

КРИСОВАТИЙ А.І. СИДОРОВИЧ О.Ю.

# ФІСКАЛЬНА СОЦІОЛОГІЯ

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК



Тернопіль 2012

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ, МОЛОДІ І СПОРТУ УКРАЇНИ  
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

**ФАКУЛЬТЕТ ФІНАНСІВ**

**КАФЕДРА ПОДАТКІВ І ФІСКАЛЬНОЇ ПОЛІТИКИ**

**Крисоватий А.І., Сидорович О.Ю.**

# **ФІСКАЛЬНА СОЦІОЛОГІЯ**

**НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК**

Тернопіль 2012



*Рекомендовано до друку на засіданні Ради інституту фінансів  
Тернопільського національного економічного університету  
(протокол №1 від 29.08.2012 року)*

Крисоватий А.І., Сидорович О.Ю. Фіскальна соціологія: Навчальний посібник. – Тернопіль : ТНЕУ, 2012. – 136 с.

	<i>Зміст</i>	
<i>Вступ</i>		5
<i>Розділ 1.</i>		8
<i>Теоретико- правові параметри фіскальних взаємодій.</i>		
1. Соціальні взаємодії. Правове поле реалізації фіскальних взаємодій.		8
2. Учасники фіскальних взаємодій: сутність, структура, функціональні особливості.		12
3. Процеси фіскальної взаємодії: класифікація, моделі, аналіз результатів.		15
4. Індивідуальні та суспільні ціннісні орієнтації. Їх вплив на фіскальні взаємодії та протиборства.		18
5. Рівні взаємодії учасників фіскальних взаємовідносин у вітчизняній та зарубіжній практиці.		22
<i>Розділ 2.</i>		26
<i>Фіскальна соціологія як наука: основи та історичні етапи розвитку.</i>		
1. Фіскальна соціологія як система знань		26
2. Еволюція парадигм фіскальної соціології в контексті суспільного розвитку.		27
3. Фіскальна соціологія в розробках зарубіжних та вітчизняних представників наукових шкіл.		29
4. Мета-економічні закони економічної поведінки учасників фіскальних взаємодій.		41
<i>Розділ 3.</i>		45
<i>Теорія конфліктів в фіскальній практиці. Фіскальна конфліктологія.</i>		
1. Особливості розвитку конфліктології: історичний ракурс.		45
2. Поняття конфлікту інтересів. Його сутність і структура.		50
3. Передумови виникнення та суб'єкти фіскального конфлікту.		57
4. Мотиви та позиції конфліктуючих сторін. Їх роль в аналізі фіскального конфлікту.		59
5. Конфлікт інтересів між платником та фіскальним органом.		64
6. Прогнозування фіскальних конфліктів, їх попередження і протидія.		71
7. Соціальна діагностика та профілактика у фіскальній практиці. Методи, інструменти та принципи фіскальної діагностики.		73

<b>Розділ 4.</b>	75
<b>Соціологія девіантної поведінки.</b>	
1. Суть, мотиваційна аргументація та види девіантної поведінки.	75
2. Індивідуальна і суспільна превенція податкових девіацій	81
3. Девіація як норма продукту суспільного розвитку.	83
4. Інститути фіскальних норм в суспільстві.	87
5. Правова і моральна регуляція податкових норм.	103
6. Проблема критерію стандарту. Стандарти податкової культури.	104

**Розділ 5.** **Соціалізація та формування деліквентної податкової поведінки.** 107

1. Поняття податкових норм, аномій, девіацій та патологій в фіскальній соціології.	107
2. Теорія податкової аномії. Аномія як загальна соціопатія суспільства, що трансформується.	108
3. Фактори переходу девіантної поведінки з індивідуального на груповий рівень.	109
4. Теорія деліквентної субкультури. Аналіз норм та стандартів поведінки в деліквентних субкультурах.	112

<b>Зміст курсу „Фіскальна соціологія”</b>	117
<b>Теми для обговорення</b>	120
<b>Комплексне практичне індивідуальне завдання</b>	125
<b>Питання до заліку по курсу „Фіскальна соціологія”</b>	128
<b>Основи література</b>	130

**ВСТУП**

*Розвиток українського суспільства, трансформаційні процеси в економіці загострюють увагу на необхідності врахування типу існуючих взаємин, протидії мотивів та інтересів учасників фіскальних взаємодій та конфлікту цих інтересів з огляду на неймовірну складність сучасного життя.*

*Податкові технології належать до розряду соціально-економічних, але з огляду на крилату фразу про те, “що тільки смерть позбавляє людину від необхідності сплачувати податки”, очевидно, що вони виходять далеко поза межі господарсько-економічного життя як окремої людини, платника податків так і суспільства загалом. Отже, податкові взаємовідносини не обмежуються лише економічною складовою соціального життя, вони істотно впливають на політико-правову, культурну, та соціальну сферу, сімейне та й загалом громадянське благополуччя і, врешті-решт, на гідне людське життя.*

*Для підготовки фахівців з спеціальності „Оподаткування” викладається курс „Фіскальна соціологія”. При вивченні курсу слухачі мають змогу ознайомитися з особливостями фіскальної соціології як науки, провести аналогії щодо практичних аспектів реалізації її положень у вітчизняній та зарубіжній практиці, визначити можливі напрями реформування діючої системи оподаткування з використання теоретичних положень даної науки.*

*Особливе місце, в структурі курсу займають теоретичні, правові та практичні аспекти фіскальної конфліктології, яка ще донедавна була мало відома на Заході і майже зовсім невідома на теренах держав колишнього Радянського Союзу. Це в свою чергу і зумовлює необхідність врахування положень фіскальної конфліктології, як системи знань про закономірності і механізми виникнення і розвитку конфліктних ситуацій між суб'єктами фіскальних взаємодій, а також про принципи і технології управління ними.*

*Запропонована книга є сучасним навчальним посібником по одній з самих актуальних наук сучасного динамічного часу. Зміст представлений темами, які включають в себе конспективний виклад загальної теорії фіскальної соціології та конфліктології.*

*Окремою складовою поданого посібника є практикум з курсу поданий з врахуванням тем семінарських і практичних занять, що дозволяє активізувати пізнавальні здібності студентів, сформувані практичні навички, націлити студентів на самостійну роботу і оцінити її результати.*

*Семінарські заняття по основних теоретичних темах курсу побудовані у формі групових обговорень питань, які вивчаються, що припускає попередню самостійну роботу студентів з підручниками і першоджерелами, підготовку ними доповідей, рефератів і повідомлень.*

*При вивченні деяких тем також пропонується використання таких методів, як проведення фокус-груп, case-study, що дозволяє разом із*

засвоєнням матеріалу сформувати навички проведення досліджень за допомогою даних методик.

Найважливіша роль в структурі курсу відводиться практичним заняттям. Кожен студент повинен в ході вивчення дисципліни "Фіскальна соціологія" виконати індивідуально або у складі міні-групи практичну роботу у вигляді самостійного дослідження. Значна частина роботи виконується у позааудиторний час, проте, найскладніші питання проведення дослідження, а також одержані результати обговорюються в ході практичних занять.

Головною метою вивчення курсу „Фіскальна соціологія” є формування сучасного економічного мислення та системи спеціально орієнтованих знань з проблеми фіскальної соціології.

... Общество в своей жизни сталкивается с серией задач, которое оно и решает наиболее приемлемым для себя образом. Каждая такая проблема – это вызов истории. Посредством этих испытаний члены общества все больше и больше дифференцируются. Каждый раз одни проигрывают, другие успешно находят решение, но вскоре некоторые из решений оказываются несовершенными в новых условиях, тогда как другие проявляют жизнеспособность даже в изменившихся обстоятельствах... В этом процессе невозможно понять индивидуальное поведение в условиях единичного испытания, но необходимо сопоставить его с поведением других в условиях последовательности вызовов как последовательности событий в жизни общества, взятого в целом<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Тойнби А. Дж. Постигание истории: Пер. с англ. /Сост. Огурцов А. П.; Вступ. ст. Уколовой В. И.; Закл. ст. Рашковского Е. Б.— М.: Прогресс, 1991.— с.25.

## ТЕОРЕТИКО- ПРАВОВІ ПАРАМЕТРИ ФІСКАЛЬНИХ ВЗАЄМОДІЙ

## 1. Соціальні взаємодії. Правове поле реалізації фіскальних взаємодій

*Якщо б ти хотів цього, ти не зможеш  
відділити своє життя від людства.*

*Ти живеш в ньому і для нього.*

*Ми всі створені для взаємодії, як ноги, руки і очі.*

*Марк Аврелій*

Взаємодія, є однією з основних філософських категорій, що відображає вплив різних об'єктів один на одного, їх взаємну обумовленість і зміну стану або взаємоперехід, а також породження одним об'єктом іншого. Властивості об'єкта можуть проявитися і бути пізнаними тільки у взаємодії з іншими об'єктами.

Загалом, взаємодія носить об'єктивний і універсальний характер, оскільки нею охоплені всі форми буття і форми їх відображення. В силу універсальності взаємодія є процесом безкінечним, оскільки кожне явище - лише ланка загального ланцюга взаємодій. Поняття взаємодія знаходиться в глибокому зв'язку з поняттям структури, виступаючи як інтегруючий фактор, за допомогою якого відбувається об'єднання частин у певний тип цілісності.

Категорія взаємодії є істотним методологічним принципом пізнання природних і суспільних явищ, оскільки для того щоб розкрити суть об'єкта, необхідно виявити його закономірні взаємодії. Без вивчення взаємодії в її загальному і конкретному прояві не можна зрозуміти ні властивостей, ні структури, ні законів дійсності. Будь-який об'єкт може бути зрозумілий і визначений лише в системі відносин і взаємодії з іншими явищами, їх частинами, сторонами і властивостями. Наприклад, взаємодія між ядром і електронами створює структуру атома, а взаємодія людей між собою і зі світом, тобто суспільні контакти визначають структуру суспільства, людську поведінку і свідомість.

У філософії взаємодія конкретизується у вченні про причинність, так як визначає відношення причини і наслідку: кожна з взаємодіючих сторін виступає як причина іншого і як наслідок одночасного зворотного впливу протилежної сторони.

Взаємодія обумовлює розвиток об'єктів, є найблищим джерелом, основою і кінцевою причиною виникнення, саморуку і розвитку об'єктів, їх породження або їх виникнення. Кожна форма руху матерії має в своїй основі певні типи взаємодії структурних елементів, тобто процесів (від лат. *processus* - просування) послідовної зміни явищ і станів об'єктів та їх складових в процесі розвитку.

Одним із важливих інтегральних індикаторів суспільного розвитку є феномен взаємодії, що має місце внаслідок фактичних взаємодій між індивідуумами та різними соціальними групами<sup>2</sup>.

Взаємовідносини ґрунтуються на відповідних мотивах (інтерес, усвідомлення необхідності взаємодії, співпраці, спілкування і т.д.), вони визначають окремі поведінкові аспекти, включають відповідні емоційні стани і почуття, пізнання, вольові прояви.

Завдяки між особовим відносинам індивід вкладається в систему відносин соціальних.

Сучасна теорія систем довела, що *всяка взаємодія пов'язана з матеріальними полями і супроводжується перенесенням матерії, руху та інформації*, може здійснюватися лише за допомогою специфічного матеріального носія.

Специфіка взаємодії особливого рівня матерії - соціально - організованої, визначається не стільки фізичною і біологічною природою людей як живих організмів, скільки системою відносин, що виникають між людьми і різними їх об'єднаннями в процесі спілкування, трудової і пізнавальної діяльності. Тому вихідними чинниками соціальної реальності перш за все є матеріальні та ідеологічні суспільні відносини з природою, засобами виробництва, розподілом, обміном, споживанням тощо.

Поняття дія, «соціальна дія» уперше було вжито і обґрунтовано німецьким соціологом Максом Вебером, під якому вчений розумів людську поведінку, якій суб'єкт надає певний сенс (мотивацію). Соціально дією вчений назвав дію, яка за своїм сенсом, що вкладає в неї діючий індивід чи група, орієнтована на відповідну поведінку інших співучасників взаємодії, тобто на певні очікування. М.Вебер класифікував соціальні дії за ознаками та типами, див. *таб. 1.*

Таблиця 1.

Ознаки та типи соціальних дій за М.Вебером

Ознаки соціальних дій	суб'єктивна мотивація індивіда чи групи	
	усвідомленість	
	орієнтованість на минулу, нинішню чи очікувану в майбутньому поведінку інших людей	
Типи соціальних дій	цілераціональні	орієнтовані на очікування певної поведінки інших людей і стану об'єктів зовнішнього світу, побудовані на відомому виборі засобів досягнення усвідомлених цілей з визначенням усіх можливих побічних наслідків власної поведінки
	ціннісно-раціональні	пов'язані з вірою в етичну, естетичну, релігійну чи якусь іншу самодостатню цінність (гідності, добра, обов'язку, честі) певної поведінки, незалежно від її успіху

<sup>2</sup> Паштов Ю.П. Социальная психология поведения. Учебное пособие. -СПб.: Питер, 2006.-с.10



	традиційні	базуються на звичках людей, а не на смислі і відбуваються за давно засвоєним взірцем. Вони нашіше перебувають на межі, або й за межами неусвідомленого і є автоматичною реакцією на звичні подразники згідно з певною установкою
	афективні	ґрунтуються на емоціях і є реакцією на несподівані, незвичні подразники, однак нерідко виступають як свідомо емоційна розрядка

Найбільш ефективними для суспільного розвитку є цілеспрямовані дії, проте ймовірність реалізації того чи іншого типу мотивації соціальної дії залежить як від особливостей індивіда, його культури, освіти, інтелектуальних можливостей, так і від типу суспільства, соціокультурного середовища, масовості поширення певних видів взаємодій. Можна беззаперечно стверджувати, що домінуючий тип взаємодій визначає характер суспільних відносин та характер самого суспільства.

Соціальна система суспільства є не чим іншим як «системою соціальної взаємодії множини індивідів», які виступають суб'єктами цих взаємодій. Соціальними взаємодіями є взаємозумовлені соціальні дії, пов'язані причинною залежністю, за якої дії одного суб'єкта є одночасно причиною і наслідком відповідних дій інших суб'єктів.

Специфічною ознакою соціальних взаємодій на відміну від інших є наявність зворотного зв'язку, що знайшло своє відображення у відповідному терміні що використовується для позначення соціальних взаємодій – інтеракція. *Інтеракція* — динамічна взаємодія і співвідношення між двома чи більше перемінними, коли величина одної перемінної впливає на величину інших перемінних.



Рис. 1. Види соціальних взаємодій

Соціальна взаємодія, на відміну від імпульсивних, рефлексивних дій, ніколи не відбувається миттєво, оскільки, для її здійснення у учасника повинна виникнути досить стійка мотивація, яка в аспекті розгляду її як елемента організації соціальної взаємодії, - це сила, що зумовлює бажання учасника до здійснення певних дій, тому можна стверджувати, що механізм соціальної взаємодії складається з потреби, мотивації і самої дії, що можна представити у вигляді наступної схеми.

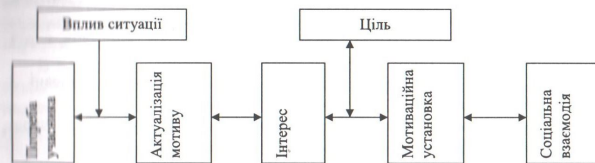


Рис. 2. Структура механізму соціальної взаємодії

Людина щоденно взаємодіє з різними людьми і соціальними групами. Будучи членом багатьох соціальних груп, вона займає в ній відповідне становище, зумовлене взаємовідносинами з іншими членами груп.<sup>3</sup>

Для аналізу ступеня включення індивіда в різні групи, а також становища, яке він займає в кожній з них використовується поняття соціального статусу і соціальної ролі.

Статус – (від лат. status – положення, стан) – положення громадянина.

Соціальний статус зазвичай визначається як положення індивіда чи групи в соціальній системі, що володіє специфічними для даної системи ознаками.

При цьому соціальна роль - це модель поведінки індивіда, об'єктивно задана соціальною позицією особистості в системі соціальних, суспільних і міжособистісних відносин. Іншими словами соціальна роль – це поведінка яка очікується від людини, яка займає відповідний соціальний статус.

На думку західних теоретиків Т.Адорно та К. Хорні, сучасне суспільство вимагає від людини постійної зміни моделі поведінки для виконання конкретних цілей. Тому, цілком звичним явищем в сучасному суспільстві є рольові конфлікти, які виникають в ситуаціях, коли від індивіда вимагається одночасне виконання кількох ролей з протилежними вимогами.

Соціальний статус і роль є певним чином двома сторонами одного феномена: якщо статус є сукупністю прав, привілеїв, та обов'язків, то роль діє в межах цих сукупностей та обов'язків.

Тому, фіскальна роль складається з :

<sup>3</sup> Платонов Ю.П. Социальная психология поведения. Учебное пособие. –СПб.: Питер, 2006.-с.27

- рольового очікування (експектації); і
- виконання цієї ролі.

Норми культури засвоюються в основному через навчання ролям.

Таким чином, соціальна роль трактується як очікування, вид діяльності, поведінка, уявлення, стереотип, соціальна функція і навіть набір норм.

Основні характеристики соціальної ролі виділені американським соціологом Талкотом Парсонсом. Вчений запропонував чотири характеристики любой ролі:

- 1) За масштабом. Частина ролей може бути чітко обмежена, в той час як інша – розмита.
- 2) За способом отримання. ролі поділяються на приписані і досягнуті.
- 3) За ступенем формалізації. Діяльність може протікати як в чітко встановлених межах, так і довільно.
- 4) За видами мотивації. В якості мотивації можуть виступати особистий прибуток, суспільне благо та ін.<sup>4</sup>

Факт здійснення людьми спільної діяльності спрямованої на досягнення певних цілей, поставлених як суспільством в цілому, так і окремими групами є неможливим без відповідних соціальних норм.

Основне призначення і для соціальних норм полягає в забезпеченні існування і функціонування груп суспільства, соціуму в якості організованого цілого, а його учасників займати відповідне положення в функціональній, операціональній і статусній структурах з метою забезпечення функціонування груп як єдиного цілого.

Соціальні взаємодії індивідів обумовлює велика кількість факторів, серед яких соціальні очікування (експектації) відіграють особливу роль.

## **2. Учасники фіскальних взаємодій: сутність, структура, функціональні особливості.**

Процеси розвитку індивідів, суспільних груп та держави загалом зумовлюються їх функціонуванням у відповідних координатах розвитку, створюючи багатомірну суспільну реальність.

Завдяки тому, що усі від індивідів до значних суспільних формацій функціонують у взаємодії з іншими, здійснюється як внутрішній так і зовнішній вплив та відбувається корекція як власної поведінки, так і поведінки інших.

Здійснення сумісних координованих і не зовсім дій реалізуються в процесі обміну інформацією, реалізації власної поведінки та реакцією на поведінку контрагентів, що є не чим іншим як інтеракцією або взаємодією.

Велику роль у здійсненні взаємодії відіграє система взаємних очікувань (експектацій), які пред'являються учасниками один до одного. У кожного з них існує певна система очікуваної поведінки, яка є загальноприйнятною, тому якщо ці очікування не виправдовуються для однієї зі сторін, то взаємодія може перерватися і залишитися ситуаційною. Якщо ж очікування з обох сторін виправдаються, то виникнуть нові експектації (очікування), які вже будуть пов'язаними з особистими особливостями даного учасника, з його статусом, способом виконання соціальної ролі, з інституційними нормами, володіючи стійкими, багаторазовими і навіть постійними параметрами.

В період існування Радянського Союзу питанням взаємодії надавалося виключно політичного змісту, що зводилось до ідеї побудови суспільства без податків та зумовлювалось командно – адміністративним типом господарювання. В умовах демократичних та ринкових трансформацій України основоположною є різноманітність ринкових відносин в усіх сферах господарювання. Ці відносини виражають цілісну систему, яка динамічно розвивається і знаходиться в стані взаємодії та взаємообумовленості. Тому, можна говорити, що тип економіки та спосіб господарювання визначають не лише характер взаємодій, швидкість трансформаційних зрушень але й параметри середовища та подальші вектори руху учасників даних взаємодій, надаючи їм більшої або меншої прозорості, відкритості і законності чи навпаки.

Проте, слід зауважити, як і у кожній країні, в Україні, учасники взаємодій функціонують в межах існуючого правового поля, що надає відповідні права та обов'язки учасникам так і легітимно обмежує їх з метою ефективного функціонування системи.

Реалізація податкових відносин здійснюється в результаті взаємодії таких самостійних економічних агентів, як платники податків (фізичні або юридичні особи), податкові органи та держава. Ці взаємозв'язки реалізуються як у прямому, так і в зворотному напрямках, при чому нехтування або послаблення будь-якого з них призводить до складних реакцій. Тобто йдеться про те, що кожний з цих агентів у процесі взаємодії повинний не лише знати свої обов'язки, але й вигоди, які він з цього може мати. У даному випадку можливе формування узгодженої податкової системи на добровільних засадах.

Схематично напрями взаємодії виділених агентів у податковій системі визначено на рис. 3.

<sup>4</sup> Платонов Ю.П. Социальная психология поведения. Учебное пособие. –СПб.: Питер, 2006. - с.33





Соціальні взаємодії здійснюються у різних сферах функціонування суспільства, проте, одними з найбільш важливих видів є взаємодії індивідів та їх груп з державою або державними інституціями з приводу створення, розподілу та перерозподілу доданої вартості. Взаємодії з приводу формування грошових фондів держави для подальшого фінансування відповідних її функцій – соціальної, економічної, військово – захисної, правоохоронної та ін. є фіскальними взаємодіями.

На процеси фіскальних взаємодій значний вплив справляє їх межа, відповідно в системі, де відбуваються дані процеси, можна вирізнити наступні зони:

- ✓ внутрішньо особистісні процеси;
- ✓ процеси, що відбуваються безпосередньо між двома або кількома індивідами – платниками податків, державними установами, іншими учасниками (процес спілкування та ін.);
- ✓ процеси, що відбуваються в стосунках між одним із учасників фіскальних взаємодій і групою (адаптації або дезадаптації і т. ін.);
- ✓ процеси в середині групи (наприклад, процеси організації або дезорганізації);
- ✓ процеси в відносинах між групами;
- ✓ процеси, що відбуваються всередині окремого правового поля (мобільності, диференціації та асиміляції і т. ін.);
- ✓ процеси, що відбуваються всередині людства або глобального суспільства.

Процеси фіскальних взаємодій здійснюються в трьох можливих формах:

- 1) *об'єктний*, тобто у формі послідовної зміни стану соціального об'єкта;
- 2) *суб'єктний* - у формі послідовних дій суб'єкта;
- 3) *технологічний* - у формі дотримання, здійснення певної технології (технології). Остання є найвищою формою соціального процесу, оскільки забезпечує взаємне «співіснування» двох перших. За її допомогою досягається, з одного боку, раціоналізація процесу діяльності, з другого - оптимізація об'єктного процесу.

Як відомо, аналіз - метод наукового дослідження, що полягає в розчленуванні цілого на частини. Щоб аналізувати окремі процеси, і не тільки фіскальних взаємодій, необхідно визначити аналітичні змінні, тобто елементи або ознаки об'єкта, що підлягають виявленню, виміру та оцінці. Якщо прийняти як об'єкт сам процес взаємодії учасників фіскальних взаємовідносин, то доведеться мати справу з доволі значним числом таких змінних, тому поділимо їх на п'ять груп: структурні, динамічні, факторні, типологічні і соціально-технологічні. Відповідно, існує стільки ж аналітичних моделей.

**Структурна модель** процесу фіскальних взаємодій здійснюється одномоментно, і є немов моментальним знімком, структурним "зрізом". Аналізувати структуру соціального процесу - означає визначити його зміст і форму, учасників, напрям і масштаб.

**Масштаб** соціального процесу - це соціальний простір, на який він поширюється; залежно від параметрів можна вирізнити локальні і глобальні процеси. *Локальні* (обмежені певним місцем) охоплюють частину соціального простору, *глобальні* поширюються на весь економічний простір. Одні й ті ж процеси (співпраця, конфлікт) можуть бути як локальними, так і глобальними. Точна оцінка масштабу соціального процесу з урахуванням його «невидимих», прихованих форм є, як правило, важливою передумовою прийняття практичних рішень.

**Динамічна модель** процесу фіскальних взаємодій на відміну від структурної зважає на фактор часу, інакше кажучи, розглядає його в часовому вимірі. Відповідно, динамічні змінні - такі змінні, які дозволяють аналізувати соціальний процес у часовому вимірі. 3-поміж них - його фази (стадії), тривалість, інтенсивність, темп, ритм, стан.

**Факторна модель** зумовлюється впливом на процеси фіскальних взаємодій певних причин, або *факторних змінних*. Як правило, процеси фіскальних взаємодій детерміновані не однією, а кількома факторними змінними, які в сукупності формують *факторну модель*.

Роль окремих змінних у детермінації фіскального процесу неоднакова: одні викликають його, інші зумовлюють, треті впливають на тривалість, темп і т. ін. Виходячи з цього, можна дати наступну їх класифікацію.

Факторні змінні, що впливають на соціальний процес, змінюючи його окремі характеристики (форму, тривалість, інтенсивність і т. ін.), є не чим іншим як *факторами* процесу фіскальних взаємодій. Взяті разом, джерела, умови і фактори утворюють *причини* процесу. Отож: джерела і умови детермінують соціальний процес у цілому, його зміст, тоді як фактори впливають на окремі його змінні.

Джерела можна поділити на *внутрішні* і *зовнішні*. Внутрішні діють у самій соціальній системі, що перебуває в даному процесі, зовнішні - у взаємодії цієї соціальної системи з іншими.

Умови бувають *достатніми* і *недостатніми*. При другому варіанті соціальний процес або взагалі не може здійснитися, або здійснюється в деформованому вигляді: це вже залежить від ступеня недостатності.

Що стосується факторів соціального процесу, то їх доцільно згрупувати таким чином: *внутрішні* і *зовнішні* (внутрішні чинять вплив на процес зсередини, зовнішні - ззовні); *позитивні* або *негативні* (позитивні - сприяють процесові, негативні - перешкоджають йому); *безпосередні* і *непрямі* (безпосередні фактори діють на самий соціальний процес, тобто прямо, безпосередньо, непрямі - опосередковано, а саме: через джерела або умови соціального процесу).

Виявлення, аналіз і відповідна оцінка факторних змінних (джерел, умов, факторів) має принципово важливе значення для цілеспрямованого впливу на фіскальний процес та його оптимізацію.

**Типологічна модель**, Німецький соціолог Леопольд фон Візе здійснив класифікацію всіх процесів, звівши їх до двох великих груп: процеси взаємного зближення і процеси віддалення. Перші він назвав асоціативними і



вирізаних серед них чотири основні: зближення, пристосування, зрівнювання, об'єднання. Процеси роз'єднання постають у трьох основних видах: суперництво, опозиція, конфлікт.

Якщо ж класифікувати фіскальні процеси за тією роллю, яку вони виконують у фіскальній системі, то вирізняють наступні процеси:

- зародження, формування фіскальної системи;
- стабілізації фіскальної системи;
- функціонування фіскальної системи;
- адаптації фіскальної системи до зовнішніх умов, що змінюються;
- еволюції фіскальної системи;
- перехідні процеси.

**Технологічна модель** аналізує фіскальний процес з позиції його оптимізації, визначення і пошуку адекватних шляхів, способів і методів, визначаючи при цьому характеристики, які є важливими для цього завдання. Зокрема такі:

**Результат** – це те, що досягається по завершенні фіскального процесу або його циклу, що може бути фактичним (те, що досягнуто), очікуваним (мета досягнення) і ймовірним.

**Наслідки фіскального процесу** – це його непрямі результати, що мають значення для інших процесів і для інших результатів.

**Змінні**: *керовані* і *некеровані*. Некеровані змінні – це змінні фіскального процесу, на які не можна вплинути і які не підлягають впливові. Керовані змінні підлягають зміні.

**Ступінь керованості** – змінна, що виражає можливість спрямованого впливу на процес у цілому, яка визначається співвідношенням керованих і некерованих змінних. На основі цього процеси поділяють на керовані, некеровані і регульовані.

**Ефективність** – змінна соціального процесу, яка виражає його оцінку з погляду очікуваного результату.

#### 4. Індивідуальні та суспільні ціннісні орієнтації. Їх вплив на фіскальну взаємодію та протиборства.

У кожного з учасників фіскальних взаємодій існує власний набір ціннісних орієнтацій та кожен з них здійснює власну діяльність на основі власних пріоритетів. Тому, особливо важливим є проведення податкової та фіскальної політики з врахування ціннісних орієнтацій усіх учасників фіскальних взаємодій.

Вказане можливо реалізувати з врахування оптимуму Парето, досягнення якого здійснюється шляхом забезпечення фіскальних інтересів держави без погіршення економічної ефективності господарювання податкоплатників, а заодно і суспільного добробуту громадян-виробців, або покращення економічної ефективності діяльності податкоплатників без погіршення фіскальних інтересів держави і послаблення соціального захисту громадян-

виробців. Досягається це за умови наукового поєднання критеріїв фіскальної достатності, економічної ефективності, соціальної справедливості.

Загалом, існує три форми існування цінностей, перехідних одна в іншу:

- 1) суспільні ідеали - вироблених суспільною свідомістю і присутніх в ньому узагальнених уявленнях про досконалість в різних сферах суспільного життя;
- 2) наочне втілення цих ідеалів в діях конкретних учасників;
- 3) мотиваційні структури учасника ("моделях належного"), що еволюціонують його до наочного втілення в своїй діяльності суспільних ціннісних ідеалів<sup>6</sup>.

Ці три форми переходять одна в іншу, спрощено ці переходи здійснюються таким чином: суспільні ідеали засвоюються учасником і як "модель належного" починають спонукати його до активності, в процесі якої відбувається їх наочне втілення. Наочно ж втілені цінності, у свою чергу, стають основою для формулювання суспільних ідеалів і т.д., і т.п. по нескінченній спіралі.

Однак, в 70-ті рр. в науці постала гостра необхідність розгляду проблеми розбіжності між декларованими і реальними цінностями. Очевидний факт ймовірного неспівпадіння систем цінностей учасника фіскальних взаємодій і групи, до якої він належить (навіть якщо йдеться групу, і ці дві системи цінностей відрізняються загалом хорошою узгодженістю), а також із здатності учасника репрезентувати нормативні (соціально бажані) цінності групи або суспільства, виділяють таку категорію ціннісних уявлень, як ціннісні стереотипи. Вони відображають, очікування, що пред'являються учаснику тими або іншими групами або суспільством в цілому і усвідомлювані ним. Слід враховувати, що в свідомості одного учасника може відобразитися одночасно декілька систем ціннісних стереотипів різних соціальних груп.

Окрім цього виділяють ціннісні ідеали. Поєднання "ціннісних ідеалів" на перший погляд нагадує тавтологію, оскільки при побудові визначення цінності як такої ми спиралися на поняття "ідеал". Значення поняття ціннісних ідеалів полягає в тому, що учасник фіскальних взаємодій є не пасивним об'єктом власної ціннісної регуляції, а суб'єктом, який здатний оцінювати власні цінності і проектувати (екстраполювати) в уяві власний рух до цінності, відмінний від сьогоденніших.

Ціннісні ідеали, ієрархія яких характеризує цінність для людини самих особових цінностей, виступають як ідеальні кінцеві орієнтири розвитку цінностей суб'єкта (в його уявленні). Ціннісні ідеали формують ціннісну перспективу, яка відображає уявлення учасника про власні цінності в конкретному майбутньому (через 5, 10, 20 років) і є своєрідною проміжною точкою між ціннісними орієнтирами. Існує і ціннісна ретроспектива - уявлення суб'єкта про свої цінності якийсь час тому.

<sup>6</sup> Леонтьєв Д.А. Ціннісні уявлення в індивідуальній і груповій свідомості...Психологічний огляд #1, 1998.

Ситуативні обставини підтовхують учасників фіскальних взаємодій до співпраці з іншими, які відповідно зі власними потребами та інтересами визначають кількість та перелік тих учасників, з ким вступають в подальшому у взаємодію. Вказаний тип зв'язків називається контактом. Розрізняють різні види контактів: просторові, контакти обміну, контакти зацікавленості.

**Просторові контакти** зумовлюються необхідністю визначення учасником кількісних та якісних параметрів інших учасників у економічному просторі. Це просторове визначення це першопочатковим етапом що визначає подальшу поведінку учасника і його подальші взаємодії. Кожен учасник щоденно здійснює взаємодію з іншими не задумуючись над тим, хто саме знаходиться поряд із ним, проте пам'ятає про існування інших.

Виділяють два типи просторових контактів:

- 1). Можливий просторовий контакт, коли поведінка учасника змінюється через згоду про наявність інших учасників на певному місці.
- 2). Візуальний контакт або "контакт мовчазної присутності", коли поведінка учасника змінюється під впливом візуального спостереження діяльності інших учасників. При глумаченні цих контактів використовують термін "публічний ефект", сутність якого зводиться до факту зміни параметрів поведінки учасників під впливом пасивної присутності інших.

Просторові контакти є первинними і необхідними у формування фіскальних взаємодій.

**Контакти зацікавленості** визначають вибір соціального об'єкту, що має певні цінності або риси, які відповідають потребам даного учасника. Вступаючи у просторовий контакт, учасник фіскальних взаємодій виділяє зі всіх об'єктів той, з яким пов'яже позитивні чи негативні мотивації, відповідність власним інтересам та програмам дій. Такий вид контактів може бути як обопільним або одностороннім, очним або заочним, узгоджувати інтереси учасників або навпаки суперечити їм.

Передумовою виникнення подібного контакту є мотив як спонукання до діяльності з метою задоволення потреби. Кожен учасник має набір мотивів відносно різних сторін оточуючої діяльності та інших учасників що є продуктом попереднього досвіду і існуючих в конкретний момент часу потреб. Мотиви кожного з учасників фіскальних взаємодій формують мотиваційну структуру, яка в основному носить потенційний характер. Проте, у визначений момент часу відбувається поєднання потреби учасника фіскальних взаємодій з відповідним об'єктом, тоді мотив, що відповідає даній потребі, актуалізується і виникає інтерес. Актуалізований мотив і інтерес не є соціально дією а лише передумовами її здійснення.

Контакт зацікавленості може носити перманентний характер, тобто перериватись або продовжуватись в залежності від багатьох факторів, зокрема від сили і важливості для учасника актуалізованого мотиву, сили інтересу, ступеня координації взаємних інтересів та усвідомлення свого інтересу, обставин зовнішнього характеру.

**Контакти обміну** являють собою специфічний вид соціальних взаємозв'язків, в яких учасники фіскальних взаємодій обмінюються цінностями та благами, при цьому не маючи на меті змінити поведінку інших учасників. Тобто в процесі обміну увага учасників фіскальних взаємодій концентрується не на іншому учаснику, що вступає в обмін, а на самому об'єкті обміну.

Контакти обміну, що повторюються, можуть сприяти виникненню більш складних соціальних взаємозв'язків, що будуть орієнтовані на учасника а не на об'єкт обміну.

Контакти мають велике значення при дослідженні статусу учасника фіскальних взаємодій, особливостей його ролі та місця в групі чи суспільстві. Визначення числа і направленості контактів визначає структуру фіскальної взаємодії і характер фіскальних відносин.

Учасники фіскальних взаємодій вступають в численну кількість різних видів взаємодій, на основі чого у науці існує ряд їх класифікацій. Найбільш поширеним є поділ всіх можливих видів взаємодій на два протилежні види: кооперація і конкуренція, узгодження дій і конфлікт, пристосування і оновлення, асоціація і дисоціація.

З позиції цієї класифікації аналізуються два протилежні прояви взаємодії: по - перше, такі, що сприяють організації сумісної діяльності, а по - друге, такі, що так чи інакше перешкоджають їй. Таким чином розрізняють два основні типи взаємодій: співпраця і суперництво. Співпраця передбачає взаємопов'язані дії учасників, що спрямовані на досягнення загальних цілей з взаємною вигодою для взаємодіючих сторін. Взаємодія на основі суперництва передбачає відтворення, випередження або придушення зусиль суперника, що прагне до ідентичних цілей.

Отже, ці два типи взаємодій є полярними, супроводжуються протилежними установками, орієнтаціями і ціннісними установками, зумовлюючи різні види відносин між учасниками.

**Співпраця** – це вид взаємодій, що відображає координацію зусиль її учасників, впорядкування та комбінування їх зусиль. Включеність у співпрацю всіх її учасників формує певні відносини, та визначає дві основні риси сумісної діяльності, а саме розподіл одного процесу діяльності між її учасниками і зміну діяльності кожного з них.

Визначальним та системоутворюючим фактором сумісної діяльності, що об'єднує учасників до співпраці є загальна ціль, тому надзвичайно важливим є питання формування загальної цілі і співвідношення з нею індивідуальних цілей учасників. Безумовно, в процесі діяльності в учасника фіскальних взаємодій формуються певна система цілей, або "поле цілей", в якому одні цілі займають провідне, інші - підпорядковане положення. Їх кількість та взаємопідпорядкованість є динамічними.

Завдяки наявності в учасників поля цілей створюється можливість узгодження індивідуальних цілей і формування спільної цілі, що необхідна для організації конкретної сумісної діяльності. Крім того, спільна ціль пов'язана з потребами групи як цілісного утворення, тому необхідним є



усвідомлення учасниками фіскальних взаємодій своєї ролі в реалізації загальної цілі і навпаки, трансформації її у власну ціль.

Протилежним типом взаємодії – конкуренції, як правило, проявляється у найяскравішій її формі – **конфлікті**.

Конфлікт – це відкрите протистояння між учасниками взаємодії, що виникає внаслідок існування взаємовиключених інтересів позицій. Проблема конфліктів розглядається не тільки і фіскальної соціології, але й у інших науках, зокрема політології психології та ін. В 60 -хх роках ХХ століття на стику різних наук виникла спеціальна галузь знань – конфліктологія, що орієнтується на практиці, здійсненні допомоги при розв'язанні конфліктів.

Загалом, конфлікт - це особливий вид між особистісної взаємодії, та взаємодії на рівні груп та інституцій, в основі якої лежить об'єктивна суперечність цілей, пріоритетів та мотивів поведінки. суперечність, що лежить в основі конфлікту породжує "об'єктивну конфліктну ситуацію" або "конфлікт інтересів". Більш детальніше засади фіскальної конфліктології буде розглянуто пізніше.

#### **5. Рівні взаємодії учасників фіскальних взаємовідносин у вітчизняній та зарубіжній практиці**

Взаємовідносини держави, як одного з найбільших учасників фіскальних взаємодій та інших суб'єктів будуються на основі великої кількості факторів, чинників та моделей взаємодії. Зарубіжні теоретики Т. Фрай і А. Шляйфер виділили три основні варіанти взаємодії держави і суб'єктів господарювання. (табл. 2).

**Таблиця 2**

#### **Основні моделі взаємодії держави і суб'єктів господарювання (за Т. Фреєм і А. Шляйфером)**

Моделі	Правове середовище	Адміністративне регулювання
Невидима рука: країни Східної Європи	Уряд не стоїть на законі. Контракти захищаються судами.	Уряд дотримується узаконених правил. Регулювання мінімальне. Корупція слабка
Допомагаюча рука : КНР, Південна Корея, Сингапур	Уряд стоїть над законом, використовуючи владу для допомоги бізнесу. Контракти захищаються державними чиновниками.	Уряд агресивно допомагає окремим підприємцям. Організована корупція.
Грабуюча рука : більшість пострадянських республік	Уряд стоїть над законом, використовуючи владу для отримання ренти. Правова система не працює, контракти захищаються мафією.	Багаточисельні державні інститути здійснюють грабійницьке регулювання. Дезорганізована корупція.

В умовах моделі "невидимої руки" уряд добре організований, в основному не корумпований, функції якого обмежуються наданням найважливіших суспільних благ - таких, як захист контрактів, закону і порядку, а також деякої регламентації. Право прийняття рішень, пов'язаних із розподілом ресурсів залишається у приватного сектора. Багато країн Східної Європи (особливо ті, що прагнуть вступити до Європейського Союзу) ґрунтувалися в своїх реформах саме цю модель.

У двох інших альтернативних моделях уряд відіграє більш значну роль. У моделі "підтримуючої руки", яка представлена в Китаї, бюрократи часто залучені до підтримки приватної економічної діяльності: вони підтримують одні фірми і знищують інші, а також часто мають тісні економічні сімейні зв'язки з окремими підприємцями. Законодавчі інститути в такій моделі мають дуже обмежене значення, так як більшість суперечок вирішується чиновниками. Чиновницький апарат корумпований, але корупція обмежена і організована. Крайній варіант такої моделі, модель "залізної руки", існує в деяких східно-азійських країнах, таких, як Південна Корея і Сингапур. Однак у перехідних економіках модель "підтримуючої руки" поширена значно менше.

У третій моделі "грабуючої руки", уряд в тій же мірі інтервенціоністський, але значно менш організований, ніж у моделі "підтримуючої руки". Органи влади складаються з великого числа відносно незалежних чиновників, які переслідують власні цілі, включаючи кабарництво. У той час як на словах чиновники дотримуються риторики "підтримуючої руки", в дійсності вони навряд чи керуються загальнодержавною політикою і в значній мірі виявляються незалежними від судів і здатними нав'язувати власну волю у комерційних справах, а також володіють достатньою владою, щоб змушувати бізнес підкорятися всіляким грабійницьким приписам. У крайніх випадках уряд стає настільки дезорганізованим, що взагалі втрачає здатність гарантувати закон і порядок, а також забезпечувати основні законні права. Внаслідок цього контракти починають підтримуватися приватними особами.

Найбільш яскраво різниця між трьома моделями проявляється у здатності судів вирішувати господарські конфлікти. У моделі "невидимої руки" суди ефективно вирішують спори, а тому немає місця для рекету. У моделі "підтримуючої руки" суди відіграють менш значну роль, особливо у вирішенні суперечок між приватними сторонами і урядом, при цьому уряд є досить сильним, щоб не допустити рекету. У моделі "привласнюючої руки" уряд неефективно забезпечує своїх громадян послугами захисту, суди не здатні вирішувати спори, а тому домовленості підтримуються певними приватними способами.

Важливою відмінністю між "допомагає рукою" і "грабують рукою" є переважні форми корупції: у першому випадку спостерігається "організована корупція", у другому - "неорганізована". Корупція в рамках так званого "неорганізованого" (децентралізованого) бюрократичного апарату, існуючого в країнах колишнього Радянського Союзу, завдає, як вважає Т.

Фрай, набагато більшого економічного збитку, ніж у випадку "організованого" (централізованого).

"Невидима рука", "допомагаюча рука" і "грабуюча рука" - всі ці три моделі взаємодії є ідеальними типами, реальні ж моделі виявляються змішанням усіх трьох типів.

Реалізація фіскальної політики є однією з основних функцій будь-якої держави, однак здійснення даної функції характеризується майже споконвічними дискурсом між державою та платниками податків, щодо природності фіскальних відносин, доцільності, необхідності та безальтернативності вибору варіантів взаємодії учасників фіскальних взаємовідносин.

Загалом, податки можна розглядати як предмет договору - як плату державі з боку громадян за охорону їхніх прав, що однак носить примусовий характер. Зобов'язання платників податків прописані в податковому законодавстві, де обумовлено хто і скільки повинний платити і яка кара чекає у випадку часткового або повного ухилення від законом визначених обов'язків щодо сплати податків. Проте, саме в податковому законодавстві роль та обов'язки іншої сторони, тобто держави, викладені не достатньо чітко.

Безумовно, зобов'язання держави перед своїми громадянами викладені в Конституції, але навряд чи вона дозволяє правильно трактувати ступінь (і якість) виконання цих зобов'язань. Іншими словами, якщо громадянин відмовляється платити податки, вважаючи, що держава не справляється зі своїми обов'язками, цей аргумент не може мати законної сили (але є сильним моральним виправданням подібних дій).

Таким чином, за удаваною очевидністю податкової системи стоять складні відносини держави і суспільства, засновані не тільки на формальних законах, але і на неформальних правилах. У західних державах із процвітаючою демократією і громадянським суспільством природність податкових відносин забезпечується їхнім укоріненням в історії і культурних факторах. Становлення фіскальних відносин тут тотожне формуванню держави, і, незважаючи на мінливість цих взаємовідносин, у необхідності податкової системи може засумніватися тільки той, хто сумнівається в необхідності існування держави. Таким чином, правомірно стверджувати, що в західних країнах досягнута *конвенція* між державою і платниками податків.

Ситуація з фіскальними відносинами в сучасній Україні докорінно відрізняється від описаної вище, оскільки державна форма власності і планова економіка, що панували десятиліття в СРСР, нівелювали питання податкових відносин між державою і господарюючими суб'єктами, через відсутність розходження між ними. У рамках нової ринкової моделі економіки України, державі приділяється інша функція, а податкові відносини набувають ключового значення. Однак при цьому, фіскальна політика держави безперестану критикується, а ухилення від оподаткування перетворилося в найпоширенішу форму тіньової господарської діяльності,

що легітимізована безліччо основ. І, тому, особливо вражаючим видається той факт, що обман держави в даному випадку є цілком соціально еквівалентною дією, так як неформальні обґрунтування працюють тут проти формальних правил. Як видно, держава і різні групи платників податків обґрунтовують свої дії по зборі/сплаті (несплаті) податків, апелюючи до різних *порядків обґрунтування цінності* і, отже, не можуть домовитися.

### *Питання для самоконтролю:*

1. Що представляє з себе процес взаємодії?
2. Назвіть типи соціальних дій за М.Вебером.
3. Охарактеризуйте типи моделей фіскальних взаємодій.
4. Визначте учасників фіскальних взаємодій.
5. Окресліть рівні взаємодії учасників фіскальних взаємодій у вітчизняній практиці.



## ФІСКАЛЬНА СОЦІОЛОГІЯ ЯК НАУКА: ОСНОВИ ТА ІСТОРИЧНІ ЕТАПИ РОЗВИТКУ

### 1. Фіскальна соціологія як система знань

Соціологічні науки це науки що здійснюють вивчення параметрів людської поведінки, на основі базисних характеристик людського суспільства в локальному і світовому масштабі в процесі розвитку та зміни. Соціологія при цьому може досліджувати суспільство на двох рівнях: мікро і макрорівні.

Мікросоціологія вивчає поведінку людей в їх безпосередній міжособовій взаємодії. Дослідники, що працюють в цьому напрямі, вважають, що соціальні явища можна зрозуміти лише на основі аналізу тих значень, які люди додають даним явищам при взаємодії один з одним. При цьому головним предметом досліджень виступає поведінка індивідів, їх вчинки, мотиви, все те, що визначає взаємодію між людьми, яка здійснює вплив на стабільність суспільства або зміни, що відбуваються в ньому.

Макросоціологію цікавлять великомасштабні соціальні системи і процеси, що відбуваються протягом довгого часу, при цьому основна увага приділяється моделям поведінки, що допомагають зрозуміти суть та конструкційну основу будь-якого суспільства.

У розвитку соціології можна виділити два основні напрями: фундаментальний і прикладний або емпіричний. Перший напрям займається соціально - філософським осмисленням самих загальних проблем розвитку і функціонування суспільства, та місця в ньому людської особи, другий займається збором численних фактів, відомостей, інформації, а також узагальненням і формулюванням цих даних.

Теорії середнього рівня займають деяке проміжне положення між фундаментальними теоріями і емпіричним узагальненням первинної соціологічної інформації. На думку відомого дослідника Р. Мергона, теорії середнього рівня - це «теорії, що знаходяться в проміжному просторі між приватними гіпотезами, що в значній кількості виникають в ході повсякденних досліджень, і систематичними спробами створити єдину теорію, яка пояснюватиме всі спостережувані типи соціальної поведінки, соціальних організацій і соціальних змін як на рівні суспільства, так і на рівні окремої людини». До таких теорій середнього рівня можна віднести і фіскальну соціологію.

Безумовно, питання оподаткування і державних фінансів є одними з найбільш актуальних дослідницьких проблем впродовж останніх 200 років. Проте, фіскальна соціологія як наука залишається до кінця не в повній мірі сформованою дисципліною. Це пояснюється тим, що значна частина джерел літератури, які присвячені соціологічному аналізу процесів оподаткування і фіскальної політики держави є розпорощеними по різних наукових

напрямах це і теорія держави і права, філософія управління, психологія, історія, фінанси, теорія оподаткування, перелік юридичних наук.

Велика кількість взаємопов'язаних зв'язків і відносин, що існують у суспільстві, прямий і опосередкований взаємозв'язок змін в податковому законодавстві, обумовлених визначеними причинами, вимагає в кожному конкретному випадку глибокого розуміння їхньої природи, характеру і сутності, виявлення та вивчення яких складає суть фіскальної соціології.

Фіскальна соціологія (від лат. *socio* – суспільство, *logos* – вчення, *fisk* – казна) – наука про суспільство як цілісну систему з її складовими в питаннях фіску, що вивчає закономірності і рушійні сили їх функціонування в рамках суспільства, його внутрішніх і зовнішніх законів розвитку.

Предметом дослідження фіскальної соціології є :

- а) соціальні і політичні аспекти фіскальних взаємодій, з метою вивчення емпіричних відносин між їх суб'єктами, а саме: державою (в особі контрольною органами та суспільних організацій) і суспільством;
- б) питання оптимальної устрою державного апарату і політичних інститутів в контексті трансформації фіскальних процесів, що здійснюються в державі;
- в) критерії легітимності податкової держави і обсяги фінансування суспільних політичних структур громадянином-платником податків;
- г) реалізацію принципів економічної ефективності та соціальної справедливості через призму податку, зокрема, в сфері скорочення нерівності доходів (перерозподіл<sup>7</sup>).

В сферу дослідження фіскальної соціології входить: політика оподаткування, соціально-економічні категорії оподаткування, історія податкових бунтів, різні форми ухилення від податку (від ненавмисної помилки до навмисного порушення закону), дії податкових бюрократичних механізмів, параметри фіскальних взаємодій та передумови виникнення конфлікту інтересів між їх учасниками.

Фіскальна соціологія використовує емпіричні дані для дослідження, тобто вона є теоретико-емпіричною дисципліною, її результати, спираючись на різні дані: офіційні (статистика, адміністративна документація), юридичні, економічні і, особливо, емпіричні дані, одержані при аналізі анкет, опитувань громадської думки, історичних даних.

### 2. Еволюція парадигм фіскальної соціології в контексті суспільного розвитку

*Нам завжди доведеться працювати на двох рівнях: теоретичному рівні абстрактних і універсальних принципів пояснення і рівня історичних складових. Якщо наші теорії правдиві, ми будемо все краще і краще пояснювати, як конкретні комбінації змінних в теоретичних моделях породжують різноманіття конструкцій історичних подій.*

Р. Коллінз

<sup>7</sup> Марк Лорюа Платник податків: соціологічний портрет і управління відносинами суб'єктів оподаткування. Дослідницький центр Реймського університету, Реймс, Франція

Кожна нова ступінь функціональної організації несе в собі зародок подальшої еволюції.

І. Пригожин

*Ми ніколи не володімо кінцевою істиною,  
а лише знаходимося в процесі постійного пошуку.  
К. Р. Поттер (1972)*

*Суть життя -переміни.  
Лао Цзи*

*Джерело складностей не в нових ідеях, а в тому, що старі, на яких було виховано  
більшість з нас, і які проникли в кожен куточок нашої свідомості, не відповідають  
дійсності.*

*Дж. М. Кейнс (1936)*

Дослідження фіскальної соціології неможливо здійснювати без використання парадигмального аналізу (грец. *paradeigma* - приклад, зразок) 1) у сучасній філософії науки - система теоретичних, методологічних і аксіологічних установок, які взяті за зразок розв'язування наукових задач і які поділяють всі члени наукового співтовариства; 2) система форм, уявлень та цінностей одного поняття, які відображають його видозміну, історичний шлях, заради досягнення ідеального поняття.

Парадигма виступає як міждисциплінарна матриця, стійка сукупність базових категорій, методів і цінностей, що поділяються членами світового наукового співтовариства.

Януш Корнй визначає парадигму як «довготривало існуючий спосіб мислення наукового співтовариства<sup>8</sup>». Поняття парадигми у рамках сучасної філософії науки використовується при описі еталонних теоретико-методологічних основ наукового пошуку.

Поняття парадигми уперше запровадив позитивіст Густав Бергман, однак справжній пріоритет у його використанні і поширенні належить Томасу Куну.

У своїй книзі "Структура наукових революцій" (1962) Кун говорить про можливість виділення двох основних аспектів парадигми: епістемічного й соціального. У епістемічному плані парадигма - це сукупність фундаментальних знань, цінностей, переконань і технічних прийомів, що виступають як зразок наукової діяльності. У соціальному - парадигма характеризується через поділяюче її конкретне наукове співтовариство, цілісність і границі якого вона визначає.

Існування парадигми, на думку Куна, пов'язане з періодами розвитку науки, у рамках яких вони виконують проєктивно-програмувальну і селективно-заборонну функції. Зміна парадигм пов'язана з появою нової системи світогляду й цінностей, практичними умовами, суспільними трансформаціями. Кун вводить поняття «дисциплінарної матриці», синонімічного епістемічному контекстові парадигми.

<sup>8</sup> Корнй Я. Системная парадигма // «Вопросы экономики». -2002. -№4. -с.4-22

Структура дисциплінарної матриці містить:

1. символічні узагальнення, що становлять формальний апарат і мову, характерну для конкретної наукової дисципліни;
2. метафізичні компоненти, що визначають найбільш фундаментальні теоретичні і методологічні принципи світорозуміння;
3. цінності, що задають панівні ідеали і норми побудови й обґрунтування наукового знання.

Згідно з теорією Куна, виділяють декілька етапів розвитку парадигм, а саме:

- 1) допарадигмальний стан науки, що характеризується еkleктичним поєднанням різноманітних гіпотез;
- 2) парадигмальний – існування єдиного теоретичного і методологічного базису науки, що визначає і формує розв'язання поставлених проблем;
- 3) постпарадигмальний – в ході якого відбувається зміна світоглядних систем.

Можна стверджувати, що в процесі розвитку суспільства, філіації парадигм, третій етап стає першим, оскільки коли накопичується достатньо даних про виявлені аномалії, невідповідності та суперечності, що заперечують догми існуючої парадигми, то певна наука переживає кризу.

Виродок цієї кризи виникають нові ідеї, які, можливо, раніше не приймалися до уваги або були спростовані, що відповідає допарадигальному етапу розвитку. В кінцевому підсумку, існуючий конфлікт парадигм з різними системами цінностей, різними способами розв'язання практичних завдань, різними параметрами світогляду призводять до появи нової парадигми.

### 3 **Фіскальна соціологія в розробках зарубіжних та вітчизняних представників наукових шкіл**

*«...відкриття, малі і великі,...ніколи не народжуються спонтанно.  
Їх поява завжди переобчис, що зрут був щедро засіяний зернами попередніх знань і добре підготований процесом як свідомої, так і підсвідомої роботи.»*

*Анри Пуанкаре*

*«...Нова наукова істина не досягає триумфу шляхом переконання своїх опонентів і їх провістителя, це, скоріше, відбувається тому, що її опоненти в кінці кінців помирають і виростає нове покоління, з нею знайоме...»*

*Т. Кун*

Фіскальна соціологія - досить молода дисципліна. Аналіз зарубіжних джерел дозволяє стверджувати про наявність трьох парадигм, що маючи емпіричний об'єкт вивчення – фіскальна соціологія, здійснюють окреслення її теоретичних меж на основі дослідження:

- фіскальної антропології;
- безпосередньо фіскальної соціології (або соціології оподаткування);



-фіскальної конфліктології (напряму, що досліджує питання фіскальної соціології, політекономії податкової антипатії та теорії конфліктів).

Слід відмітити, що еволюційно розвиток фіскальної соціології розвивався саме в такій визначеній триаді. Вивчення фіскальної соціології з позицій фіскальної антропології зумовлюється специфікою останньої як міжпредметної наукової дисципліни, яка вивчає людину і людське суспільство, закономірності їх розвитку і різноманіття форм фіскальних взаємовідносин на визначені історичних етапах розвитку.

Імре Лакатос в структурі парадигм будь-якої науки вбачає «жорстке ядро» -сукупність незмінних, стійких в любых модифікаціях тверджень, що є базовими конструктами вирішення будь-яких економічних і соціальних задач суспільства. Таким незмінним атрибутом парадигми фіскальної науки є податок.

Підтвердженням цього є доробок проф. Менькова Ф.А. щодо різноманітності назви податку в різні історичні епохи і в різних народів, що красномовно свідчить про те, яка ідея вкладалася в поняття податку<sup>9</sup>. В середині віки податки стягувались лише зі згоди представницьких органів, що і зумовлювалось самою назвою *donom, benevolentiae* — дари і дароприношення. В подальшому, коли уряд звертався з проханням введення податків, останній отримав назву *Bede (ou beder— просити)*. Пізніше, в поняття податку входить ідея про обов'язковість утримання уряду і податок починає носити назву *aid, subsidy, contribution, steuer* (допомога). Наступна епоха вкладає в поняття податку обов'язок платити податок і останній носить назву *duty, droit*. В подальшому, з набуттям примусовості оподаткування податок носить назву *impo, impostauflag*. Запровадження одностороннього введення податку, без згоди податкоплатника знаходить подальше вираження в назвах податку: *ratelax, tassa, taxe, schatzung*.

Первісні і не володіючі писемністю народи функціонально сприймаються цілком організованими в соціальні групування різних типів. Ці групи безумовно володіли економічним базисом, який при всій очевидній простоті і примітивності устрою цілком може бути спів ставним з економічним механізмом цивілізованого суспільства. Наукою досі не виявлено жодного об'єднання людей, яке б не володіло певною формою соціальної організації. Тому, першопочатково, фіскальна антропологія досліджувала уявлення про людину як суспільну істоту, що складалася в різних так званих «примітивних суспільствах», де фіскальні процеси перебували на різних етапах розвитку.

Фіскальна соціологія досліджує соціальні, економічні та політичні аспекти процесів оподаткування, намагаючись пояснити взаємовідносини між державою і суспільством в контексті оподаткування. Предметом її дослідження є устрій і трансформація функцій держави та політичних структур в процесі фіскальних взаємодій. Крім того, піднімаються питання

<sup>9</sup> Меньков Ф. А. Основные начала финансовой науки. Выпуск первый. Москва. Финансово-экономическое бюро Н.К.Ф. С.С.С.С., 1924 г. С—46.

легітимності податкової держави і фінансування суспільних політичних структур громадянином —податкоплатником через призму соціальної справедливості в сфері скорочення нерівності доходів.

Фіскальна конфліктологія виступає системою знань про закономірності і механізми виникнення і розвитку конфліктів між учасниками фіскальних взаємодій, а також про принципи і технології попередження, запобігання та управління ними.

Вперше окреслення фіскальної соціології пов'язують з іменем Р.Голдшейда, який в 1917 році вказав на особливу важливість вивчення фіскальної історії для розуміння процесу формування держави<sup>10</sup>.

Ще задовго до формування фіскальної соціології, як науки середньовічній арабській мислителю Ібн Хальдун довів можливість функціонування держави тільки завдяки грошовим поступленням в казну стверджуючи, що «*податки і збори утворюють матерію держави*», даючи можливість вчорашнім кочівникам, які стали державними правителями, вести розкішне життя, користуватися земними благами. Такий стан речей змушував державу втручатися в економіку з використанням різних форм, але з єдиною метою збільшення поступлень в казну. Перша форма — це збільшення оподаткування шляхом введення різноманітних видів податків, вилучення монархом нових видів податків<sup>11</sup>. Друга форма — це пряме втручання держави в природну кон'юнктуру ринку, в внутрішню і зовнішню політику<sup>11</sup>.

Різні форми втручання призводили до негативних для держави наслідків. Так, податки ставали надмірними, і тоді ринки приходили до занепаду, що позначалося на державі. Відбувалося це, на думку вченого тому, що податки приносили підданам «тніт і утиски», зменшення доходів, а це вбивало їх надії, пов'язані з торгівлею. В результаті, зменшувалися поступлення в казну, адже переважна більшість податкоплатників — землероби і купці. Небезпека вилучення власності змушувала багатих людей створювати свого роду «державу в державі» —набирати найману охорону для своїх володінь. Але оскільки з силою держави ніщо не може зрівнятися, то багаті люди надавали перевагу втечі за кордон, з вивозом свого багатства. Все це призводило до деградації економіки, що означало кінець державі, бо вона — форма суспільства, яка не може існувати без матерії, тобто матеріальної складової, що змінює діяльності людей.<sup>12</sup>

Таким чином, як стверджував Ібн Хальдун, держава гине, вона здійснює самогубство, бо знищує ту основу, завдяки якій і може сама існувати, тому вичень підкреслює об'єктивний характер цього процесу. Аргументи на користь виваженого, обгрунтованого підходу до процесів оподаткування не

<sup>10</sup> Новикова Е. Г. Фискальная социология : обзор западных исследований налогообложения и ресурсов интернет. Экономическая социология. 2005. -Том 6. -№1. //Электронный ресурс: www.ecsoc.msses.ru

<sup>11</sup> Андрущенко В.Л.Финансова думка Заходу в ХХ столітті: (Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів). —Львів : Каміляр,2000, с.37

<sup>12</sup> Ибн Хальдун А.А. Ибн—Хальдун.-м.: Мысль, 1980. с.89

дивлячись на свою багатотомову історію формування є актуальними і в час демократичних та ринкових трансформацій України.

Безпосередньо до переліку наук соціологічного спрямування фіскальну соціологію ввів Й.Шумптер, який визначив її як дисципліну, яка вивчає соціальні процеси пов'язані з оподаткуванням і державними фінансами<sup>13</sup>. Послідовники Й.Шумптера, усвідомивши доцільність розвитку фіскальної соціології, по-різному визначали її межі, зводячи її до дисципліни, яка вивчає:

- механізм впливу оподаткування і державних фінансів на широкий спектр політичних, культурних, історичних і інституціональних факторів, а також їх зворотній вплив на процеси оподаткування і державні фінанси<sup>14</sup>;
- несекомічні причини і наслідки впливу фіскальної політики держави на суспільство<sup>15</sup>;
- принципи управління державними фінансами і принципи перерозподілу податкового навантаження між різними верствами суспільства і учасниками фіскальних процесів<sup>16</sup>;
- вплив доходів і витрат держави на соціальну сферу суспільства<sup>17</sup>;
- соціологічний аналіз оподаткування і державних фінансів<sup>18</sup>.

Другий період розвитку фіскальної соціології відносять до 1970-1980-тих років і пов'язують з іменами таких дослідників як Дж. О'Коннор, Фред Блок, Девід Якобс і Дж.Кемпбелл. Першочергово, ці дослідники зосереджували свою увагу на дослідженні ролі оподаткування в формуванні держави, звертаючи увагу на історичних праформах податків, соціальних процесах, пов'язаних зі збором данини і охоронною рентою, а також тих форм яких набували ці обов'язкові платежі. Специфіку фіскальної соціології щодо інших наук, Дж. Кемпбелл вбачав в тому, що вона фокусується на складних соціальних взаємодіях в інституційному і історичному контекстах, які нерозривно пов'язують державу і суспільство, формуючи при цьому фіскальну політику держави і визначаючи її ефекти<sup>19</sup>.

Крім того, теоретиків цікавив процес трансформації епізодичних зборів данини та інших історичних форм оподаткування в цілком впорядковану податкову систему. На їхню думку, регулярне оподаткування не означало економічного підґрунтя формування держави, а було можливим лише при монополізаційній державою повліт на надання охорони та інших благ. Як приклад наводилась перша в світі загальнодержавна податкова система, яка виникла в Франції в XV столітті, і була пов'язана виключно з утриманням

регулярної армії і витратами на війни. І лише в XVIII столітті податки стали платити не лише за зовнішню безпеку, але і за дотримання прав власності, особливо заможних членів суспільства в середині держави<sup>20</sup>.

Саме тому прихильники фіскальної антропології впродовж тривалого періоду часу приділяли особливу увагу дослідженню зв'язку між рівнем оподаткування і геополітичними конфліктами. Всі дослідники схилились до думки, що під час війни держави стягують більші обсяги податків, і тому предметом їх дослідження стають причини (обставини) збільшення податкового навантаження. Цю закономірність як приклад наводить в своїй праці «Осягнення історії» А.Тойнбі стверджуючи, що «...в той час як варварське суспільство може і професійно, і організаційно повністю переорієнтуватися на війну, енергія цивілізованого суспільства розосереджена по складному спектру міждержавної діяльності. Надто затягнутий військовий конфлікт збільшує напруженість в його внутрішніх структурах. Так, підвищення кількості військових сил тягне за собою відповідне збільшення оподаткування і тим самим зниження рівня життя цивільного населення. Нестійкий національний дохід в поєднанні з ненаситною зростаючими потребами армії і інших державних служб – одна з найбільш відомих соціальних зворотів. Саме вона привела до загибелі Римську імперію в V ст. на Заході і в VII ст. на Сході. Злоякісний ріст фіскального тягаря за рахунок підданих Римської імперії призводив до непомірної кількості імперських громадянських службовців, які заповнювали адміністративний вакуум, що виникав внаслідок розпаду місцевих органів самоуправління. З іншої сторони, відбувалося постійне зростання чисельності імперської армії, яка потрібна була для того, щоб стримувати наростаючий військовий натиск зі сторони варварів<sup>21</sup>.

Підтвердження думки про те, що податки є еволюційною категорією, що зумовлює необхідність їх дослідження з позицій фіскальної антропології можна знайти в книзі американського історика Еліота Браунлі (Elliot Brownlee), «Федеральні податки в Америці. Коротка історія.» (Federal Taxation in America: A Short History<sup>22</sup>). Вчений на основі аналізу процесів оподаткування в США, що цілком можливо застосувати і до інших країн світу, дійшов висновку, що в історії американських податків були чотири поворотних моменти: Громадянська війна, Перша світова війна, велика депресія і друга світова війна. В усіх цих випадках уряди країни повинні були створювати принципово нові податкові режими.

На визнанні переважаної мети фінансування потреб оборони ґрунтується Декларація прав людини і громадянина 1789 року, де зазначається, що «на утримання збройних сил і на витрати по управлінню необхідні загальні внески; вони повинні бути рівномірно розподілені між всіма громадянами відповідно до їх можливостей. Всі громадяни мають

<sup>13</sup> Schumpeter J.A. The Economics and Sociology of Capitalism / Ed. by R. Swedberg. Princeton: Princeton University Press, 1991. P. 100.

<sup>14</sup> Campbell J.L. The State and Fiscal Sociology // Annual Review of Sociology. 1993. Vol. 19. P. 163.

<sup>15</sup> Jacobs D. Corporate Economic Power and the State: A Longitudinal Assessment of Two Explanations // American Journal of Sociology. 1988. Vol. 93. P. 852-881.

<sup>16</sup> O'Connor J. The Fiscal Crisis of the State. New York: St. Martin's Press, 1973. P. 3.

<sup>17</sup> Padgett J.F. Hierarchy and Ecological Control in Federal Budgetary Decision Making // American Journal of Sociology. 1981. Vol. 87. P. 76.

<sup>18</sup> Mann F.K. The Sociology of Taxation // Review of Politics. 1943. Vol. 5. P. 225-235.

<sup>19</sup> Campbell J.L. The State and Fiscal Sociology. P. 164.

<sup>20</sup> Tilly C. (ed.) The Formation of National States in Western Europe. Princeton: Princeton University Press, 1975.

<sup>21</sup> Тойнбі А. Дж. Постижение истории. Пер. с англ. /Сост. Огурцов А. П.; Вступ. ст. Уколовой В. И.; Закл. ст. Рашковского Е. Б. – М.: Прогресс, 1991. – с. 502.

<sup>22</sup> История американских налогов. [http://www.kontinent.org/article\\_rus\\_45fb3278704ef.html](http://www.kontinent.org/article_rus_45fb3278704ef.html)



право встановлювати самі або через своїх представників необхідність державного оподаткування, добровільно погоджуватись на його стягнення, слюкувати на його витрачання і визначати його дольову участь, основу, порядок і тривалість стягнення»<sup>23</sup>.

Прихильники теорії суспільного вибору А.Пікок і Дж. Уайзман стверджують, що політична еліта, представлена у вигляді виборчих органів і представників державної бюрократії як правило, підвищують податкові ставки під час війни, так як в цей період громадяни стають більш толерантнішими щодо усвідомлення громадського обов'язку по утриманню держави і фінансуванню військових витрат. Крім того, на їхню думку, після закінчення військових дій рівень толерантності до сприйняття високого рівня оподаткування залишається на високому рівні, тому в післявоєнний період податки не опускаються до довоєнного рівня. Як наслідок, на думку теоретиків військові конфлікти збільшують рівень оподаткування<sup>24</sup>.

Фред Блок обґрунтовує наявність високих податків під час війни нездатністю представників великого капіталу відмовитися від інвестицій в економіку, яка переживає кризу через військові витрати<sup>25</sup>.

Друга половина ХХ століття ознаменувала собою активний розвиток розробок представників теорії раціонального вибору та прихильників інституціоналізму. І перші і другі усвідомлювали особливий вплив який здійснює структура держави на рівень оподаткування і на податкову систему.

Політика, згідно з поглядами К.Вікселя, Дж. Б'юкенена і Г.Талока представляє собою кооперативну гру з позитивною сумою. Суспільство – це добровільне об'єднання індивідів з метою задоволення їх спільних, суспільних потреб. Оскільки об'єднання є добровільним, тому кожному члену гарантується право захищати свої інтереси, які можуть бути протилежними інтересам інших членів суспільства.

Саме завдяки максимальній концентрації в руках держави влади і ресурсів, є можливим ефективно і вирішальним чинном здійснення впливу на соціальні зміни, концентрацію інтересів, дій, зусиль учасників і їх організації, а також розмежувань і антагоністичних проявів між інтересами і пріоритетами громадян.

Ціною суспільних благ є податки, а оплата державних послуг - єдиний можливий вид використання податкових надходжень. Ціни на державні послуги, або податкові відрахування, що є одним і тим самим, формуються у політичному процесі. Між поведінкою людей на ринку та їхньою поведінкою в політичному процесі існує разюча схожість, бо і в першому, і в другому випадку вони прагнуть максимальної економічної вигоди. Внаслідок цього між державою — виробником суспільних благ і суспільством, волю якого

<sup>23</sup> <http://www.liberte.newmail.ru/declaration.html>

<sup>24</sup> Peacock A.T., Wiseman J. The Growth of Public Expenditure in the United Kingdom. Princeton: Princeton University Press, 1961.

<sup>25</sup> Block F. Beyond Relative Autonomy: State Managers as Historical Subjects // The Socialist Register / Ed. by R. Milliband, J. Saville. London: Merlin. 1980. P. 227–240.

виражає парламент, затверджуючи податки, досягається звичайна мінова угода: на державні послуги встановлюються ціни, які населення (за наявного політичного балансу сил) згодні оплачувати.

На думку інституціоналістів саме групи інтересів визначають політику держави, і чим більше груп інтересів має доступ до формування фінансової політики, тим меншим є податкове навантаження, так як ці групи для задоволення власних інтересів залишають велику кількість лазівок для його зниження<sup>26</sup>.

Інституціоналізм приймає до уваги вплив трансакційних витрат при взасмодії учасників фінансових процесів. На думку прихильників інституційного напрямку, завдання інститутів – створювати такі рамкові умови, які дозволяють економити на трансакційних витратах, тобто витратах на пошук і обробку інформації, захист власності, укладення і обслуговування контрактів.

Податки при такому підході характеризуються трансакційними витратами особливого виду. В обмін на сплату податків громадяни отримують від держави трансакційні блага – соціальні і суспільні блага, грошову систему, гарантії прав власності, особистої безпеки та ін. це, в свою чергу значно спрощує і здешевлює взасмодію учасників економічних процесів, що дозволяє державі мінімізувати їх трансакційні збитки.

Представники інституційної теорії і теорії раціонального вибору особливо важливим вбачали аналіз взаємозв'язку між трансакційними витратами, які несуть учасники фінансових взасмодій з безпосереднім рівнем оподаткування. На їх думку ступінь перенесення державою на податкоплатників податкового тягара в значній мірі визначається здатністю бюрократичних структур до:

- переговорів з платниками податків;
- визначення видів діяльності, яка підпадає під оподаткування;
- здійснення моніторингу рівня податкового навантаження на осіб, які є його носіями.

Загалом, слід відмітити, що серед методологічних підходів, з позицій яких здійснюється дослідження з фінансової соціології лідируюча роль належить інституціоналізму, теорії раціонального вибору, теорії трансакційних витрат, теорії суспільного вибору та теорії обміну.

Відомий теоретик та один з основоположників теорії добробуту Артур Пігу, досліджуючи природу ефективного оподаткування, в своїх поглядах дотримувався філософського принципу обміну “податки - максимальна кількість благ отримувачам”, обґрунтовуючи це сприйняттям внаслідок співвідношення задоволення (*satisfaction*) і незадоволення (*dissatisfaction*), хоча ці два психічні стани не піддаються ні визначенню чи порівнянню.<sup>27</sup>

Пігу визнавав, що втручання держави є правомірним з метою підвищення достатку, однак це повинне здійснюватися на основі принципів

<sup>26</sup> Webber C., Wildavsky A. A History of Taxation and Expenditure in the Western World. New York: Simon & Schuster, 1986.

<sup>27</sup> Селигмен Б. Основные течения современной экономической мысли. М. “Прогресс”. 1968.

компенсації з врахуванням критерію справедливості, де визначальним, у механізмах мобілізації коштів до бюджету, було дотримання принципу рівності, та еквіваржальності (рівності на межі).

Пігу визначив свій основний принцип оподаткування як принцип найменшої сукупної жертви, яка повинна підлягати визначеному таким чином, яким визначається задоволення, висуваючи теорію порівняння, обґрунтувавши принцип найменшої сукупної жертви як підґрунтя прогресивної системи оподаткування.

Головний принцип, що містився в основі підходу вченого, проіграв у рівності граничних жертв для всіх членів суспільства, тому важливим аспектом було врахування як відносного положення так і місця індивіда в загальній шкалі доходів.

Інший прихильник теорії суспільного добробуту Вільфредо Парето в досліджував залежність між величиною доходу і кількістю отримуваних його осіб. В загальному вигляді ця залежність визначалася формулою:

$$N = A * X^{-m},$$

або

$$\log N = \log A - m * \log X,$$

де N – кількість людей в суспільстві з доходами, не меншими ніж X;

A і m – параметри даного розподілу (m ще називається коефіцієнтом Парето).

Після вивчення достатньо великого статистичного матеріалу Парето прийшов до висновку, що параметри цього розподілу приблизно однакові і не відрізняються принципово в різних країнах і в різний час.

Соціологічні дослідження в економічних роботах Парето, як прихильника економічного лібералізму і індивідуалізму, ґрунтуються на постулатах раціональності поведінки індивіда – невідповідність між передбаченою і дійсною поведінкою людей можна пояснити лише нелогічністю останніх. Тому, на думку вченого, необхідно більш докладливо вивчати природу неадекватної поведінки індивіда – платника податків і на основі цього дослідження робити висновки, більш адекватні реальності.

Парето усвідомлював, що це неможливо здійснювати в межах економіки як науки, оскільки вона вивчає лише “логічну” або раціональну поведінку, а заповнити цю односторонність економічної теорії, на думку вченого, повинна інша наука. Тому, він ділив всі людські дії на дві нерівні категорії – більш рідко існуючі “логічні дії” і представляючі більшість “дії нелогічні”. Сфера перших обмежується достатньо вузьким колом, а різниця між двома категоріями людських вчинків лежить в відносинах між їх цілями і засобами, де кожен вчинок має визначену межу. До даної мети ведуть різні засоби, вибираючи серед яких, індивід і здійснює вчинок. При цьому цілі і засоби можуть розглядатися і з точки зору самого індивіда і з точки зору стороннього спостерігача, який володіє більш широкими і “правильними” уявленнями про дійсність. За визначенням Парето, логічні дії це ті, в яких об’єктивні цілі і засоби їх досягнення співпадають з суб’єктивними.

Логічні дії ґрунтуються на роздумах, нелогічні – на почуттях (*sentiment*), інстинктах, смаках, тобто ірраціональних проявах. Однак людям невластиво зніватися в нелогічності своїх вчинків, тому вони намагаються пояснити, “логізувати” (термін Парето) свої дії, які часто суперечать прийнятні в суспільстві нормам, звичаям та положенням законодавства, вступаючи проявом девіантної поведінки.

Наприкінці 50-х років ХХ ст. німецьким економістом Г. Шмольдерсом була звернена увага на певні закономірності у сприйнятті, податковому мисленні та податковій етиці платників, що дозволило розглянути питання сплати податків в економічних, правових, етичних, суспільно-політичних, соціально-психологічних аспектах.

Дослідником було розроблено особистісні моделі поведінки платників, що перебувають у певних ситуаціях (інфляція, зміни цінової кон’юнктури, стан ринку праці, політика процентних ставок, рівень достатку, отримуваний дохід, ступінь податкового тиску та інше). Формування цих моделей дало змогу вивчити можливості створення оптимальної структури системи оподаткування.

Ще одним предметом дослідження теоретиків фінансової соціології з середини 60-тих років минулого століття стали причини настання, умови розгортання та способи подолання фінансових криз. Як правило, фінансові кризи вивчали внаслідок непомірного зростання витрат держави для фінансування соціальних зобов’язань<sup>28</sup>.

Термін «фінансова криза» ввів в 1973 році Дж. О’Коннор, на думку якого фінансова криза виникає в результаті не просто диспропорції витрат і доходів держави, а безпосередньо полягає в конфлікті між принципами функціонування ринкової економіки і основами демократичного управління що здійснюється в контексті досягнення держави добробуту.

В сфосему творі «Фінансова криза держави»<sup>29</sup> (1973) Дж. О’Коннор висловив думку, що фінансові кризи можуть бути викликані зростанням ряду вимог або ж дійсним скороченням державних доходів. Згідно з О’Коннором розвинуті капіталістичні держави стикаються з трьома видами вимог, які тягнуть за собою постійне збільшення витрат, а саме:

-розрахунок власників великого капіталу, що держава піде на «соціальні інвестиції», тобто на надання прямих субсидій капіталістичним підприємствам і створення інфраструктури, необхідної для отримання прибутку;

-збільшення витрат на «соціальне споживання» є бажаним як для власників капіталів, які намагаються покрити витрати на відтворення робочої сили, так і для самих робітників, які зацікавлені в розширенні власних соціальних прав;

-значні обсяги внутрішніх (витрат на соціальне забезпечення) і зовнішніх (зокрема, військових) соціальних витрат .

<sup>28</sup> Block F. The Fiscal Crisis of the Capitalist State // Annual Review of Sociology. 1981. Vol. 7. P. 1–27.

<sup>29</sup> O’Connor, James. Fiscal Crisis of the State. New York: St. Martin’s. 1973



Ряд авторів, таких як Д.Белл, Х.Віленські, Д. Кемерон не в повній мірі схвалювали позицію О'Коннора, проте, не дивлячись на розбіжності в поглядах погоджувались на важливості окреслення ряду питань в дослідженні проблематики фіскальних криз, а саме: причин і наслідків настання фіскальних криз; взаємозв'язку неузгодженостей між ринковою економікою і державою добробуту, як причини виникнення фіскальної кризи; політичних і соціальних наслідків фіскальних криз.

Р.Хікс в книзі «Криза і Левіафан»<sup>30 31</sup> довів, що декілька постійно використовуваних індексів «розміру держави» говорять про наявність в ХХ столітті певного «інерційного феномену», який полягає в обґрунтуванні серйозного збільшення розміру держави після кожної серйозної кризи. Після завершення кризи розміри дещо зменшувались, проте не до докризового стану і не до того рівня, який був би досягнутий, якби докризові темпи росту «розміру» держави збереглися, а не були б змінені подіями, що мали місце під час кризи.

Таким чином, на думку Р.Хікса кризи як правило породжували не тільки тимчасове, але постійне збільшення масштабів держави. На прикладі США та наявних криз, що мали місце в країні впродовж ХХ століття вчений проілюстрував механізм дії інерційного феномену впродовж однієї кризи, див рис. 4.

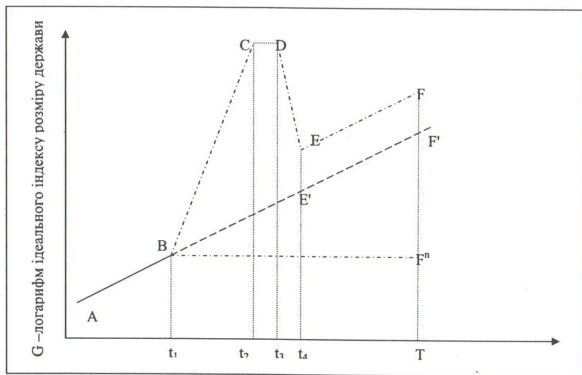


Рис. 4 Схематичне зображення інерційного феномену

<sup>30</sup> Higgs, R. (1987), *Crisis and Leviathan: Critical Episodes in the Growth of American Government*. New York: Oxford University Press.

<sup>31</sup> Higgs R. *Crisis, Bigger Government, and Ideological Change Two Hypotheses on the Ratchet Phenomenon // Explorations in Economic History*. 1985. January 1.

Безсумнівно, в історії США криз було досить багато, проте, на думку Р.Хікса кожна з них володіючи певними відмінними емпіричними даними та залежачи від попередніх явищ і процесів в економіці, проте процес розгортання кризи був однаковий. Кожен закінчений епізод складався з п'яти етапів:

- 1) докризовий нормальний стан (фрагмент графіку АВ);
- 2) розширення (сегмент ВС);
- 3) дозрівання (CD);
- 4) закріплення (сегмент DE);
- 5) посткризовий нормальний стан (сегмент EF).

Вертикальна вісь координат на графіку виміряє логарифм ідеального індексу розміру держави, горизонтальна – час. Таким чином, крива часу, яка проходить через точки ABCDEF вказує на динаміку росту держави.

Як видно зрисунку 1, держава зростає однаковими темпами на етапах 1 і 5 – в періоди до – і посткризового нормального стану, на етапі 4 воно скорочується приблизно з такою ж швидкістю, як росте на етапі 2, і його розмір зовсім не змінюється на етапі 3, в період дозрівання.

Тематика дослідження фіскальних криз, проте, посткомуністичних країн Східної Європи<sup>32 33 34</sup> стала предметом аналізу західних науковців на початку 1990-х років, що зумовлювалось розпадом Радянського Союзу і крахом комунізму. Особливу роль при цьому теоретиками відводиться аналізу соціальних процесів пов'язаних з формами прибуткового оподаткування населення, оскільки саме ця форма оподаткування використовувалась всіма урядами трансформаційних країн в період боротьби з фіскальними кризами. При цьому тематика дослідження присвячених прибутковому оподаткуванню включала в себе аналіз соціальних наслідків зміни ставки податку на доходи фізичних осіб, вплив оподаткування доходів на різні соціальні групи та дослідження суспільної думки щодо прибуткового оподаткування.

Серед проблем, які також перебували в полі зору дослідників, зокрема К.Веллера, А.Вілдавські та Т.Каррана було окреслення ідеології держави та її вплив на формування і реалізацію фіскальної політики, а також вплив різних соціальних груп на реалізацію податкової політики.

Відомий теоретик фінансового права Г. Шмольдерс ще з 50-х років минулого століття проводив порівняльний аналіз фінансової психології громадян в країнах - учасницях європейської інтеграції спеціально з метою розробки стратегії податкової гармонізації. За його даними (в т.ч. статистичним), в південноєвропейських країнах (до яких автор зараховував Італію, Іспанію, південь Франції) "податкова дійсність перетворює багато

<sup>32</sup> Campbell J.L. *The Fiscal Crisis of Post-Communist States*. In Jerzy Hausner and Grzegorz Mosur, (eds.) *Transformation Processes in Eastern Europe*. Warsaw: Polish Academy of Sciences. 1993.

<sup>33</sup> Campbell J.L. *An Institutional Analysis of Fiscal Reform in Postcommunist Europe // Theory and Society*. 1996. Vol. 25. No. 1. P. 45–84.

<sup>34</sup> Walder A.G. *Property Rights and Stratification in Socialist Redistribute Economy // American Sociological Review*. 1992. Vol. 57. P. 524–539.

норм чинного законодавства у майже фарс<sup>35</sup>.

Перша помітна робота «Основи податкової моралі» була написана О. Файтом в 1927 р. У 1951 р. вийшла в світ книга Г. Шмольдєрса «Фінансова психологія», а в 1960 р. - «Ірраціональність в громадському фінансовому господарстві», що стала помітним явищем у фінансовій науці.

Традиції дослідження даної тематики була продовжена К. Хансмерсом, К. Макшайлтоном і Г. Вісведе. Роботи цього напрямку з'явилися також в Англії (А. Левіс, «Психологія таксації»), Голландії (Ван Фелдхофен) і Швеції (Г. Вернерід). В цілому ж слід зазначити, що у ФРН склалася так звана Кельнська школа економічної та фінансової психології, що має, мабуть, пальму першості у світовій науці.

У рамках податкової психології активно почали досліджуватися кілька теоретичних понять: «почуття податкового тягаря», «податкове протидія», «податковий менталітет» і «податкова мораль».

На відміну від західної фінансової думки вітчизняна економічна наука, окрім окремих публікацій В.Л.Андрющенка, В.М.Суторміної та В.М.Федосова, на жаль, не займається дослідженням цих питань, акцентуючи увагу на технології та механізмах оподаткування, але оскільки життя людини включене в складну систему соціальних зв'язків, залежить від існуючої системи суспільних відносин, процесів і подій, здійснюваних в суспільстві, від політики держави та інші, її орієнтація в оточуючому світі потребує вивчення.

#### 4. Мета-економічні закони економічної поведінки учасників фінансальних взаємодій

Фінансальна соціологія дає більш широкий погляд на економічні явища, розглядаючи вплив різного роду економічних та неекономічних факторів на явища економічного життя, та процеси оподаткування, відслідковуючи їх зворотній вплив з метою свідомого регулювання вчинків та дій платників податків відповідно до поставленої мети.

Факт фізичного існування особистості –платника податку і в однаковій мірі задоволення визначених потреб наштовхується на кількісне обмеження і якісну недостатність як необхідних зовнішніх засобів, власних доходів так і номінальних суспільних благ, наданих державою, що породжує неузгодженості та передумови девіантних мотивацій, подолати які можливо з врахуванням мета - економічних законів фінансальної соціології, які враховують морально –етичні та соціально –економічні особливості сприйняття особи –платника податків, зокрема:

<sup>35</sup> Зорилт Д.В. Развитие налогового законодательства ФРГ во второй половине XX в.: Дис. ... к.э.н.: 12.00.01. М.: МГУ им. М.В. Ломоносова, 2003. С. 174.

#### 1. Закон біологічної і соціальної єдності

Індивідуум у своєму поведженні, звичках запрограмований на наколишнім економічним середовищем, культурними стандартами, тому дії людини визначаються не тільки поточними стимулами, але і всім досвідом його попереднього життя. Впродовж багатьох десятиліть в Україні не було традиції сплачувати податки, що зумовлювалося тривалим соціалістичним періодом розвитку економіки держави і обмеженою роллю податків в наповненні бюджету, тому більшість громадян ніколи не стикалася з необхідністю особистої сплати податків, оскільки власні доходи обмежувалися заробітною платою, відрахування з якої здійснювалися без участі громадянина.<sup>36</sup>

#### 2. Закон єдності соціального несвідомого

Дії людини –платника податків визначаються не тільки свідомістю, але і неусвідомленими мотиваційними причинами, так особа може бути запрограмована на виконання рішення і, не усвідомлюючи цього, реалізувати його. Прикладом є високий добровільний рівень сплати податків у високо розвинутих країнах світу, де у платників не викликає сумніву необхідність сплати податків, що зумовлено багатотисячними традиціями та досвідом попередніх поколінь.

#### 3. Закон послідовної еволюції

Зміна розвитку технологій та механізмів оподаткування відбувається після виникнення відповідних передумов, де за певними успіхами, як правило, можуть виникати зриви, якщо не враховувати стратегічні розриви та необхідності поетапної реалізації прийнятих рішень стосовно змін мотивацій індивідуального вибору, передумов девіантної поведінки, запровадження засад добровільної сплати податків.

#### 4. Закон зростання ентропії

Ізольовані організаційні структури-юридичні та фізичні особи – платники податків мимовільно прагнуть перейти з менш стану можливого ризику в більш можливий стан при відсутності протидіючих сил як зі сторони внутрішнього так і зовнішнього середовища (отримання можливих пільг, зміна організаційної структури при більш пільгових можливостях оподаткування, інше).

#### 5. Закон відносної поведінки

У механізмах роботи та реалізації особистих мотивацій все відносно, у різних умовах ті самі подразники сприймаються по - різному і викликають різні реакції. Поведження людини –платника податків не підпорядковується лінійним законам, воно не детерміноване, можна лише прогнозувати його дії імовірнісними методами.

#### 6. Закон кумулятивного впливу зовнішніх чинників

Причинних поведінкових дій є не одна попередня подія, а їхній ряд, тому доцільно враховувати різноманітність і стохастичність соціальних,

<sup>36</sup> Брїч А.П., Нарвцький В.О. Кримінально –правова кваліфікація ухилення від оподаткування в Україні: Монографія. –К.: Атака, 2000, с.3



економічних, політичних і психологічних явищ у різних ситуаціях, а також ту обставину, що кожна людина – платник переслідує власну мету.

Більш того, дії людини обумовлюються вродженими і придбаними якостями, підпрограмами, що і викликає зростання впливу зовнішніх сил у сполученні з внутрішніми причинами на ухвалення рішення.<sup>37</sup>

#### 7. Закон загальної інерції

Почавши працювати в одному напрямку, людський мозок має схильність працювати в тому ж напрямку і при інших зовнішніх подразниках. У кожної людини виробляються визначені звички, навички, що дозволяють, якщо не визначити конкретні його дії, то принаймні, прогнозувати. Так, платнику який вже колись спробував ухилитись від оподаткування або робить це систематично, важко перебороти власні поведінкові реакції, змінити особисті девіантні мотивації.

#### 8. Закон установки

Діяльність людини, її вчинки визначаються, як правило, системами установок (цінностей), що визначають стан готовності, схильності платників податків та суб'єктів господарювання до видів діяльності і ступінь їх активності. Людина ще до ухвалення рішення схильна діяти певним чином, хоча часто і не усвідомлює його існування і вплив. Вчинки індивідуума в схожих ситуаціях часто збігаються, отже, знаючи комплекс установок платників податків або окремих їх груп контролюючі органи можуть прогнозувати їхні дії.

#### 9. Закон домінант

Кожна людина схильна до визначеного сприйняття, способу мислення, способів дії і форм поведінки, тому порушення пов'язується не з поточними факторами, а з минулим досвідом, обставинами, при цьому виявляється схильність до визначеного сприйняття дійсності, способу мислення, способів дії і форм поведінки. Сформовані домінанти не переборюються словами і логікою доти, поки не з'явиться новий досвід застосування нових методик оподаткування, що є досить складним, оскільки правила і норми командно – адміністративної економіки, що діяли в минулому, досягнувши краху, не вважаються більше ефективними і надійними, інші правила поведінки платника податків як суб'єкта оподаткування ще не в повній мірі визначено, і самі оновлені цілі уявляються неадекватними зусиллям, що витрачаються.<sup>38</sup>

#### 10. Закон відповідності вимогам середовища

Ступінь прояву особистих якостей і реалізація можливостей людини визначається вимогами навколишнього середовища, зокрема відсутність кодифікації податкового законодавства, дії низки численних нормативно – правових актів, наявна кількість правоконкретизуючих та роз'яснювальних положень, політичні дебати навколо Податкового Кодексу, та інше, не сприяють підвищенню довіри платників податків до податкової системи

<sup>37</sup> Василенко В.А. Теорія і практика розробки управлінських рішень : Навчальний посібник. - Київ : ЦУЛ, 2002р., с.42

<sup>38</sup> Піча В.М. Соціологія : загальний курс. –К., „Карavelла”, 2000, с.107

держави.

#### 11. Закон адаптації

Усі реакції людини, її вчинки і дії спрямовані на усунення шкідливих зовнішніх економічних, соціальних, політичних впливів і досягнення сприятливих умов з метою забезпечення своєї життєдіяльності. Усе, що не пристосовується до навколишнього середовища, вмирає, в цьому контексті посилення примусових та каральних аспектів податкового контролю сприяє зменшенню підприємницької ініціативи, або змушує платників податків витрачати власні зусилля на пристосування до діючої податкової практики.

#### 12. Закон впливу норм і регламентів

Діючі норми податкового права виражають типові соціальні зв'язки і відносини для більшості громадян держави. Дотримання суспільних, правових норм - обов'язок людини, однак зайва регламентація придушує активність особистості, творчу самостійність.

#### 13. Закон обмеженості нормативно –правових норм

Установлені формальні вимоги мають обмежену силу, тому органи управління оподаткуванням повинні мати повноваження й обов'язки відповідно до функцій, закріплених в законодавстві, з дотриманням відповідності об'єкту і характеру повноважень працівників контролюючих органів.

#### 14. Закон рефлекторного характеру діяльності

В основу рефлекторних актів людини покладені безумовні й умовні рефлекси, що забезпечують біологічне і соціальне виживання, саморозвиток людини, яка, підпорядковується безумовним рефлексам. Ієрархічний (сусільний) рефлекс генетично визначає необхідність боротьби за місце в соціальній ієрархії. Рефлекс мети – основний фактор поведінки особистості завдяки чому створюються (формується) умови для досягнення мети.

#### 15. Закон впливу традиції і звичаїв

Звичай – історично сформовані і передані в процесі еволюції порядки, правила поведінки, знищення яких руйнує як організацію оподаткування так і державу, а насаджувана нова культура може бути засвоєна лише в молодому віці, самі ж традиції можуть змінюватися лише з зміною покоління. Тому доцільним є ефективним є інформаційна реформа ДПСУ, складовою якої сповщення ідеї необхідності добровільної сплати податків для дітей молодшого шкільного віку у легкій та зрозумілій для них формі – „Казки про податки”.

#### 16. Закон економії сил

Витрати праці люди прагнуть зменшити, з їх оптимальним використанням, тому мінативацією вибору певної схеми оподаткування можуть виступати мінімальні затрати часу та зусиль на ведення бухгалтерського та податкового обліку.

#### 17. Закон випереджувальної дії дійсності

Навколишнє економічне, соціальне, політичне та правове середовище попереджується в динаміці і розвитку, тобто людський мозок може

приймати рішення з визначеним тимчасово – просторовим попередженням майбутніх подій, де усі реакції людини, її дії залежать від минулого і не відбуваються поза зв'язком з перспективою.

#### 18. Закон очікуваного корисного ефекту

Людина не може прийняти і виконати рішення, які не обіцяють одержання корисного ефекту у вигляді певного заробітку чи доходу, тому при прийнятті управлінських рішень в сфері оподаткування необхідно враховувати інтереси та потреби платників податків.

#### 19. Закон впливу емоцій і вольової детермінації поведінки.

На моделі поведінки платників податків та кінцевий економічний вибір значний вплив здійснюють саме емоції.

Можливість об'єктивного використання мета-економічних законів фіскальної соціології, пов'язана з дотриманням наступних *принципів*:

1. Релевантності (представництва), тобто модель соціально-економічного середовища повинна враховувати лише ті моменти, що фіксують типові зв'язки і відносини у суспільстві.
2. Адекватності – соціальна модель і знання, мотиви, плани дій та інше, повинні будуватися таким чином, щоб належно та адекватно сприйматися як економічним суспільством загалом, так і конфліктними групами, зокрема.
3. Логічної послідовності – тобто поняття, якими оперує практика протидії конфліктним податковим ситуаціям, повинні бути втілені в життя поетапно, узгоджуватись між собою, та не суперечити один одному.
4. Узгодженості.
5. Співставності – сукупність прийомів по протидії соціальним конфліктам не повинна „винаходити суспільство заново”, а будувати модель з врахуванням всіх параметрів з можливістю емпіричної перевірки.

#### Питання для самоконтролю:

1. До якого рівня теорій можна віднести фіскальну соціологію?
2. Що є предметом дослідження фіскальної соціології?
3. Назвіть основні парадигми фіскальної соціології.
4. В чому суть мета – економічних законів економічної поведінки платників податків?
5. Назвіть найбільш яскравих дослідників фіскальної соціології.

### РОЗДІЛ 3.

## ТЕОРІЯ КОНФЛІКТІВ В ФІСКАЛЬНІЙ ПРАКТИЦІ. ФІСКАЛЬНА КОНФЛІКТОЛОГІЯ

### 1. Особливості розвитку конфліктології: історичний ракурс

Конфліктологія як наукова дисципліна сформувалася в 50-60-х рр. ХХ ст. як напрям західної політології і соціології, предметом якої стало вивчення процесів життя, функціонування і розвитку суспільних систем і підсистем за допомогою категорії конфлікту.

До певного часу практика обходилася без спеціальних знань про конфлікти. Вперше предметом наукового пізнання стали конфлікти між державною владою і суспільством, окремими соціальними групами, що знайшло вираження у вченнях про демократію. Пізніше в коло інтересів науки потрапили соціально-класові конфлікти, політичні, етнонаціональні, а потім міжгрупові і міжособові. Нарешті, виникла потреба в систематичному аналізі всіх істотно значущих для суспільства конфліктних відносин і їх взаємозв'язку з відносинами гармонії і згоди, яка була продиктована самою природою сучасного суспільства, здібного до нормального функціонування і розвитку, тільки будучи цілеспрямовано регульованим і в основному свідомо керованим.

Особливістю конфліктології є її комплексний характер, однак, оскільки конфлікти мають місце у всіх сферах суспільного життя і на всіх рівнях її організації і розвитку, то ними цікавляться представники різних гуманітарних дисциплін. Зокрема, політологи, соціологи, юристи, економісти вивчають різні аспекти соціальних конфліктів, їх розвиток і шляхи вирішення. У вивченні конфліктів можна виділити два основні напрями.

1. Концепції Е. Дюркгейма, Т. Парсонса, Н. Смелзера, де переважну увагу надається проблемі стабільності і стійкості.

2. Теорії К. Маркса, М. Вебера, Р. Дарендорфа, де проблематика конфлікту займає домінуюче місце при поясненні соціальних процесів і змін.

На думку Т. Парсонса, кожне суспільство – це відносно стійка, добре інтегрована і стабільна структура, що існує на основі ряду функціональних передумов стабільності суспільства, забезпечення яких дозволяє зберегти соціальну систему в рамках норм і цінностей, що склалися, уникнути соціальних конфліктів і потрясінь.

З позицій Р. Дарендорфа, кожне суспільство змінюється в кожній своїй точці, а соціальні зміни постійні, тому, кожне суспільство в кожній своїй точці пронизано протистоянням і конфліктом.

Л. Козер визначає соціальний конфлікт як ідеологічне явище, що відображає намагання і відчуття соціальних груп або індивідів в боротьбі за об'єктивні цілі: владу, зміну статусу, перерозподіл доходів, переорієнтування цінностей і т.п. На його думку, цінність конфліктів полягає в тому, що вони



запобігають окостенінню соціальної системи, відкривають дорогу інноваціям.

Основними джерелами конфлікту в суспільстві є розшарування суспільства, розділення його на соціальні і національні групи, шари, класи. Основна суперечність між продуктивними силами і виробничими відносинами «задає» суперечності, що виявляються: у боротьбі між соціальними прошарками, групами, класами; та у боротьбі носіїв різних традиційних цінностей із заново виникаючими звичаями і т.д.

Проблематика соціальних та економічних конфліктів завжди перебувала в центрі уваги як вітчизняних так і зарубіжних науковців, напрямків і шкіл економічних та соціальних досліджень, де незаперечними є здобутки та наукові розробки теоретиків Г.Спенсера, Л.Гумпловича (1838-1909), Г.Зіммеля (1858-1918), що стали фундаментом, сприяли формуванню в середині ХХ століття особливого конфліктологічного напрямку досліджень фіскальної політики. Представники даних розробок, спираючись на спадщину попередників, зосередили свої дослідження на побудові теорії соціального конфлікту, розглядаючи конфлікт нормальним станом держави як здорового в загальному, економічного організму.<sup>39</sup>

Основними причинами, які розробники конфліктології висунули як можливі передумови антифіскальної поведінки, що провокують конфлікт інтересів як платників податків так і фіскальних органів є те, що:

1. розподілом засобів до життя займається група людей, яка протистоїть всьому суспільству, що і породжує неминучість конфлікту;
2. політична влада захищає існуючий економічний порядок розподілу суспільного продукту, що в свою чергу об'єктивно обумовлює конфлікт між нею і народними масами;
3. в суспільстві діє висхідний ланцюг взаємовідносин: гроші – цінності – ритуал. Від першого до останнього елементу наявним є додаток інтересів протилежних соціальних груп, що і породжує конфлікти в структурі системи суспільних відносин;
4. соціальний конфлікт є продуктом економічних відносин, що зумовлюється наявністю засобів примусу, зумовленими економічними, соціальними, правовими відносинами власності.

Американський теоретик Льюїс Козер, в працях „Функція соціального конфлікту”(1956) та „Продовження дослідження соціального конфлікту”(1967), висунув гіпотезу що розв'язання кардинальної проблеми „суспільного порядку” і забезпечення усталеності існуючого суспільного ладу не ігнорує, а навпаки акцентує свою увагу на визначці соціально – економічних непорозумінь, боротьбі інтересів, соціальних та економічних конфліктів.

Вчений прагнути структурувати природу соціально – економічного конфлікту, здійснив аналіз умов функціонування соціального організму, базуючись на засадах, характерних для яких є: по- перше соціальна

напруга, конфлікт інтересів, економічні диспропорції, по- друге, процеси, що відбуваються в складових частинах системи, та взаємозв'язки між ними, при певних обставинах сприяють збереженню чи зміні, росту або падінню, інтеграції якостей, по-третє, конфліктні процеси, що, як правило, вважалися руйнівними для системи, за певних умов доцільно розглядати як засоби, що зміцнюють систему та сприяють її пристосуванню до змінного оточуючого середовища.

Л.Козер в своїх дослідженнях обгрунтовує думку, згідно з якою соціальний конфлікт – це свого роду страхуючий план системи, що дозволяє через наступні реформи, економічні трансформації на новому рівні приводити соціальний організм у відповідність до умов, що змінилися, зазначаючи, що це є неможливим у жорстких, тоталітарних системах, для яких характерне блокування специфічних попереджувальних сигналів шляхом придушення конфлікту.

В схожому з Л.Козером руслі розвиває свою теорію сучасний німецький вчений Р.Дарендорф, який доводить думку, згідно з якою наука повинна займатись вивченням поведінки людей в точці перетину суспільства і окремого індивіда, при цьому суспільство трактується як певний вид соціального зв'язку, у вузькому і широкому розумінні.

Основу взаємодії у даних соціальних зв'язках, становлять форми, що задають певні норми поведінки – „соціальної ролі”, кожна з яких окремому індивіду приписується, задається, тобто по відношенню до нього володіє нормативно – примусовим характером, проте, і на рівні індивіда і на рівні суспільства існує чітко розподілена ієрархія ролей, які виступають ставленнями певних відносин на поведінковому рівні.

Загалом, нерівність ролей, яка породжується соціальною нерівністю призводить до конфлікту, способом розв'язання якого не може бути ні його ігнорування, ні придушення, а сама гострота соціального конфлікту і оперативність його врегулювання залежать від типу соціальної структури суспільства, рівня його організації, ступеню відкритості. Найбільш адекватною формою суспільства є демократичне, відкрите, мобільне суспільство, в розрізі якого розгортання і протікання конфлікту гранично формалізоване. Таким чином, наявність великої кількості різноманітних конфліктів у сфері податкування значно активізує систему пошуку механізмів, засобів, за допомогою яких можна якщо не ліквідувати їх то ввести у цивілізовані межі та надати їх вирішенню конструктивного характеру.<sup>40</sup>

Відомий зарубіжний науковець Стивен Льюкс причиною виникнення конфліктів і опору вбачає в наявності будь – яких проявів влади. Загалом, поширеною є думка, що владна дія виникає тільки тоді, коли є конфлікт між суб'єктом і об'єктом і суб'єкт діє проти інтересів (бажань, прерференцій, намірів, цілей) об'єкту. Тому влада характеризується як щось “негативне” через ймовірність нанесення якої-небудь шкоди об'єкту, придушення або

<sup>39</sup> Піч В.М. Соціологія: загальний курс. –К., „Корвекста”, 2000, с.52

<sup>40</sup> Савицька О. Норми права в системі чинників регулювання соціальних конфліктів. Право України, 2001, №10, с.13



утикс його інтересів<sup>41</sup>.

Деякі автори, наприклад П.Бекрек і М.Беретц, включають конфлікт безпосередньо у визначення влади. У інших наявність конфлікту є беззаперечною умовою здійснення владного впливу, зокрема, у Р.Дала, який вважає, що “якби всі були повністю згодні відносно цілей і засобів їх досягнення, то нікому не було б потрібно змінювати дії інших, отже, не було б і відносин влади і впливу”.

Загалом, “конфліктні” концепції влади вельми поширені серед дослідників, так Дж. Нейджел пише, що “більшість авторів розглядає конфлікт як обов’язкову умову влади”, та при цьому він посилається на М.Вебера (Weber, 1947), Р.Берштета (Bierstedt, 1950), Р.Дала (Dahl, 1957), П.Бекрека і М.Беретца (Bachrach and Baratz, 1963), Р.Кана (Kahn, 1964 і Е.Етзіоні.

Проте, побутує і інша думка, яка заперечує, що передумовою конфліктних відносин є реалізація певних елементів влади, оскільки здійснюється розгляд не стільки проявів влади, що зумовлюють конфлікт, скільки використовуваних різних форм контролю”.

Конфлікт інтересів як і інші стосунки тією або іншою мірою регулюється нормами суспільної поведінки: правовими, моральними, політичними, релігійними, тощо. Нормативне регулювання конфліктів на відміну від тимчасово діючих інститутів робить соціальну систему більш стабільною, зумовлює довгостроковий порядок розвитку та розв’язання спорів, в процесі яких сам конфлікт та його учасники отримують визначені моральні оцінки. Однак, вони як правило, бувають неоднозначними або інколи і протилежними, що зумовлене різним сприйняттям моральних та юридичних норм різними суспільними групами та окремими індивідами, внаслідок чого конфлікт та його причини нерідко оцінюються по-різному не лише учасниками але й оточенням, що в свою чергу може призводити до поширення його масштабів.

Визначальну роль у регулюванні конфліктів займають положення податкового законодавства, що регламентують правові норми функціонування як контролюючих органів так і платників податків на демократичних засадах з застосуванням соціального контролю, спрямованого на підпорядкування поведінки індивідів соціальним очікуванням і вимогам, з врахуванням досвіду розв’язання конфліктних ситуацій, містять засоби вирішення типових соціальних конфліктів, максимально відповідають інтересам всіх учасників процесів оподаткування.

Система дієвих норм податкового законодавства, що визначають правила поведінки суб’єктів оподаткування, виконують ключову роль в суспільстві, відкривають можливість для пошуку таких способів подолання податкових девіацій, які дозволяють зберегти інтереси всіх сторін,

<sup>41</sup> Ледєв В.Г. Власть: концептуальный анализ. М.: «Российская политическая энциклопедия» (РОССПЭН), 2001. – 384 с.

досягнувши Парето – оптимальності, сприяти реалізації дієвих та ефективних фіскальних технологій.

Відношення індивіда-платника податку до податку є частиною розширеної концепції (Будон, 1989) раціональності, яка враховує одночасно економічну вигоду, в розумінні послідовників Адама Сміта, цінність (мораль, почуття обов’язку), спосіб яким економічний суб’єкт трактує інформацію, яку він використовує.

Аргументом на користь ухилення від оподаткування є економічна вигода ухилення від податку. Домінуючий підхід фіскальної соціології, при розгляді питань податкових девіацій базується на економічній вигоді індивіда, що обґрунтовується кількома економічними теоріями.

Економістами (утилітаристами) податкова девіація трактується як:

- а) ризик, пов’язаний із способами стягнення податків і контролю;
- б) частково кримінальна категорія;
- в) відмова від фінансування суспільних благ.

У першому випадку, податкові девіації розглядаються економістами як ризик, який залежить від передбачуваної об’єктивної вигоди, яка розраховується по відношенню до податкової ставки, вірогідності податкової перевірки, можливості настання покарання, характеру вживаних санкцій.

В західній науковій літературі часто висловлюється думка, що на несплату податку платників штовхає розмір обов’язкових зборів, що змушує науковців в якості механізму вдосконалення рекомендувати скорочення маргінальної ставки податку, щоб збільшити фіскальну свідомість громадян. Вважається, що жорстка репресивна політика, що передбачає часті перевірки і суворі санкції, повинна переконати індивіда не скоювати правопорушення.

Аргументи другої точки зору пов’язані з ідеєю американського економіста Бекера (1968 р.), згідно з якою, індивід, який хотів би вчинити правопорушення, переходить до дії тільки в тому випадку, якщо очікувана вигода від злочину перевершує прибуток, який він одержав би, займаючись іншим видом діяльності. Прихильники такого підходу наполягають на необхідності попередження порушень платниками податків за допомогою жорсткої репресивної політики.

Позиції третього блоку зумовлюються науковими поглядами, згідно з якими у індивідуума немає особистої зацікавленості платити податок, що йде на фінансування колективних благ, якими він все-таки користуватиметься, оскільки вони фінансуються іншими. Йдеться про парадокс Ольсона (1978). Він приводить до прогнозу загальної тенденції до поширення податкових девіацій в рамках закону (різного роду хитрування, звільнення від податку) або шляхом його порушення.

Поширеною є думка, згідно з якою, платнику податків вигідно, з економічної точки зору, ухилятися від сплати податку, проте, насправді, раціональність платника податків обмежена, вона не завжди відповідає об’єктивному розрахунку економічної вигоди від несплати податку, по відношенню до ризику покарання. При такому підході випускаються з поля зору цінності платника податків, його міркування і ступінь його обізнаності

про податкову систему держави, програму реалізації податкової політики, розуміння необхідності сплати податків. Крім цього, існують і інші чинники, не менш важливі, які впливають на поведінку платника податків, зокрема, у відносинах з податковою службою і по відношенню до податкового законодавства і права.

Велику роль у вивченні соціології конфліктів відіграє соціальна стратифікація, що зумовлюється різноманітністю відносин, ролей, позицій, відмінностей, що охоплює відмінності між макро- і мікрогрупами, а також індивідами, як за об'єктивними характеристиками, так і з суб'єктивних, в кожному конкретному суспільстві.

У теорії стратифікації актуальною є проблема рівності – нерівності, під якою розуміється: рівність особова; рівність можливостей досягти бажаних цілей (рівність шансів); рівність умов життя (добробут, освіта і т.д.); рівність результатів.

Соціальний статус, майнове положення і місце людини в суспільстві, тобто сукупний соціально-економічний статус, визначають рівень доходу, влади, престижу і освіти.

У демократичному суспільстві чотири типи взаємостосунків людей мають позитивні характеристики. Кожна людина, незалежно від свого походження, має особове право, рівність можливостей досягти бажаних цілей, має право на отримання освіти і інших соціальних благ, однак, кінцевий результат, як правило, залежить від кожного індивіда окремо, від його здібностей, цілеспрямованості і ряду інших причин. Внаслідок цього і відбувається соціальна диференціація суспільства на еліту, середній клас і низькі верстви населення. Різновидом соціальної стратифікації є маргінальність, – тобто прикордонний, перехідний, структурно невизначений соціальний статус суб'єкта.

Теорія маргіналів і маргінальних груп була висунута в першій чверті ХХст. одним із засновників соціологічної школи (США) Чікаго Р.Е. Парком, а її соціально-психологічні аспекти розвинені в 30-40-х рр. Е.Стоункістом.

Під маргіналами розуміються індивіди, їх групи і спільності, що формуються на межах соціальних шарів і структур і в рамках процесів переходу від одного типу соціальності до іншого або в межах одного типу соціальності при його серйозних деформаціях у масовій свідомості.

## 2. Поняття конфлікту інтересів. Його сутність і структура

Джерелом активності будь-якої живої істоти, у тому числі людини, є її потреби. Потреби, викликаючи мотивацію (“Я хочу!”), спонукають живу істоту до діяльності. Оскільки життя – це безперервний процес розвитку суспільних відносин, то у відносинах між членами суспільства можуть виникати претензії – незадоволення, пов'язане, як правило, з незадоволенням певних потреб.

Джерелом претензій виступають суперечності, які виникають там, де:

А) різниці ціннісних орієнтацій з етичних норм, поглядах, переконаннях.

Б) розбіжності очікувань і позицій, знань, умінь, здібностей, особових якостей

В) відсутність єдності в розумінні, інтерпретації інформації, оцінок та самооцінок.

Г) розузгодження фізичних, соціальних, емоційних, матеріальних і інших положень.

Д) розбіжності цілей, засобів, методів діяльності та функцій управління.

Найгостріша форма незадоволеності виявляється як “процес різкого загострення суперечностей”, що в психології визначають як КОНФЛІКТ – “зіткнення протилежно спрямованих, несумісних один з одним тенденцій, окремо узятого епізоду в свідомості, в міжособових взаємодіях або міжособових відносинах індивідів або груп людей, пов'язане з негативними переживаннями.” Проте, розв'язання конфлікту, з позицій різних суб'єктів може не співпадати, зокрема тому, що інтереси людей абсолютно різні, а потреби часто можуть бути задоволені лише за рахунок порушення інтересів інших людей.

Конфлікти завжди були невід'ємною частиною людського існування. Починаючи з давніх часів і по сьогоднішній день людина щодня стикається з конфліктами в сім'ї, з владою, у взаємодії з іншими людьми. Одне плем'я конфліктувало з іншим, раби повставали проти рабовласників, один народ влаштовував геноцид іншого з шовіністичних міркувань.

Конфлікт – зіткнення двох або більш різноспрямованих сил з метою реалізації їх інтересів в умовах протидії. Ідеальний кінцевий результат полягає в пошуку в змісті потреб кожного учасника таких ресурсів, які дозволять одержати результат, що задовольнить одного з учасників і що не викликати негативну зміну положення іншого учасника. Результат зняття претензії (конфлікту) для кожного з учасників може бути оцінений таким чином: перемога, компроміс або придушення. Для аналізу міжособових відносин і оцінки кожного учасника складемо таблицю (морфологічну матрицю) можливих поєднань цих результатів.

Таблиця 3

Можливі варіанти вирішення конфлікту інтересів

	ВИГРАШ	КОМПРОМІС	ПРИДУШЕННЯ
ВИГРАШ	+	0	-
КОМПРОМІС	0	0	-
ПРИДУШЕННЯ	-	-	-

З дев'яти можливих поєднань результатів виходу з конфлікту тільки варіант сумісної співпраці (при взаємному ухваленні) дає кожному учаснику відчуття виграву. У всій решті варіантів одна або обидві сторони відчують незадоволеність, яка з часом неминуче стає причиною нових конфліктів. Цей висновок підтверджується всією історією людських відносин на самих різних рівнях – державних, соціальних, національних, особових...



Американський соціальний психолог М. Дейч, один з найбільш видатних теоретиків конфлікту, виділяє два основних типи конфліктів: деструктивний і конструктивний.

**Деструктивний конфлікт** - це такий конфлікт, який перешкоджає взаємодіяльності. Деструктивний конфлікт, як правило, переводить причини, що створили перешкоду у взаємодіяльності, на "особистості", чим і пояснюється специфіка його розвитку: розширення кількості його учасників, примноження негативних установок учасниками на адресу один одного, а також його ескалація (зростання напруги, упередженості проти партнера). Розв'язання такого конфлікту є дуже складним.

**Конструктивний конфлікт** виникає у випадку, коли зіткнення стосується не несумісності, а виявлення різних точок зору на якусь проблему і способи її вирішення. В цьому випадку конфлікт і сприяє формуванню більш глибокого розуміння проблеми, а також мотивації партнерів. Факт права на існування точки зору опонент; і сприяє становленню кооперативної взаємодії в середині конфлікту.

Аналізуючи конфлікти, Д. Майєрс відмічає, що взаємовідносини або організації, в яких немає конфліктів, очевидно, приречені на згасання. Конфлікти породжують відповідальність, рішучість і небайдужість. Будучи зрозумілими і розв'язними, вони можуть стимулювати до розв'язання конфлікту, коли сторони долають те, що здавалось їм несумісним, і досягають справжньої узгодженості у взаємодії.

Однією із характеристик конфлікту є його динаміка, яка знаходить своє відображення в двох поняттях: етапах і фазах конфлікту.

Етапи конфлікту відображають суттєві моменти, які характеризують розвиток конфлікту з моменту його виникнення і до розв'язання. Тому знання основного змісту кожного з етапів конфлікту є необхідним для його прогнозування, оцінки і вибору технологій управління цим конфліктом.

Основні етапи конфлікту:

1. виникнення і розвиток конфліктної ситуації. Конфліктна ситуація створюється одним або декількома учасниками фіскальних взаємодій і передумовою конфлікту.
2. усвідомлення конфліктної ситуації хоча б одним з учасників фіскальних взаємодій.
3. початок відкритої конфліктної конфронтації. Цей етап виражається в тому, що один з учасників фіскальних взаємодій переходить до активних дій, спрямованих до нанесення шкоди іншому учаснику. Інший, при цьому усвідомлює, що активні дії спрямовані проти нього і в свою чергу здійснює активні дії проти ініціатора конфлікту.
4. розвиток відкритого конфлікту. На цьому етапі учасники конфлікту відкрито заявляють про свої позиції і висувають вимоги. Разом з тим, вони можуть не усвідомлювати власних інтересів і не розуміти суті і предмету конфлікту.

5. розв'язання конфлікту. В залежності від змісту, розв'язання конфлікту може бути досягнуте двома методами: адміністративно –правовими і морально –етичними.

Фази конфлікту безпосередньо пов'язані з його етапами і відображають динаміку конфлікту передусім з точки зору реальних можливостей його розв'язання.

Основними фазами конфлікту є:

- початкова фаза;
- фаза підйому;
- пік конфлікту;
- фаза спаду.

Фази конфлікту можуть повторюватися циклічно. Наприклад, після фази спаду в 1-му циклі може початися фаза підйому 2-го циклу з проходженням фаз піку і спада, а потім може початися з –й цикл і т.д. При цьому можливості розв'язання конфлікту в кожному послідовному циклі зростаються. Описаний процес можна відобразити графічно:

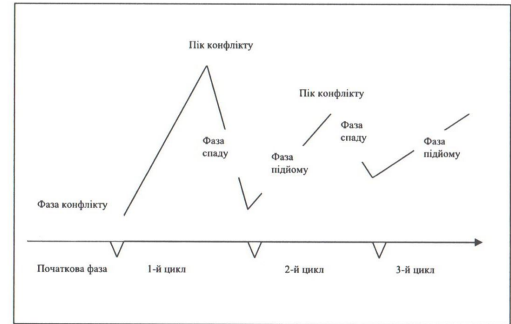


Рис. 5. Фази конфлікту.

Вітчизняний науковець Л.А. Петровська вважає, що будь –який конфлікт проходить чотири стадії розвитку: виникнення об'єктивної конфліктної ситуації, інциденту, конфліктних дій, завершення.

На першій стадії конфлікт як реальність ще не представлений, однак уже існує у зародковій формі, оскільки учасники, почавши діяти і усвідомивши неефективність дій, почнуть усвідомлювати існування деякої проблеми. Суть проблеми може бути ще не усвідомленою, але виникає напруга, суперечки, що зумовлюватиме істинну або помилкову ідентифікацію і формувати образ конфлікту.

Стадія конфліктних дій є центральною. На цій стадії відносини опонентів бурхливо розвиваються, що приводить до зміни практично всіх



структурних компонентів конфліктної ситуації. Об'єкт конфлікту має тенденцію до розростання, в конфлікт втягується все більше учасників. Будучи драматичною і напруженою, третя стадія не може тягнутись дуже довго, і конфлікт переходить на стадію завершення.

Масова свідомість людей містить два основні шари: свідомість буденна у вузькому значенні цього слова і свідомість практична. Наявність в масовій свідомості суперечливих елементів є основою для його оцінки як дуже мішлого, рухомого, тому завдяки традиційним формам закріплення відрізняється інерційністю, консерватизмом, стереотипністю. Крім цього масова свідомість має ряд особливостей:

1) складність і суперечність - в масовій свідомості присутні несумісні погляди - прогресивні і негативні реакції;

2) синкретизм;

3) розмитість, фрагментарність, аморфність, поділ на елементи і ін.;

4) емоційність;

5) «спрошене» відзеркалення соціальної дійсності.

Опір масової свідомості суспільним перетворенням може носити:

1) радикальний характер бунту;

2) пасивний характер мовчаного опору - «психологія соціальної інерції».

Масові дії можуть бути слабо організованими, або достатньо підготовленими і організованими, розрізняють декілька форм організованого протесту:

- відкритий пасивний протест;

- прихований пасивний протест;

- відкритий активний протест;

- прихований активний протест і опір.

Типи конфліктів за способами розгортання є різними, так когнітивний конфлікт може перерости в боротьбу осіб (міжособовий конфлікт), в конфлікт між особою і групою, потім в міжгруповий конфлікт і далі в соціальний конфлікт - зіткнення різних соціальних класів, націй, держав, соціальних інститутів.

Л. Козер виділяє реалістичні і нереалістичні конфлікти. Реалістичні конфлікти спрямовані на досягнення конкретного результату, вони зумовлені незадоволенням певних вимог учасників або несправедливим розподілом між ними яких-небудь переваг і обмежених ресурсів (влади, багатства, території).

Нереалістичні конфлікти мають на своїй меті вираз негативних емоцій, що нагромадилися, образ, ворожості, тобто гостра конфліктна взаємодія стає не засобом досягнення конкретного результату, а самоціллю.

Динаміка соціальних конфліктів розгортається по трьох основних стадіях: передконфліктна стадія, безпосередньо конфлікт і стадія вирішення конфлікту.

1. Передконфліктна стадія, для якої характерним є у момент зародження конфлікту наявність об'єкту, володіння яким зв'язано з фрустрацією потреб

двох суб'єктів, втягуваних в конфлікт. В цей період, конфліктуючі сторони оцінюють свої ресурси, до яких відносяться матеріальні цінності, інформація, влада, престиж і т.п.

Коли всі спроби досягти бажаного виявляються марними, індивід або соціальна група визначає об'єкт, що заважає досягненню мети, ступінь його «провини», сили і можливості протидії, що в теорії конфліктів ідентифікацією. Іноді причина фрустрації буває прихована і її важко ідентифікувати, тоді можливий вибір об'єкту для агресії, який не має ніякого відношення до блокування потреби. Ця помилкова ідентифікація може привести до дії на сторонній об'єкт, у відповідь дії і виникнення помилкового конфлікту. Трапляється, що помилкова ідентифікація створюється штучно, з метою відвернення уваги від істинного джерела фрустрації.

2. Безпосередньо конфлікт, що характеризується перш за все наявністю інциденту, тобто соціальних дій, спрямованих на зміну поведінки, при реалізації дій, що становлять інцидент, і можуть мати як відкритий, так і прихований характер.

Вельми характерним моментом на етапі безпосередньо конфлікту є наявність критичної точки, досягши якої конфліктні взаємодії між протилежними сторонами досягають максимальної сили і гостроти. Після проходження критичної точки число конфліктних взаємодій, їх гострота і сила різко знижуються і далі конфлікт йде по низхідній до свого розв'язання або ж до нового сплеску сил протистояння.

3. Вирішення конфлікту. Зовнішньою ознакою вирішення конфлікту виступає завершення інциденту, що означає, що між конфліктуючими сторонами припиняється конфліктна взаємодія.

Вирішення соціального конфлікту можливе лише при зміні конфліктної ситуації. Ця зміна може приймати різні форми. Але найефективнішою зміною конкретної ситуації, що дозволяє погасити конфлікт, вважається усунення причини конфлікту.

Існують дві можливості розв'язання конфлікту: створення умов, які не допускають подальших інцидентів, і розв'язання самої об'єктивної суперечності.

**Зняття інциденту** - це спроба погасити конфлікт або через переведення його на стадію усвідомлення (без конфліктних дій), або на стадію неусвідомленої конфліктної ситуації. Тут можливі такі способи:

- Забезпечення вигравшу одній стороні, при цьому це можливо лише тоді, коли інша сторона, приймає свою поразку. Проте, перемога однієї сторони - це завжди тимчасовий стан, який зберігається до найближчого серйозного інциденту.

- Зняття конфлікту за допомогою неправдиві дії, що дасть сторонам відстрочку у вирішенні своїх проблем.

- Зміна цільових установок хоча б одним з учасників, тобто коли одна зі сторін більше не бажає володіти об'єктом конфлікту.

- Зникнення самого об'єкта конфлікту по волі учасників або поза їх бажанням.

Найзагальніше уявлення про предмет конфліктології дає етимологія слова «конфліктологія» - «наука про конфлікти». Більш точно уявлення можна одержати з наступного визначення:

Конфліктологія - це система знань про закономірності і механізми виникнення і розвитку конфліктів, а також про принципи і технології управління ними.

На кожному рівні соціологічного знання існує своя методика дослідження. Значне місце в соціології займає структурно-функціональний метод та порівняльний методи.

Таблиця 4

Структурно - функціональний метод	Порівняльний метод
<p>Суспільство розглядається як функціональна система, яка характеризується такою функцією будь-якої системи, як стійкість;</p> <p>- в центрі уваги опиняються проблеми, пов'язані з функціонуванням і відтворенням соціальної структури, яка розуміється як всесторонньо інтегрована і гармонізована система;</p> <p>- функції соціальних інститутів визначаються по відношенню до положення інтеграції або рівноваги соціальної структури;</p> <p>- динаміка соціальної структури пояснюється виходячи з «принципу консенсусу» - принципу збереження соціальної рівноваги.</p>	<p>Метод спирається на наявність загальних закономірностей прояву соціальної поведінки.</p>
<p>При розгляді конфліктів використовують як структурно-функціональний так і порівняльний методи, шляхом аналізу:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) характеристики конфліктуючих сторін (їх цінності і мотивації, устремління і цілі, інтелектуальні, психологічні і соціальні ресурси);</li> <li>2) передісторії взаємодії конфліктуючих сторін;</li> <li>3) природи того, що привело до конфлікту;</li> <li>4) соціального середовища, в якому виник конфлікт;</li> <li>5) зацікавлених сторін;</li> <li>6) вживаними конфліктуючими сторонами стратегії і тактики;</li> <li>7) результатів конфлікту для його учасників і зацікавлених сторін.</li> </ol>	

Усвідомлення того, як саме виникають конфлікти має суттєве значення для визначення способів його розв'язання. Відомий російський дослідник в сфері конфліктології В.П.Шейнов, автор книги "Конфликты в нашей жизни и их разрешение" наводить три формули конфліктів: А,Б і В.

Практичне значення формул конфлікту полягає в тому, що вони дозволяють достатньо швидко проводити наліз багатьох конфліктних

ситуацій і знаходити шляхи їх розв'язання. Однак, дані формули не можуть бути універсальним засобом оцінки і розв'язання абсолютно всіх конфліктів. В багатьох випадках вони можуть слугувати лише орієнтиром в суперечливому процесі управління конфліктами.

Перша формула відображає залежність конфлікту від конфліктогенів. Конфліктогени – це дії, мотиви поведінки та поведінкові реакції, наявність або відсутність яких призводять до конфлікту. Механізми розвитку конфліктів за першою формулою ґрунтуються на негативному сприйнятті і негативній реакції учасника, стосовно якого застосовано конфліктоген.

При відсутності регулювання такої реакції вона має тенденцію розвитку по закону ескаляції або наростання.

Схематично першу формулу можна відобразити наступним чином:

$$K\Phi_1 \rightarrow K\Phi_2 \rightarrow K\Phi_3, \dots \rightarrow K\Phi, \text{ де}$$

$K\Phi_1$  - перший конфліктоген;

$K\Phi_2$  - другий конфліктоген, як відповідь на перший;

$K\Phi_3$  - третій конфліктоген, як відповідь на другий.

При цьому необхідно врахувати, що  $K\Phi_2 > K\Phi_1$ ,  $K\Phi_3 > K\Phi_2$  і т.д.

Кожен наступний конфліктоген є більш сильнішим ніж той, на який він відповідає, що є втіленням закону ескаляції конфліктогенів.

Конфлікти, що виникають за цією формулою умовно вважаються конфліктами типу А, для якого характерне вининнення конфлікту поза волею учасників і за вище означеною формулою.

Для подолання конфлікту даного типу слід не використовувати конфліктогени та не застосовувати конфліктоген у відповідь на конфліктоген.

Друга формула відображає залежність конфлікту (КФ) від конфліктної ситуації (КС) і інцидента (І) і відображається наступним чином:

$$КС + І = КФ.$$

Дана формула вказує на спосіб розв'язання конфлікту типу Б, що полягає у вирішенні конфліктної ситуації і усуненні інциденту.

Розв'язання конфліктів типу В, які виникають за формулою  $КС_1 + КС_2 + \dots + КС_n = КФ$ , при цьому  $n \geq 2$ , зводиться до усунення конфліктних ситуацій, оскільки для конфліктів даного типу саме зростання конфліктних ситуацій призводить до конфлікту.

### 3. Передумови виникнення та суб'єкти фіскального конфлікту

Виділяють два основних структурних компоненти - це сторони конфлікту і його об'єкт. *Сторони конфлікту* є конкретними учасниками фіскальних взаємодій і їх цілями, які є близькими в рамках однієї сторони і знаходяться в суперечності з цілями опонентів - тих, хто складає іншу сторону. Учасників конфлікту може бути дуже багато, а сторін - не менше двох. Кожна сторона займає в конфлікті певну *позицію*, тобто більш-менш точний і відповідний реальності мотив учасників та причин участі у



конфлікті. *Внутрішня позиція* - це сукупність мотивів, реальних інтересів, цінностей, що спонукають учасників приймати участь у конфлікті. Внутрішня позиція може не усвідомлюватись учасниками, частіше вони пред'являють собі і спостерігачам *зовнішню позицію*, що являє собою мотивацію.

*Об'єкт* фіскального конфлікту - це норма, цінність, перевага чи їх відсутність, що має властивості, які перетворюють його в епіцентр розбіжностей. Він неподільний і, на думку опонентів, може належати тільки одній стороні весь, цілком. Він також має різну ступінь доступності для учасників, тобто кожен намагається засобами, що є у його розпорядженні, зробити об'єкт більш доступним до себе і менш доступним для іншого учасника. Взаємодія, яка має у своїй основі таку структуру, має багато шансів перетворитись в конфлікт, якщо об'єктивна суперечність пройде стадії *ідентифікації і формування суб'єктивного образу конфліктної ситуації*.

В даному випадку під ідентифікацією розуміється пріоритетне положення одних учасників фіскальних взаємодій, що перешкоджає досягненню цілі. Цілком ймовірно, що учасник, який включений в конфлікт, може до якогось часу не усвідомлювати його, проте, з часом він усвідомить, що його кроки у досягненні певної мети стають неможливими, і у випадку, якщо причину своїх невдач у досягненні потрібного об'єкту учасник припише іншим, виникне ідентифікація, яка далі веде до конфлікту.

Ідентифікація може бути *істинною і помилковою*. Для першого випадку справедливо означається причина, у випадку помилкової ідентифікації опонент обирається неправильно. Якщо в цьому випадку опонент втягується в конфліктні відносини, то виникає так званий помилковий конфлікт, який розв'язувати дуже важко, бо він немає ніякої об'єктивної основи, крім емоційного неприйняття.

Наступний крок у перетворенні об'єктивної суперечності в фіскальний конфлікт - *це формування в опонентів образу конфліктної ситуації*. Суб'єктивний образ конфліктної ситуації включає уявлення про себе в конфлікті (цілі, цінності, можливості), про опонентів, про ситуацію, в рамках якої розгортається конфліктна взаємодія. Оскільки в суб'єктивних образах конфлікту відбувається трансформація об'єктивної ситуації конфлікту, то можливі її викривлення. Так існує декілька напрямків викривлення об'єктивної конфліктної ситуації в її суб'єктивному образі.

- Схематизація, спрощення реального конфлікту..
- Викривлення і зменшення сприйнятої перспективи розвитку взаємодії.
- Поляризація оцінок і суджень.
- Комунікативні викривлення.
- Атрибутивні викривлення.

#### 4. Мотиви та позиції конфліктуючих сторін. Їх роль в аналізі фіскального конфлікту

Фіскальна теорія з часу свого виникнення як самостійної сфери знань ґрунтувалась на дослідженні економічної людини, під якою було прийнято вважати учасника фіскальних правовідносин, платника податків, який незалежно від форми здійснення діяльності (юридичної чи фізичної особи) прагнув максимізувати прибутки з мінімальним рівнем державного втручання. Існування такої моделі обумовлювалось необхідністю дослідження проблеми вибору і економічної поведінки в господарській діяльності, однак дослідження економістів, в основному були спрямовані на вивчення результатів вибору, а самі передумови вибору, як процесу випали з поля зору економічного аналізу.

В сучасній економічній літературі для визначення економічної людини використувались акронім REMM, що означає „винахідливий, оцінюючий, максиміруючий індивід”<sup>42</sup>. Така модель передбачає, що „економічна людина” з метою отримання корисності з економічних благ веде себе цілком раціонально<sup>43</sup>, що передбачає наявність наступних умов:

1. інформація, необхідна для прийняття рішення, є повністю доступною;
2. індивід в своїх вчинках в сфері економіки є абсолютним егоїстом, тобто йому байдуже, як зміниться достаток інших людей в результаті його дій;
3. не існує ніяких зовнішніх обмежень для обміну (при умові, що обмін веде до максимізації корисності);
4. бажання збільшити свій достаток реалізується тільки в формі економічного обміну, а не в формі захоплення або крадіжки<sup>44</sup>.

Однак, раціональність не є кінцевим фактором, який визначає поведінку економічного агента, оскільки він не існує відокремлено від оточуючих предметів та таких самих агентів як сам, тому необхідно розглянути і обмеження, з якими стикається індивід в процесі прийняття рішення та реалізації власної економічної поведінки.

Неокласична теорія, обґрунтовуючи положення економічного вибору, виходить з передбачень, що в кінцевому рахунку кожен економічний агент володіє власною сукупністю відомостей йому потреб, які між собою пов'язані функціонально, детально вивчення яких призвело до виникнення та обґрунтування „загальної функції корисності”. Вивчення за допомогою усемірної функції, на жаль не враховує різноманітність можливостей максимізації при постійній величині доходу, ні відмінності між суб'єктивними намаганнями використати наявні ресурси при визначених об'єктивних можливостях.

<sup>42</sup> Вольчик В.В. Курс лекцій по інституціональній економіці. Ростов - н/Дону.: Изд -во Рост. Ун.-та, 2000.  
<sup>43</sup> Саймон Г. Рациональность как процесс и продукт мышления// THESES Вып 3. 1993. с.18  
<sup>44</sup> Брунер К. Представление о человеке и концепция социума: два подхода к пониманию общества // THESES Т.1. Вып 3. 1993.

З цих позицій „економічна людина” виступає як довершена істота, що повністю володіє собою та власними вчинками, що обумовлюється єдиним економічним критерієм: власною функцією корисності. При цьому майже не враховуються або не враховуються взагалі економічні інтереси інших суб'єктів, та існує певна неузгодженість між економічною ціллю та засобами її досягнення.

В фискальній науці, за висловом Лінденберга, існує дві соціологічних моделі „економічної людини”. Перший, що позначається акронімом SPSM-обґрунтовує поведінку людини, що виконує роль, та людини, що підвласна економічним та суспільним санкціям, будучи повністю підконтрольною суспільним нормам, з метою повної соціалізації. Суспільні санкції, що діють при цьому виступають контролюючими заходами, що здійснюються суспільством з метою контролю та відповідного спрямування економічного вибору. Друга модель (акронім OSAM), характеризує модель людини, що володіє власною думкою, активно сприймає інформацію та діє, однак не має нічого спільного з „економічною людиною”, оскільки їй не властиві винахідливість та обмеження.

Порівнюючи ці дві моделі, наявним стає те, що економічний агент концентрує в собі найбільш характерні риси людської поведінки в процесі повсякденної ринкової діяльності. Соціалізована людина переносить характеристику своєї поведінки на суспільство, усвідомлюючи його не діючою істотою, а результатом індивідуальних дій та взаємодій членів суспільства.

На основі цього сучасні економічні науки, пов'язані з аналізом розвитку суспільства тяжіють до вивчення моделі економічної людини, що реалізує власний вибір з позицій раціональності. Згідно з позиціями Хаєка, раціонального поведінкою можна назвати такий тип поведінки, який націлений на „отримання чітко визначених результатів”, при заданих нормах поведінки<sup>45</sup>. Однак, достатньо дискусійним є обґрунтування у фінансовій науці поняття „норми”, оскільки, розвиток суспільства видозмінює як суспільні норми, так і відношення членів суспільства до них.

В фискальній теорії використовують наступні дві моделі раціональної поведінки: раціональну та реалізацію власних інтересів.

Раціональна форма поведінки реалізується у наступних трьох формах<sup>46</sup>:

А) максимізація. Передбачає вибір найкращого результату з усіх наявних альтернатив, з метою досягнення оптимуму, при цьому передумови поведінки юридичних осіб представлені виробничими функціями, а фізичних осіб, в тому числі і споживачів суспільних благ – функціями корисності.

Б) обмежена раціональність. Обґрунтування даної форми поведінки базуються на тезисі, згідно з яким економічні суб'єкти прагнуть діяти раціонально, однак, вони володіють цією здатністю в обмеженій мірі.

В) органічна раціональність. Дана форма характеризує слібку раціональність процесу, обґрунтовуючи еволюційний процес розвитку суспільства, і пов'язана з впливом інститутів грошового обігу, ринкових законів, правами власності, інституційними нормами.

Здійснення поведінки з метою досягнення власних інтересів передбачає наступні форми поведінки:

А) опортунізм. Реалізацією такого типу поведінки здійснюється шляхом слідування власним інтересам, в тому числі і злочинним шляхам, з використанням різних форм обману як в активній так і в пасивній формі, на основі спотвореної, прихованої та неповної інформації. Інформаційна асиметрія, що виникає в результаті даної поведінки значно ускладнює задачу, порушує економічну рівновагу та призводить до дискримінації економічних агентів.

Б) перевага власних інтересів. Економічні агенти вступаючи в процес обміну, наперед знаючи вихідні положення, пріоритети та переваги протилежної сторони, при цьому її дії обумовлені, а інформація про зовнішні середовище відомі. За умов дотримання сторонами взажних зобов'язань і правил, угода виконується, і учасники таким чином реалізують власні інтереси.

В) послух. Слабка форма орієнтації на власний інтерес, що властива крайній формі монолітного колективізму, однак в чистому вигляді не існує, використовуючись при вивченні еволюції соціалізації економічної людини.

Децю тотожним поняттю раціональності є поняття „суб'єктивної обґрунтованості дії”, що дає пояснення двом фактам: а) чим обґрунтоване те чи інше рішення; та б) ступенню свободи прийняття даного рішення, що характеризує в яку систему координат інтегрований суб'єкт економічної діяльності. Таким чином, прийняття рішення є скоригованим в процесі взаємозв'язку оцінки обґрунтованості та обмеженості при прийнятті рішень.

Безумовно, кожній людині властива власна система цінностей, цільових установок, стереотипів поведінки, звичок та критеріїв оцінки, які впливають на кінцевий вибір, який в кожному випадку здійснюється індивідуально. При цьому важливими факторами впливу, окрім вище означених є також конкретна культура як індивіда так і суспільства, рівень його соціалізації в ньому, реакція на економічні взаємозв'язки та трансформації, інституційні обмеження, норми та санкції при реалізації власної економічної поведінки.

Систематичне вивчення мотивації платника податків не дозволяє точно визначити, що ж спонукає його до здійснення індивідуального вибору, проте, дослідження поведінки людини дає визначені загальні пояснення мотивації, які у сучасній науці поділяються на дві групи теорій: змістовні і процесуальні.

Змістовні теорії мотивації ґрунтуються на ідентифікації тих внутрішніх спонук або потреб, які примушують людей діяти визначеним чином, та прагнуть визначити потреби, що спонукають людей до дії, особливо при визначенні об'єму і змісту роботи. Найбільш розповсюдженими теоріями

<sup>45</sup> Хаєк Ф. Пагубна самонадеяність. Ошибки социализма. М., 1992. с.26.

<sup>46</sup> Уильямсон О. Поведенческие предпосылки современного экономического анализа // THESIS Т.1. Вып.3. 1993. с.42-43



мотивації є теорії Абрама Маслоу, Фредеріка Герцберга і Девіда МакКлеєланда.

Поява процесуальних теорій мотивацій зумовлюється більш пізнім періодом розвитку суспільства та потребою аналізу поведінки людей з урахуванням їх сприйняття і пізнання, для досягнення різних цілей і вибору конкретного виду поведінки. Відомі три основні процесуальні теорії мотивації: теорія очікувань, теорія справедливості і модель Портера-Лоулера.<sup>47</sup>

Теорія мотивацій А.Маслоу ґрунтується на обґрунтуванні наявності у людей безлічі різних потреб, які можна розділити на п'ять основних категорій, що мають строго ієрархічну структуру, а саме: фізіологічні потреби, потреби в безпеці і впевненості в майбутньому; потреби соціальної взаємодії, або потреби причетності; потреби в визнанні; та потреби самовираження. Потреби нижніх рівнів вимагають задоволення і, отже, впливають на поведінку людини перш, ніж на мотивації почнуть позначатися потреби більш високих рівнів. В кожний конкретний момент людина прагне задоволення тієї потреби, яка для неї є більш важливою.

Теорія потреб МакКлеєланда в певній мірі ґрунтується на ієрархії потреб А. Маслоу, однак вчений побудував власну модель мотивації, зробивши основний акцент на потребі вищих рівнів, пояснюючи це тим, що потреби низьких рівнів в сучасному світі вже практично задоволені. МакКлеєланд вважав, що людям властиві три потреби: влади, успіху і причетності, які в рамках піраміди Маслоу знаходяться десь посередині між потребою в пошані і потребою в самовираженні.

Теорія двох факторів Герцберга була розроблена у другій половині 50-х років Фредеріком Герцбергом, який дійшов висновку, з обґрунтуванням поділу потреб на дві категорії: "гігієнічними чинниками" і "мотивацією". Згідно його теорії, за відсутності як недостатності гігієнічних чинників у людини виникає незадоволення роботою. Мотивація, у свою чергу, пов'язана з характером і еством роботи, але її наявність повною мірою викликає задоволення і мотивує працівників на підвищення ефективності діяльності.

Процесуальні теорії мотивації аналізують те, як людина розподіляє зусилля для досягнення різних цілей і як обирає конкретний вид поведінки. Процесуальні теорії не заперечують існування потреб, але обґрунтовують, що поведінка людей визначається не тільки ними, оскільки керуються функціями сприйняття і очікувань, та можливих наслідків вибраного типу поведінки.

Теорія очікувань базується на положенні про те, що наявність активної потреби не є єдиною необхідною умовою мотивації людини на досягнення певної мети, оскільки людина сподівається на те, що вибраний нею тип поведінки дійсно приведе до задоволення або одержання бажаного, де

очікування розглядаються як оцінка конкретною особою ймовірності певної події.

У мотиваційному менеджменті розглядають три чинники теорії очікувань:

- а) очікування відносно витрат праці – результатів;
- б) очікування відносно результатів – винагород;
- в) валентність (цінність) винагороди.

Якщо значення будь-якого з цих трьох критично важливих для визначення мотивації чинників буде малим, то буде слабкою мотивація і низькими результати. Добуток всіх трьох чинників і зумовлює наявність мотиваційного механізму, що спонукає до дії.

Згідно з теорією справедливості, люди суб'єктивно визначають відношення одержаної винагороди до зусиль, що затрачують, і потім співвідносять його з винагородою інших людей, що виконують аналогічну роботу. Якщо порівняння покаже дисбаланс і несправедливість, то виникає психологічна напруга. Тому люди можуть відновити баланс або відчуття справедливості, або змінивши рівень затрачуваних зусиль, або намагаючись змінити рівень одержуваної винагороди.

Модель Портера-Лоулера базується на дослідженнях Лаймана Портера і Едварда Лоулера, і включає елементи теорії очікування і теорії справедливості. В даній моделі, представлено п'ять змінних: зусилля, сприйняття, одержані результати, винагорода, ступінь задоволення, затрати.

Концепція внутрішньої мотивації, розроблена Е. Десі відзначає, що основним джерелом діяльності особи є потреба автономності і самовизначення, без переважання контролю зовні. На думку вченого люди контролюють наступні чинники: загрози, жорсткі терміни, нав'язані цілі, нагляд, оцінки, що сприймаються людьми як явища що суперечать їх автономності, і тому ентузіазм і інтерес в контрольованих видах активності знижуються. Перешкодами до реалізації вибору є: конфліктуючі переконання, конфліктуючі цінності, різні зовнішні перешкоди (відсутність ресурсів), вирішення поточних проблем, пов'язаних з підтриманням життєвого рівня.

Абсолютно очевидно, що поведінка описується як мотивований "зсередини" (інтринсивно), або "зовні" (екстринсивно) вплив, що і зумовил появу інтринсивної та екстринсивної теорії мотивації.

Якої-небудь єдності поглядів з питання про те, чим розрізняється інтринсивно і екстринсивно мотивована поведінка, дотепер не існує, проте, можна виділити, щонайменше, шість різних концепцій, що висувають на перший план різні аспекти відповідності або в поведінкових проявах, або відносно основних процесів. Однак, всі вони ґрунтуються на єдності поглядів стосовно факту наявності як внутрішніх, так і зовнішніх чинників, що здійснюють вплив на поведінкові реакції платників податків. Так, державна політика може слугувати екстринсивним фактором впливу, а рівень податкової свідомості даного платника – інтринсивним.

<sup>47</sup> Богачев С.П. Ценность – основа систематизации потребностей. Вестник Московского университета. Серия Экономика 2003, №1 с.11-12

Підприємницька поведінка є складовою економічної поведінки, оскільки реалізація основних властивостей, які описує модель "homo economicus", в свою чергу передбачає: наявність конкретної мети, яку прагне досягти діючий суб'єкт, усвідомлення ним виконуваної діяльності згідно з поставленою метою або цілями, здійснення вибору найбільш вигідних альтернатив, з позицій раціональності та ефективності, скерованість економічними мотивами максимізації матеріальної вигоди й підпорядкування ним інтересів інших<sup>48</sup>.

На відміну від інших різновидів економічної поведінки (виробничої, споживачької, фінансово-кредитної), підприємницька є найбільшою мірою ринковою за змістом, оскільки пов'язана із створенням власної справи, ризиком, бажанням економічного лідерства, діловою активністю, новаторством, тощо. На основі цього можна стверджувати, що в основі творчого типу економічної поведінки лежить мотиваційне прагнення людини досягти економічного успіху, самоутвердитись, розкрити свій особистий потенціал. Тому, активність суб'єктів підприємницької діяльності ґрунтується на рівні особистісних та зовнішніх чинників, що мають як безпосередній, так і опосередкований вплив на поведінкові прояви, в яких закладена сукупність дій, що є необхідною умовою досягнення поставлених цілей, конкретного результату, надаючи реального змісту установкам, потребам, інтересам суб'єкта.

Зовнішні вияви окремої дії або сукупності дій суб'єкта утворюють його поведінку, що втілюється не лише в діях, а й у стратегії, ролях, функціях, здійснюючи домінуючий напрям дій, виходячи з ситуації, що склалася. На неї також впливають можливості суб'єкта, вміння прогнозувати наслідки можливих дій, мотиваційні орієнтації та очікування.

Мотиваційна концепція Річарда де Чармса вбачає первинну підприємницьку мотиваційну спрямованість в тому, щоб відчувати свою ефективність, сприймати себе джерелом змін в навколишньому світі. Це прагнення власної реалізації є не яким-небудь особливим мотивом, а певним керівним принципом, який пронизує різні мотиви.

Моделі економічної поведінки підприємців визначаються тими економічними ресурсами, які є в їх розпорядженні, інституційними і соціальними рамками, в яких вони знаходяться, традиціями, стереотипами, які задають прийнятну модель поведінки. Так під впливом несприятливої державної політики формується менталітет приховування хоча б частини податків в свою користь, застосування різних законних методів уникнення оподаткування.

### **5. Конфлікт інтересів між платником та фіскальним органом**

Запровадження в Україні дієвих, ефективних інструментів та принципів реалізації податкових технологій надає функціонуванню фіскальним

механізмам нових пріоритетів в напрямі встановлення відповідних взаємовідносин платників податків та фіскальних органів як рівних учасників та партнерів для досягнення єдиної мети: побудови економічно розвиненої, демократичної держави. Досягненню вказаних пріоритетів заважає протиріччя інтересів платників податків та держави в особі контролюючих органів, що часто призводить до конфлікту інтересів. Причинами його виникнення є:

- невідповідність реаліям часу та бюрократичність засад податкового адміністрування;
- часте внесення змін у податкове законодавство;
- різний правовий статус платників податків та контролюючих органів;
- відсутність зворотного зв'язку між платником податків і контролюючим органом;
- каральний характер податкової системи;
- відсутність гласності у реалізації податкової політики держави;
- відсутність інформації про ефективність використання фінансових ресурсів;
- великий штат працівників контролюючих органів;
- інше.

Продовж останніх років фіскальні технології не в повній мірі відповідали вимогам часу та відповідним змінам як економічної ситуації в державі так і реальним потребам як держави так і платників податків.

Недоліки вітчизняного податкового адміністрування зумовлювались тим, що переважна більшість рішень щодо управління оподаткуванням приймалась і продовжує прийматись відповідно до особистих знань, інтуїції або інтересів керівництва держави та її організаційних структур, а відсутність науково обґрунтованих підходів, врахування світового і історичного досвіду при формуванні національної податкової системи та при аналізі наслідків від її впровадження спотворюють першопочаткову мету.

Негативним фактором, що позначаються на практиці оподаткування є внесення частих змін у податкове законодавство України що зумовлює віддалення податкової практики від законодавчих рішень, часто не з позицій економічної доцільності а відповідно до поточних потреб у фінансуванні доходної частини бюджету.

Держава, в особі уповноважених органів, виступає як суб'єкт податкових правовідносин, на протилегу платникам податків, які не знаходяться в рівному правовому статусі по відношенню до державних органів, тобто, існує наявність вертикальних відносин між контрагентами. Правам одних обернено пропорційно відповідають обов'язки інших, а якщо врахувати метод владно правових розпоряджень, який виходить від одного учасника податкових правовідносин (від органів держави) і відноситься до інших суб'єктів (платникам податків), то останні знаходяться в залежному становищі.

Реалізація інтересів платників податків в громадянському суспільстві спирається на податкові права, які в процесі поширення податкової культури

<sup>48</sup> Сремєко В. Політична економія: еволюція поглядів. Економіст №1 січень 1998, с.23-61



та розширення обсягу прав і свобод платників, підвищення рівня їх захисту є безперечною умовою забезпечення прав та обов'язків, гарантією дотримання законності в процесі оподаткування.<sup>49</sup>

Не дивлячись на те, що правова держава починається з формальної рівності, все ж таки рівність платників податків і контролюючих органів не можна доводити до абсурду, обмежуючись одним лише формальною рівністю правових статусів. Проте зараз податкове законодавство не можна назвати справедливим, оскільки в пріоритетному положенні знаходиться держава в особі своїх податкових органів. Крім того, за невиконання податкових зобов'язань платник податків несе строгу відповідальність у вигляді вживання заходів адміністративної і кримінальної відповідальності, а також сплачує крупні фінансові санкції. В той же час, за зайве стягнення податків і необгрунтоване накладення штрафів податкові органи не несуть практично ніякої відповідальності.

При підготовці і проведенні податкових реформ, особливо в країнах, що розвиваються, доцільним є використання зарубіжного досвіду розвинутих країн світу, де поряд з достатньо суворими мірами (багаторічне тюремне ув'язнення), що застосовуються до фізичних та юридичних осіб, що ухиляються від сплати податків для захисту законних інтересів і прав податкоплатників (і як обов'язкова умова для досягнення партнерської співпраці між ними і податковими органами, підвищення довіри до останніх та всієї системи податкового адміністрування, а загалом – гармонізації податкових відносин), створено і ефективно діє цілий комплекс соціальних превентивних контрзаходів.

Невід'ємною частиною і умовою успіху процесів оподаткування на всіх без виключення етапах його підготовки і здійснення є надання відповідної гласності, суспільної підтримки і постійній зворотній зв'язок між суб'єктами оподаткування по формі, об'єму, меті, змісті, часу та методам організації інформаційного процесу.

Платник податків повинен бачити в працівниках податкових органів не супротивників, а партнерів в податковому процесі, і саме цим зобов'язані керуватися посадові особи податкової служби в орієнтуванні на проведення періодичних податкових та інформаційних кампаній, присвяченим черговим змінам податкового законодавства, прийому звітності і декларацій, але і на створення гнучкої і мобільної системи якісного інформаційного сервісу, надання необхідної методичної і консультативної допомоги.

Очевидним є той факт, що фіскальні новації, які суперечать економічним інтересам платників податків, приречені на невдачу, тому ключовим моментом стає принцип гармонізації економічних інтересів основних економічних агентів – держави та суб'єктів господарювання. Цей принцип і повинен бути концептуальним для подальшого розвитку державної податкової служби, що базується на стимулюванні добровільності

виконання платниками своїх податкових зобов'язань з розумінням того, що "сплата податків – це рух до цивілізації".

Для досягнення поставленої мети необхідно змінити методи управління, що не відповідають вимогам часу та інтересам учасників процесів оподаткування, запровадивши відповідні законодавчі встановлені механізми, що нададуть системі податкового адміністрування заданий напрям і координуватимуть дії учасників відповідно до змін економічного середовища.

З врахуванням того, що оподаткування – це найбільш соціально виражена сфера управлінських дій, недоліки та прораханки в цій сфері приводять до різкого зниження надходжень податків в бюджет, збільшується ймовірність податкових порушень, порушують баланс міжбюджетних відносин, нагнітаючи соціальну напругу в суспільстві.

Одним з важливих факторів, що впливає на морально – етичні аспекти сприйняття податкоплатниками діючих фіскальних технологій є наявність такої категорії як податковий тягар – узагальнюючого показника, що характеризує роль податків в житті суспільства і визначає як відношення загальної суми податкових зборів до сукупного національного продукту.

Деякі зарубіжні економісти визначають податковий тягар як міру економічних обмежень, створюваних відрахуванням засобів на сплату податку або податків. В зарубіжних країнах цей показник варіюється від 52 % в Швеції, 30 % в США, Туреччині і Японії до 5 % в Непалі. Середній рівень податкового тягара в зарубіжних країнах звичайно коливається в межах 40 - 45 %.

Категорія податкового тягара стосовно рівня конкретного платника податків відображає частку його сукупного доходу, що вилучається до бюджету. Як правило, розрахунок цього показника проводиться шляхом віднесення суми всіх нарахованих податків і податкових платежів, до об'єму реалізації продукції (робіт, послуг), включаючи виручку від іншої реалізації. Іноді для більш точного розрахунку до складу фіскальних платежів включаються платежі до позабюджетних фондів.

У деяких зарубіжних країнах для розрахунку податкового тягара використовується показник ефективної податкової ставки, який є часткою податку в сумарному оподаткованому доході платника податків. Річ у тому, що при вживанні методів обкладення доходів платників по методу складної прогресії податкової ставки, встановлені законодавством показують розмір обкладення лише для окремих частин доходу платника податків. Для того що б визначити ефективну податкову ставку необхідно спочатку обчислити частку, що вилучається податком з кожної окремої частини доходу, а потім їх суму віднести до загальної суми доходів. Оптимальний розмір податкового тягара - центральна макроекономічна проблема будь-якої держави.

Для характеристики зміни податкових надходжень під впливом визначальних економічних чинників (валового національного продукту,

<sup>49</sup> Е.Горян Розв. правової культури і забезпечення прав і свобод людини та громадянина в Україні Підприємство, господарство і право №11, 2002, с. 88

доходів населення, рівня роздільних цін і т.д.) в макроекономіці застосовується такий показник як коефіцієнт еластичності податків (tax elasticity).

Коефіцієнт розраховується по формулі:

$$E = X^{\circ} Y / X Y^{\circ}, \text{ де}$$

E - коефіцієнт еластичності;

X - початковий рівень податкових надходжень (всіх, групи податків або окремого податку);

X<sup>°</sup> - приріст податкових надходжень (всіх, групи податків або окремого податку);

Y - початковий рівень визначального чинника (наприклад, ВВП, дохід і ін.);

Y<sup>°</sup> - приріст аналізованого чинника.

Коефіцієнт еластичності податків показує, на скільки відсотків змінюються податкові доходи (групи податків або окремого податку) при зміні визначального чинника на 1%. Даний коефіцієнт може бути більше, рівно або менше одиниці. Якщо він рівний одиниці, то частка податкових доходів держави у ВВП залишається стабільною. Якщо коефіцієнт більше одиниці, то податкові доходи збільшуються більш швидкими темпами, чим зростає ВВП і питома вага податкових доходів у ВВП зростає. При коефіцієнті менше одиниці, частка податкових надходжень у ВВП знижується.

Податкова межа - умовна точка в оподаткуванні, при якій досягається оптимальна для платників і державної казни частка валового національного продукту, що перерозподіляється через бюджетну систему. Зсув умовної точки в ту або іншу сторону породжує суперечливу ситуацію, проявами якої є: політичні конфлікти, непокоя платників податків податковим влястям, втеча капіталу, масове ухилення від податків, переселення населення і ін. Рівень податкової межі може підвищуватися, як правило, тільки в надзвичайних ситуаціях, як це було, наприклад, в США під час 2-ої світової війни, коли податкова межа складала 80% - 90%. У Великобританії після 2-ої світової війни вилучалося 100% одержуваного надприбутку на умовах поворотності. Іншим проявом цього принципу є інформованість платника податків - про всі зміни податкового законодавства платник податків повинен бути проінформований наперед, а також простота при численні і сплаті податку, можливість вибору платником податків того або іншого способу поведінки із запропонованих податковим законодавством з дотриманням принципу справедливості.

Етична категорія справедливості оподаткування є поняттям про належне, як відповідність між діями і подякою, є тією основоположною ідеєю, на якій будується система правового регулювання. В той же час принцип справедливості, не дивлячись на заплік суперечки з приводу його суті і змісту, ось вже протягом 200 років є головним орієнтиром будь-якої цивілізованої системи оподаткування.

Проте кажучи про принцип справедливості в податковій сфері, необхідно враховувати, що це економіко-правовий принцип, що примушує

розглядати цю категорію з двох точок зору: економічної і юридичної.

З юридичної точки зору принцип справедливості виходить з того, наскільки обґрунтовано законодавець врегулював порядок вилучення власності у платників, а також в якому положенні між собою знаходяться держава, що збирає податки, і особи, зобов'язані їх платити.

Бюджетна і податкова політика держави повинна будуватися на засадах перерозподілу податкових платежів між платниками з різними можливостями. Це означає, що сама думка про «подібність в оподаткуванні» збиткова і неспроможна. Крім того, вибір напрямів реформування системи оподаткування повинен проводитися з урахуванням існування серед платників податків самих різних груп, об'єднаних між собою за здатністю однаково нести податковий тягар. Справедлива податкова система не може не враховувати, що крупні промислові підприємства і малі підприємства - це платники з різними можливостями і їх не можна зрівнювати. Крім того, необхідно виділяти податкові можливості ново створених підприємств і підприємств, що функціонують на протязі декількох років.

З юридичної точки зору податкові органи і платники податків повинні мати рівні права і рівні можливості при захисті своїх інтересів. Крім того, зміненням принципу справедливості виступатиме залучення платників податків до фінансової відповідальності залежно від ступеня їх вини в здійсненні податкового правопорушення. В даний час особи, що злісно ухиляються від сплати податків і платники, що порушили податкове законодавство в результаті помилки або необережності, несправедливо несуть однакову відповідальність.

Тому, справедлива система оподаткування - та ідеальна мрія будь-якої держави і суспільства, яку поки не досягла жодна країна світу. До цієї мети людська цивілізація йде вже сторіччя і попереду у неї ще дуже довгий шлях. Недосконалість системи оподаткування неминуче викликає і викликати має критику будь-яких фіскальних інститутів суспільства. Проте, незалежно від цього пошуки шляхів раціонального, ефективного і справедливого оподаткування повинні продовжуватися. За словами французького просвітителя Шарля Монтеск'є (1689-1755), „ніщо не вимагає стільки державної мудрості і розуму, як визначення тієї частини, яку у підданих забирають, і тією, яку залишають їм". Тому закріплення в податковому законодавстві принципу справедливого оподаткування зрештою дозволить не тільки зробити вітчизняну податкову систему більш ефективною, але і сприятиме встановленню податкової дисципліни, вихованню цивілізованого платника податків, знижуватиме рівень конфліктів між платниками та фіскальними органами.

Засобом в якості корелятиву до вирішення конфлікту інтересів є підвищення дієвості податкової дисципліни, під якою розуміють точне, своєчасне та неухильне дотримання встановлених правовими та іншими соціальними нормами правил поведінки в суспільному та державному житті, носіями яких є суб'єкти податкових відносин. Крім того, податкову дисципліну можливо визначити як своєчасне і належне виконання правил та



обов'язків їх дотримання, а також певний порядок поведінки людей, що забезпечує узгодженість їхніх дій у суспільному та державному житті.<sup>50</sup>

Визначення податкової дисципліни як виконання (дотримання) встановлених податковим законодавством правил поведінки (податкових норм) є дещо неправильним, оскільки існують такі податкові норми, які виконувати необов'язково (наприклад, коли платник податку не використовує передбачену законодавством пільгу тощо). Однак невиконання або неналежне виконання податкових норм та обов'язків є порушенням не лише законодавства, а й податкової дисципліни, і стосується не лише платників податків, а й контролюючих органів України.

Практика засвідчує, що впродовж всього періоду існування незалежної України, жодного разу бюджет держави не визначався показником абсолютного виконання, тому оцінка свідомого невиконання або виконання не в повній мірі державою своїх функцій призводить не лише до податкових дефіцитів, але сприяє зростанню ухилення від оподаткування, що є результатом багатьох причин, і не лише поведінки держави. Але і фундаментальні джерела злочинності, як і небувала раніше найглибша соціально-економічна диференціація суспільства, криміногенний характер соціальних відносин, поява деласових категорій населення, є наслідком економічної політики держави.<sup>51</sup>

Для держави характерним є відсутність правового простору, загального правопорядку і єдиної законності, девальвація ролі законів, нехтування загальними правовими принципами і нормами, правові колізії і протиріччя між різноманітними правовими актами, роздробленість, мозаїчність і хаотичність правової регуляції, корпоративний характер правових статусів.

Тому, серед проблемних питань реформування податкової системи України чи не найголовнішим є питання досягнення розумної збалансованості у взаємовідносинах між державою і платниками податків. Необхідно налагодити партнерські відносини між державою і платником податків, при яких держава мала б достатньо коштів для виконання обов'язків перед громадянами, а суб'єкти підприємницької діяльності та громадяни свідомо ці кошти сплачували до бюджету, розуміючи, що вони витрачаються на їх же блага.

Так, Постановою Кабінету Міністрів України від 19.04.99 р. за № 636 затверджена „Програма формування високої податкової культури населення та підтримки зусиль органів державної податкової служби, спрямованих на наповнення дохідної частини бюджетів і державних цільових фондів”. Це - перший документ в історії України, в якому на урядовому рівні піднято проблеми роботи з платниками податків та визначено деякі напрями і форми роботи щодо необхідності формування у населення податкової культури, з залученням інших міністерств та відомств, зокрема, Міністерства фінансів, Державного комітету інформаційної політики, Міністерства юстиції,

<sup>50</sup> В. Сулим В. Поняття податкової дисципліни Вісник ПСУ, №34, 2002, с.61

<sup>51</sup> Добродюмов П. Діяльність держави як фактор дезорганізації суспільства Підприємство, господарство і право, №8, 2001, с.90

Міністерства внутрішніх справ, Служби безпеки України, інших центральних органів виконавчої влади.

Курс, взятий податковою службою на максимальне збільшення дохідної частини бюджету за рахунок добровільної сплати податків, виконання вимог вищезазначеної програми, вимагає термінової структурної перебудови як самих засад діяльності контролюючих органів України зокрема, так і філософії державного управління загалом.

## **6. Прогнозування фіскальних конфліктів, їх попередження і протидія**

Конфлікт є універсальна, абсолютна форма людського співжиття. Підвищена суспільна увага до конфліктів допоможе визначити реальні причини конфліктів, область його можливого поширення, а передбачення можливих варіантів розвитку подій створить умови для результативного управління ними. Тому, прогнозування виникнення конфліктів є головною передумовою ефективності діяльності щодо їх попередження. При цьому, прогнозування і профілактика податкових конфліктів виступають напрямом управлінської діяльності щодо врегулювання соціальних, економічних навіть політичних протиріч.

Підвищений інтерес до майбутнього пояснюється тим, що людині властива цілеспрямована діяльність, її уявне продовження, узгодження цілей і засобів їх досягнення, очікування результатів і наслідків своїх дій.<sup>52</sup>

Предбачення - це знання про майбутнє, тобто про те, чого ще немає в дійсності, але що потенційно міститься в сьогоденні у вигляді об'єктивних і суб'єктивних передумов очікуваного ходу розвитку. При здійсненні прогнозування дається передбачення майбутнього, засноване на тенденціях минулого досвіду і інформації про наявну ситуацію.

Визначеність, достовірність і вірогідність наукового передбачення залежать від того, про яке майбутнє йде мова - безпосереднє, осяжне або віддалене. Характерною ознакою прогнозування майбутнього, пов'язаного з природою соціального розвитку є значна багатоваріантність і альтернативність результату подій, непередбачуваність конкретного ходу окремих подій суспільного життя.

Загалом виділяють чотири основних типи прогнозів:

- пошукові - складаються для виявлення можливого образу майбутнього, відштовхуючись від реалістичних оцінок існуючих на даний час тенденцій розвитку в різних сферах суспільної діяльності;
- нормативні - орієнтовані на досягнення в майбутньому певних цілей і містять практичні рекомендації для здійснення програм розвитку;
- аналітичні - призначені для визначення в наукових цілях знізнальної

<sup>52</sup> Виникли сучасності і філософія: Матеріали «Круглого столу», присвяченого Дню філософії ЮНЕСКО. Киргизко-Російський Слов'янський університет / Під общ. ред. І.І. Іванової. Бішкек, 2004. С.252-256

цінності методів і засобів дослідження майбутнього;

• прогнози-застереження - складаються для безпосереднього впливу на свідомість і поведінку людей з метою запобігання негативним варіантам розвитку подій в майбутньому.

Відмінності між цими типами прогнозів умовні. Прогноз може поєднувати риси відразу декількох типів.

Прогнозування конфлікту полягає у передбаченні можливості настання конфлікту і його можливого розвитку в майбутньому на основі результатів структурно-динамічного і типологічного аналізу.

До основних методів прогнозування конфліктних ситуацій в оподаткуванні належать:

- екстраполяція даної ситуації на майбутній стан системи;
- моделювання можливої конфліктної ситуації;
- статичний метод;
- експертний метод.

Прогнози конфліктних ситуацій, також як і інших соціальних феноменів, можуть бути короткостроковими, середньостроковими і довгостроковими.

Основними суб'єктами фіскального конфлікту є великі групи учасників взаємодії, які вступають в конфлікт внаслідок соціальної нерівності, тобто неоднакового доступу до різних ресурсів.

Вихідним пунктом прогностичного аналізу фіскального конфлікту є визначення протиріччя, що зумовило проблемну ситуацію, яка може породити конфлікт. Далі, виявляються тенденції зміни ситуації, розвитку протиріч, розкриття проблеми на основі опису сукупності подій, що виявляють проблему у взаємодії суб'єктів, а також стеженнявання об'єктивної послідовності та взаємозв'язку подій - логіки суспільного процесу. Це дозволяє описати коло суб'єктів, що вступають у протистояння, а також предмет даного протистояння.

Далі в аналіз проблемної фіскальної ситуації включається принципи і норми функціонування даної системи, часові та просторові чинники її зміни, соціально-економічні, політичні, нормативно -правові, ідеологічні та соціально-психологічні умови. В результаті цього аналізу можуть бути розроблені можливі сценарії прогнозу конфліктної ситуації.

Опис ряду подій та аналіз логіки процесу зміни ситуації не дозволяють однозначно передбачити можливий конфлікт, оскільки на процес його формування впливає ряд важко враховуваних явищ, в основному суб'єктивного порядку, таких як емоційний настрій людей, рівень толерантності і т. д. Таким чином, можна говорити тільки про вироблення варіантів очікуваних проявів конфліктної ситуації. Прогнозування фіскального конфлікту є передумовою його запобігання.

Попередження конфлікту - це діяльність, спрямована на недопущення його виникнення і руйнівного впливу на суспільну ситуацію. Кожен конфлікт виникає з конкретних причин і в певних умовах, що є відображенням більш загальних проблем і протиріч. Для попередження

конфліктів необхідним є виявлення і вивчення їх причин. Усунення причин конфлікту є найбільш ефективною формою його попередження. Попередження конфлікту полягає у впливі на його елементи до моменту виникнення відкритого протистояння.

Особливість управління конфліктами в сфері оподаткування багато в чому визначається їх специфікою як складного соціально - економічного явища. Це обумовлює необхідність врахування принципу компетентності, який проявляється в тому, що:

по -перше, люди, які прямо або опосередковано втручаються у розвиток конфліктної ситуації повинні володіти відповідними знаннями;

по -друге, втручання в хід протікання конфлікту можна здійснювати лише на основі володіння максимальною детальною та різносторонньою інформацією про дану конкретну ситуацію, фактори впливу та механізми протидії:

### ***7. Соціальна діагностика та профілактика у фіскальній практиці. Методи, інструменти та принципи фіскальної діагностики***

Діагностування у фіскальній соціології виступає методологічним інструментом, що дає як законодавчим так і контролюючим органам необхідну інформацію, на основі якої розробляються соціальні прогнози і проекти, вивчається суспільна думка, морально-психологічний клімат у суспільстві, здійснюється комплексний процес дослідження як процесів оподаткування так і антифіскальної поведінки з метою виявлення, розпізнавання і вивчення причинно-наслідкових зв'язків і відносин, що характеризують стан і тенденції подальшого розвитку.

Ефективність рішень соціальної проблеми багато в чому залежить від того, наскільки точно була проведена діагностика, наскільки об'єктивно було оцінено стан і в якій мірі вірно обрані орієнтири, діагностовано сфери життєдіяльності, що служать основою соціального дослідження і виміру.

Соціальний діагноз, як науковий висновок про стан "фіскального здоров'я" розглянутого об'єкта чи загалом, процесу оподаткування, заснований на всебічному і систематичному спостереженні і вивченні, що припускає не тільки виявлення причинно-наслідкових зв'язків і спонукальних мотивів поведінки а й здійснює розробку конкретних програм і рішень державних чи громадських організацій по подоланню, чи підтримці розвитку виявлених процесів і тенденцій.

Соціальна діагностика ґрунтується на ряді принципів:

- об'єктивність;
- причинність;
- комплексний підхід;
- наукова обґрунтованість .

Прийняті на основі соціальної діагностики рішення і рекомендації реалізуються через процедури зміни податкового законодавства, технологій оподаткування, реєстрації суб'єктів господарювання.



Застосування соціальної профілактики, що спрямована на виправлення, часткову зміну чи подолання неузгодженостей податкового законодавства та технологій оподаткування дозволяє зменшити параметри “конфлікту інтересів” між платниками податків та контролюючими органами.

#### *Питання для самоконтролю:*

1. Що лежить в основі соціального конфлікту?
2. Яким чином платник податків аргументує власне ухилення від оподаткування?
3. В чому суть конфлікту інтересів в оподаткуванні?
4. Яким чином можна вирішити конфлікт інтересів між платником податків та фіскальним органом?
5. В який спосіб можливо прогнозувати настання та протидіяти конфлікту інтересів?

## **СОЦІОЛОГІЯ ДЕВІАНТНОЇ ПОВЕДІНКИ**

### ***1. Суть, мотиваційна аргументація та види девіантної поведінки***

Низький рівень податкової культури, податковий та правовий нігілізм, недосконалість правової бази, дефективність сформованих в суспільстві соціальних відносин та інші причини зумовлюють небажання повної або часткової сплати податку, що призводить до запропошувань або податкових девіацій ( від лат. *deviatio* –ухилення; *de-* від + *via* – дорога) –вчинення певних заходів, що суперечать загальноприйнятим, законодавчо встановленим нормам податкової поведінки.

У кожному соціальному суспільстві завжди існують соціальні норми, тобто правила, офіційно встановлені та не офіційні, за якими суспільство живе. Відхилення або недотримання цих норм є соціальним відхиленням або девіацією.

Під девіантною поведінкою розуміють:

- вчинок, дії людини, що не відповідають офіційно встановленим або фактично сформованим в даному суспільстві нормам (стандартам, шаблонам);

- соціальне явище, виражене в масових формах людської діяльності, що не відповідає офіційно встановленим або фактично сформованим в даному суспільстві нормам (стандартам, шаблонам).

Причинами і умовами конкретної податкової девіації є:

- 1) середовище, що формує дисгармонію чи деформацію потреб, цінностних орієнтацій, що перетворюються у девіантні мотивації;
- 2) сама девіантна мотивація;
- 3) ситуації, в якій знаходиться особистість в процесі формування, життєдіяльності, і безпосередньо в процесі здійснення мотивації;
- 4) психофізіологічні і психологічні особливості.

Девіантна поведінка, є однією з найважливіших проблем будь-якого соціального суспільства, оскільки явище девіації існує і розвивається разом з процесами державного розвитку, будучи завжди присутнім в людському суспільстві. І які б заходи попереджувального характеру не застосовувались би, завжди існуватимуть люди - девіанти, тобто ті, які не можуть або не хочуть жити за правилами і нормами, прийнятими в тому суспільстві, в якому вони живуть.

По характеру і змісту мотивації можна виділити наступні групи податкових девіантів:

- з негативно-зневажливим відношенням до державних цінностей, встановлених в суспільстві морально-етичних норм;
- з корисливою спрямованістю;
- з легковажно-безвідповідальним і зневажливим відношенням до вимог і обов'язків;

- з орієнтацією на абсолютний пріоритет власних потреб;
- з орієнтацією на необхідність задоволення життєвих потреб.

За глибиною і стійкістю девіантної мотиваційної спрямованості особистості необхідно розрізняти:

- девіантів, що вперше скоїли протидію в результаті випадкового збігу обставин і всупереч з загальною характеристикою всієї попередньої поведінки.
- девіантів, що вперше скоїли правопорушення, але таких що і раніше характеризувалися як неблагонадійні.
- девіантів, що неодноразово здійснювали податкові девіації.
- суб'єктів, що здатні здійснювати податковий рецидив.<sup>53</sup>

За своєю суттю, девіантна поведінка платників податків є проявом податкової злочинності — тобто виступає суспільно небезпечним соціально-правовим явищем, що включає сукупність злочинів, об'єктом яких є відносини з приводу нарахування, обчислення і сплати податків та податкових платежів, що охороняються податковим законодавством, а також здійснення контролю за своєчасністю і повнотою їх сплати.

Протягом останніх років, спостерігається значне розповсюдження фактів ухилення від сплати податків, які раніше мали разовий характер, хоча в порівнянні з іншими видами економічних злочинів число офіційно зареєстрованих порушень податкового законодавства може здатися відносно невеликим. Однак, факти порушення податкового законодавства володіють високою латентністю.

Масштаби податкової злочинності в Україні сьогодні представляють реальну загрозу економічній безпеці держави, що обумовлюється не тільки кількістю досконалих схем здійснення злочинів, скільки все зростаючим проникненням в сферу оподаткування організованої злочинності і корупції, зростаючим впливом кримінальних елементів.

Відомий фахівець в області фінансового права П.М. Годме виділяв економічні, політичні, технічні і моральні причини здійснення податкових злочинів<sup>54</sup>, проте, інші автори доповнюють даний перелік причинами правового і організаційного характеру, див. таблицю.5.

Таблиця 5.

<b>Причини здійснення податкових злочинів</b>	
Причини здійснення податкових злочинів	
<b>Економічні причини податкової злочинності</b>	
А)	<p><b>Позіршення фінансового стану бізнесу і населення, будучи визначальним чинником здійснення податкових злочинів, тісно пов'язано з кризовими явищами, характерними для сучасної української економіки: падіння виробництва, послаблення виробничого потенціалу, перелив зривової грошової маси в іноземну валюту, вивіз капіталу за кордон.</b></p> <p>Платник податків зиставляє вигоду від ухилення від сплати податків і можливі негативні наслідки. Якщо з матеріальної точки зору ухилення себе виправдовує,</p>

<sup>53</sup> Бузбенуко О. Мотиви і потреби фінансової соціології як складової податкового менеджменту. Наукові записки Тернопільського державного педагогічного університету ім. В.Гнатюка. Серія Економіка, №8, 2001

<sup>54</sup> Годме П.М. Фінансове право. - М.: Изд. "Прогрес". 1978. - т. 3. 399-406

	то платник податків, швидше за все, сплачувати податки не стане. Тому зниження податкової здатності суб'єктів оподаткування, слід розцінювати як одну з важливих економічних причин ухилення від сплати податків.
Б)	<p><b>Причини економічного характеру, пов'язані з податковою політикою і особливостями податкової системи, надмірним податковим навантаженням на платників податків, нездатністю держави забезпечити ефективний контроль над витратами бюджету, що спонукає державу підвищувати рівень оподаткування, в результаті чого зростає податковий тиск, надмірна тяжкість якого є однією з основних причин масового ухилення від сплати податків.</b></p> <p>Таким чином, значущим криміногенним чинником є неефективність податкової політики, спрямованою на здійснення фіскальних, а не стимулюючих функцій. Приховування доходів стає природним способом самозахисту тих, хто прагне розвинути свою фінансово-господарську діяльність.</p>
В)	<p><b>Відсутність легальних можливостей забезпечення конкурентоспроможності в цілому ряду сфер бізнесу.</b></p> <p><b>Політичні причини</b></p> <p>Політичні причини ухилення від податків пов'язані з регулюючою функцією податків: за допомогою їх держава проводить ти або іншу соціальну або економічну політику. Особи, проти яких спрямована така політика, шляхом невиконання положень податкового законодавства надають певну протидію пануючій групі.</p> <p>Рівень податкової дисципліни залежить від загальної політичної ситуації в країні.</p> <p><b>Правові причини</b></p> <p>Недосконалість і нестабільність податкового законодавства, та наявність у структурі нормативно-правової бази з питань оподаткування великої кількості законів, указів, інструкцій і роз'яснень. Має місце неузгодженість багатьох податкових законів з раніше прийнятими законодавчими актами. Крім того, положення були недостатньо сформульовані, внаслідок чого виникла можливість їх подвійного тлумачення.</p> <p>Постійне очікування підвищення ставок оподаткування та посилення фіскальної функції, вимушує платників наперед занижувати об'єм своїх податкових обов'язків.</p> <p>До правових причин відносяться недосконалість окремих податкових механізмів, під якими розуміють сукупність правових норм, що визначають порядок числення і сплати того або іншого податку (елементи оподаткування). Вони можуть істотно розрізнятися залежно від того, який об'єкт підлягає оподаткуванню.</p> <p><b>Організаційні причини</b></p> <p>До їх числа відносяться недоліки у взаємодії між органами податкового контролю, органами податкової поліції, іншими контролюючими і правоохоронними органами, неузгодженість в діях органів попереднього слідства і арбітражних судів.</p> <p>Недостатній розвиток міжнародної співпраці в боротьбі з податковими злочинцями і правопорушеннями, оскільки значна кількість господарюючих суб'єктів здійснюють зовнішню — економічну діяльність, а відсутність угод про взаємодію з фіскальними апаратами більшості держав, перешкоджає превентивно розслідування фактів ухилення від сплати податків, що носять міжнародний характер.</p> <p><b>Технічні причини</b></p> <p>До їх числа відносять недосконалість форм і методів податкового контролю, а саме фактів накладення податковими органами зайвих штрафних санкцій, незаконне притягнення до адміністративної відповідальності, провокація безкарності порушників податкового законодавства. У ряді випадків документальні і камеральні перевірки проводяться некваліфіковано та поверхнево, їх результати оформляються неяснію. Розбіжності і заперечення платників розглядаються недостатньо уважно і об'єктивно.</p> <p>Недостатня підготовленість керівників і бухгалтерських працівників.</p> <p>Важливим чинником, що впливає на зростання злочинності в податковій сфері, є</p>



загальна кримінальна ситуація в країні.	
<b>Етично-психологічні причини</b>	
A)	негативне відношення до існуючої податкової системи (жорстка податкова система багато в чому не стимулює працю виробника, а навпаки - підштовхує його до приховання прибутку і несплати податків);
B)	Низький рівень правової культури;
B)	корислива мотивація, що має визначальне значення. Серед крупних платників податків немало колишніх діячів тіньової економіки, посадових і загальнокримінальних злочинців, для яких ухилення від сплати податків служить як один із способів досягнення вказаних цілей. Частина податкових злочинів скоюється на основі корпоративної, групової зацікавленості з метою розвитку виробництва, погашення кредитів, виплати зарплати, поліпшення фінансового положення підприємства, збільшення прибутковості.

Способи, що використовуються для уникнення сплати податків або зниження їх розмірів, достатньо різноманітні і численні. В даний час відомо більше двісті способів. Все різноманіття податкових злочинів і способів їх здійснення можна об'єднати в наступні групи і види.

*Повне або часткове невідзеркалення результатів фінансово-господарської діяльності підприємства в документах бухгалтерського обліку:* здійснення операцій без документального оформлення, неоприбуткування товарно-матеріальних цінностей, неоприбуткування грошової виручки в касу, практика використання операцій з готівкою, що не фіксується в бухгалтерському обліку і звітності - "чорного налу" за базовими та традиційними схемами

Навіть відносно невисока частка неврахованого наявного обороту дозволяє підприємству практично повністю ухилитися від сплати податку на прибуток, податку на додану вартість і відрахувань до фондів соціального страхування. Ступінь поширеності неофіційної готівки розрахунків може розглядатися також як один з індикаторів розвитку тіньової економіки.

За мінімальною оцінкою, втрати бюджету і соціальних фондів, викликані втечею від податків за допомогою неврахованого наявного обороту складають 4-5 млрд. доларів в рік.

2. *Використання необрунтованих вилучень і знижок: віднесення на витрати виробництва витрат, не передбачених законодавством; віднесення на витрати виробництва витрат в розмірах, що перевищують встановлені законодавством; незаконне використання податкових пільг наданих підприємствам, на яких число працюючих інвалідів складає не менше 50%. В цьому випадку складаються фіктивні документи про прийом на роботу інвалідів, що фактично не працюють на підприємстві.*

3. *Спотворення економічних показників, що дозволяє зменшити розмір бази оподаткування; завищення вартості придбанної сировини, палива, послуг, віднесених на витрати виробництва і обігу; віднесення на витрати виробництва витрат в розмірах, що перевищують дійсні; віднесення на витрати виробництва витрат, що не відповідають дійсності (неправомірне*

віднесення на собівартість різного роду витрат; невідзеркалення або неправильне відзеркалення курсових різниць по оприбуткованій валюті; невідзеркалення або неправильне відзеркалення результатів переоцінки майна підприємства; неправильне списання збитків; невімкнення в оподатковувану базу позареалізаційних доходів підприємства, які знайшли своє відзеркалення в бухгалтерському обліку, але не на тих балансових рахунках; інші помилки при розрахунку прибутку оподаткування у бік зменшення останнього).

4. *Спотворення об'єкту оподаткування: заниження об'єму (вартості) реалізованої продукції, робіт, послуг.* Це один з найпоширеніших способів ухилення від сплати податків, при якому в обліковому регістрі підприємця відображається реалізація тільки частини партії товару. Звичайно всі записи складені вірно (рід і найменування товару, ціна за одиницю і т.п.). Є відмінність лише в об'ємі реалізованої продукції, відображеної в обліку.

5. *Маскування об'єкту оподаткування:* фіктивний бартер; фіктивна здача в оренду основних засобів; підміна об'єкту оподаткування.

6. *Порушення порядку обліку економічних показників:* відзеркалення цифрових результатів фінансово-господарської діяльності в неналежних рахунках бухгалтерського обліку.

До числа неясних ознак податкових злочинів відносяться: недотримання правил ведення і обліку звітності, порушення правил ведення касових операцій, порушення правил списання товарно-матеріальних цінностей, порушення правил документообігу і технологічної дисципліни. До явних ознак податкових злочинів відносяться: повна невідповідність реальної господарської операції її документальному відзеркаленню, невідповідність записів в звітних документах.

7. *Використання особливих відносин із спеціально створеними посередницькими фірмами та філіалами, у тому числі зареєстрованими в офшорних зонах.* Масове використання керівниками крупних підприємств складних схем приховування доходів з використанням фірм-посередників, кредиторів, постачальників і споживачів їх продукції залишається одним з найважливіших негативних чинників в податковій сфері.

Результатом вживання різних схем ухилення від сплати податків з використанням неврахованої готівки в секторі дрібних і середніх підприємств дозволяє істотно понизити загальний рівень витрат. Одержаний економічний ефект має цінність не тільки для споживання власників, менеджерів і працівників, але також використовується для конкурентного зниження цін (це особливо характерно для ринку споживачьких товарів) і в цілях розвитку підприємства.

У секторі крупних підприємств ефект від зниження податкових платежів практично не використовується на розвиток виробництва. Виплати "чорних" премій розповсюджуються лише на довірених представників адміністрації.

Соціологічне пояснення природи девіацій вперше було запропоновано в теорії аномії ("розрегульованості"), розробленої Е.Дюркгеймом (1897), згідно з якою явище аномії виникає в часи кризи і різких соціальних змін,

коли загальноприйняті норми соціальної поведінки перестають відповідати очікуваним результатам, а втрата ідеалів, крах культурних цінностей і норм ведуть до соціальної дезорганізації, що сприяє росту девіацій.

Приховування доходу не завжди спричиняє автоматичне покарання, як реалізацію влади, тому платник здійснює вибір між двома способами поведінки: відобразити в податковій звітності правду чи напіваправду, де у випадку вибору останнього варіанту, результат залежить від факту перевірки поданої інформації органами податкової служби. Сам податок як форма примусу впливає на вибір між оплатою і її уникненням, але для окремих платників податків це виступає азартною ризикованою грою, учасник якої порівнює шанси отримати більший дохід перед загрозою можливого викриття, діючи таким чином як раціонально мисляча “економічна людина”, що в гонитві за особистою вигодою передбачає наслідки своєї поведінки, зіставляючи суму винагороди з розміром покарання у випадку невдачі.

Окремі податкоплатники порушення прийнятих в суспільстві моральних норм та чинних законів аргументують розчаруванням податковою політикою в державі, на яку уряд витрачає значні кошти, вважають себе вправі протидіяти фіскальним зборам, послаблюючись на їх непомірний тягар, але, оскільки податок є платою за суспільні блага, надані державою, тому будь-яка аргументація платника податку на користь уникнення від оподаткування, не збільшає інших громадян від сплати частини власних доходів за блага що надаються всім громадянам для суспільного споживання, в тому числі і тим, що уникають їх плати.

Проблема податкових девіацій, що здійснюються через перекладання оплати за державні послуги на інших громадян, що загострюється в умовах перехідної економіки, при зміні економічних формацій, коли закони сприймаються номінально, а податкові закони – тим більше і дуже часто ігноруються, бо спрямовані на зменшення доходу, отримала назву “проблема безбiletного пасажира” (free rider problem).<sup>55</sup>

На суспільному рівні проблема антифіскальної девіантної поведінки платників кориниться в роздвоєнні усвідомлення статусу податкових платців, де податок сприймається як обмін власної частини доходу на суспільні вигоди, або як власність держави, право на яку надається фіску у беззаперечному характері.

Одним із факторів, що негативно впливає на сприйняття податкоплатником суті податку, є своєрідна “невідомість”, відсутність інформації про безпосереднє використання утриманої суми доходу. Позитивною в цьому плані є практика оприлюднення даних про витрати бюджетів різних рівнів в розрахунку на одного податкоплатника за елементами використання.

Отже, правопорушення-це прояв особливостей позиції, властивостей особистості, пов’язаних з деформацією потреб, інтересів, ціннісних

орієнтацій, які у взаємозв’язку з особливостями середовища, в якому функціонує особистість визначають мотивацію девіацій, вибір і реалізацію їх цілей та способів.<sup>56</sup>

В процесі формування особистості з соціально негативною позицією все активніше здійснюється інтеріоризація (присвоєння) девіантних цінностей, прискорюючи тим самим і одночасно поглиблюючи соціальну дезадаптацію, проявляючи форми поведінки, що відхиляються від соціально прийнятних в суспільстві, які в свою чергу поділяються на девіантні, деліквентні і кримінальні.

Девіантну поведінку визначають як „таку, що веде до поглиблення дезадаптації середовища, стереотип поведінки, пов’язаний з порушенням відповідей соціальних норм і правил”, що проявляються ситуативно обумовленими реакціями поведінки платника податків.

Деліквентна поведінка визначається як повторювані, асоціальні за своєю спрямованістю вчинки, які не тягнуть за собою кримінальної відповідальності, і включають в себе до-злочинні форми поведінки, що проявляються в наступних видах : систематичне ухилення від своїх обов’язків, крадіжство –меркантильна поведінка з посяганням на чуже, в тому числі і державне майно та інше.

Кримінальна поведінка визначається як здійснення протиправних вчинків, що є основою для відкриття кримінальної справи, які як правило передують девіантні та деліквентні норми поведінки.

## 2. Індивідуальна і суспільна превенція податкових девіацій

Попередження податкових девіацій є комплексом заходів, здійснюваних спеціально уповноваженими на те суб’єктами виконавчої влади з метою недопущення протиправних явищ, формування у учасників фіскальних взаємодій мотивації діяти в рамках правової норми.

Попередження податкових девіацій є універсальною мірою державного управління, за допомогою якої здійснюється правовий вплив на волю, свідомість, регулюється і стимулюється належна податкова поведінка платників податків.<sup>57</sup>

В юриспруденції для окреслення системи заходів, спрямованих на попередження правопорушень використовується термін «превенція». В англійській мові «prevent» означає «запобігти, охороняти, попереджати, не допускати, оберегатися», відповідно prevention (ім.) – «запобігання, попередження». Даний термін включає в себе:

- 1) сукупність міроприємств, які сприяють усуненню причин для здійснення правопорушень;
- 2) дію карного покарання в боротьбі з податковими злочинами.

<sup>56</sup> Безугубенко О. Податкове мислення та форми девіантної поведінки платників податків // Фінанси України №9, 2002

<sup>57</sup> Кобзарь-Фролова М.Н. Направления предупредительной деятельности в налоговой сфере // Налоги и налогообложение. 2008. № 5.

<sup>55</sup> Андрущенко В.Л. Фінансова думка Заходу в ХХ столітті: (теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів). – Львів: Каменярь, 2000



На думку російського теоретика Кучерова І.І., всі порушення законодавства про податки і збори поділяються на три основних види:

- власне податкові правопорушення;
- порушення законодавства про податки і збори, що містять ознаки адміністративного правопорушення (податкові проступки),
- порушення законодавства про податки і збори, що містять ознаки злочину (податкові злочини)<sup>58</sup>

Відповідно, ми говоримо про три види юридичної відповідальності за порушення законодавства про податки і збори, власне – податкової (як різновиду фінансової), адміністративної та кримінальної.

Одним з методів превентивної боротьби з податковими правопорушеннями є накладання адміністративної відповідальності на осіб, які здійснили податкові проступки. Адміністративне покарання переслідує ціль попередження (превенції), і включає в себе попередження здійснення нових правопорушень як як окремими девіантами (індивідуальна превенція), так і іншими особами (загальна превенція)<sup>59</sup>

Індивідуальна превенція (спеціальне попередження) передбачає такий вплив адміністративного покарання на правопорушника, який у майбутньому буде стримувати платника податків до вчинення нових правопорушень, хоча б через страх перед самим покаранням. Тому, превенція індивідуального спрямування представляє собою попередження нового правопорушення з боку особи, вже залученої до адміністративної відповідальності. Метою даного попередження є демонстрація девіанту, що за його протиправну поведінку він в обов'язковому і негайному порядку буде покараний<sup>60</sup>.

Загальна превенція (загальне попередження) представляє собою попередження податкових девіацій з боку інших осіб, схильних до скоєння правопорушень (нестійких, незаконослужняних громадян), яких від скоєння правопорушень утримує приклад накладення реального адміністративного покарання на конкретного правопорушника. Застосування адміністративного покарання полягає в загрозі позбавлення людини якихось благ: свободи, певного способу життя, до якого вона звикла; відриву від роботи; матеріальних втрат і т.д.

Особлива<sup>61</sup> роль в системі заходів превентивного впливу належить податковому контролю. Сутність податкового контролю виявляється в тому, що при його проведенні перевіряється дотримання платниками податків та податковими агентами норм податкового законодавства. Тим самим здійснюється виявлення, припинення порушень законодавства про податки і збори, а також попередження більш серйозних порушень правової норми в рамках виявленого порушення та попередження нових порушень (загальна

<sup>58</sup> Кучеров И.И., Соловьев И.Н. Уголовная ответственность за налоговые преступления. М.: АО "Центр ЮриФОР", 2004. С. 13 - 14.

<sup>59</sup> Максимов И.В. Административные наказания. М.: Норма, 2009. С. 93.

<sup>60</sup> Кобзарь-Фролова М.Н. Отдельные вопросы превенции нарушения законодательства о налогах и сборах. Финансовое право, 2010.

<sup>61</sup> Кобзарь-Фролова М.Н. Отдельные вопросы превенции нарушения законодательства о налогах и сборах. Финансовое право, 2010.

превенція). При виявленні порушень законодавства про оподаткування винні особи притягаються до податкової (адміністративної) відповідальності (індивідуальна превенція).

Ще К. Маркс та Ф. Енгельс вказували на ту обставину, що завдання законодавця «не перетворювати на злочин те, що має характер проступку ...», тому що така кваліфікація «... вирішує тисячі людських долів і визначає моральну фізіологію суспільства»<sup>62</sup>

Превентивні заходи щодо податкових девіацій нерозривно пов'язані з застосуванням принципу законності та повинні забезпечуватися всебічним правовим регулюванням (загальна превенція). Превенція податкових девіацій, з одного боку забезпечує захист інтересів держави і суспільства, з іншого – є визначальною передумовою стабільного функціонування фіскальної системи.

Беззаперечним є той факт, що податкові надходження складають ліву частку в доходах державного бюджету держави, тому, розробка заходів попереджувального характеру, спрямованих на запобігання (нейтралізацію) податкових девіацій, вивчення зарубіжного досвіду, напрацювань вітчизняної практики правоохоронної діяльної контролюючих органів в сфері оподаткування щодо застосування заходів не тільки карального, а й профілактичного характеру, є нагальною потребою.

В цьому контексті превентивна діяльність повинна бути забезпечена, з одного боку, заходами відповідальності посадових осіб при виконанні ними своїх обов'язків за суворе дотримання прав і законних інтересів громадян і організацій, що підпадають під сферу попереджувальної (профілактичної) діяльності, з іншого - заходами державного примусу до осіб з девіантною поведінкою (індивідуальна превенція).

Превентивні заходи впливу в сфері оподаткування представляють собою складний комплекс різноманітних заходів попереджувальної дії, що здійснюють правовий вплив на волю і свідомість платника податків, тому інструменти та напрями впливу, чітко реагуючи на виклики сучасності повинні постійно удосконалюватися і оновлюватися.

### 3. Девіація як норма продукту суспільного розвитку

Як відомо, різні соціальні суспільства відрізняються один від одного ступенем соціального відхилення, тобто в різних соціальних суспільствах може бути різна кількість девіантів, як і різного ступеня девіантності, тобто середній рівень відхилення від соціальних норм одного суспільства може відрізнятися від іншого.

Податкова девіантна поведінка, що розуміється як порушення соціальних норм, набула останніми роками масовий характер і поставила цю проблему в центр уваги соціологів, працівників правоохоронних органів, фахівців в сфері оподаткування з метою пояснення причин, умов і чинників,

<sup>62</sup> Маркс К., Энгельс Ф. Соч. Т. 13. С. 56.

що детермінують це соціальне явище.

У всі часи суспільство намагалось попереджати, усувати небажані форми людської життєдіяльності і їх носіїв, при цьому методи і засоби визначалися соціально-економічними відносинами, суспільною свідомістю, інтересами правлячої еліти, а самі проблеми фіскального «зла» завжди привертати увагу учених.

Динамізм соціальних процесів в період економічної, політичної перебудови, кризова ситуація в багатьох сферах суспільного життя неминуче приводить до збільшення девіацій, разом із зростанням позитивних девіацій (підприємницька активність населення, активна економічна поведінка) посилюються девіації негативні, і знаходять подальший розвиток у антифіскальних проявах податкової поведінки платників податків на фоні все зростаючої соціальної незахищеності громадян.

У фіскальній соціології при вивченні девіантної поведінки виділяються декілька напрямів, що пояснюють причини її виникнення. Так, Р. Мертон, використовуючи висунуте Е. Дюркгеймом поняття «аномія» (стан суспільства, коли старі норми і цінності вже не відповідають реальним відносинам, а нові ще не затвердилися), причиною поведінки, що відхиляється від загальноприйнятої, вважає неузгодженість між цілями, що висуваються суспільством, і засобами, якими воно пропонує для їх досягнення. Інший напрям склався в рамках теорії конфлікту. Згідно цієї точці зору, культурні зразки поведінки є тими, що відхиляються, якщо вони засновані на нормах іншої культури. Наприклад, злочинець розглядається як носій певної субкультури, конфліктної по відношенню до пануючого в даному суспільстві типу культури.

У сучасній вітчизняній науці безперечний інтерес представляє позиція російського науковця Я.І. Гілінського, на думку якого, джерелом девіацій є наявність в суспільстві соціальної нерівності, високого ступеня відмінностей в можливостях задоволення потреб для різних соціальних груп.

Загальною закономірністю девіантної поведінки, виступає факт щодо стійкого взаємозв'язку між різними формами девіацій, які можуть носити вид індукції декількох форм соціальної патології, коли одне явище посилює інше.

Існує і залежність всіх форм прояву девіації від економічних, соціальних, політичних, і багатьох інших чинників. Особливу гостроту ця проблема набула сьогодні, в часи, коли всі сфери суспільного життя зазнають серйозних змін, і відбувається деформація колишніх норм поведінки. Способи діяльності, що існували раніше не приносять бажаних результатів, а протидія між очікуваним і реальним підвищує напруженість в суспільстві і готовність платника змінити модель поведінки, вийти за межі норм, що склалися. В умовах гострої соціально - економічної ситуації істотні зміни зазнають і самі норми, слабшає вся система соціального контролю.

Можна виділити такі причини девіації, як зміни в соціальних відносинах суспільства, тобто його нестійкість, проміжність, перехідність,

розповсюдження різного роду соціальних патологій. Головною ознакою є розрив соціальних зв'язків, коли послідовно рвуться економічні, соціальні і духовні зв'язки. Економічні зв'язки рвуться в першу чергу і в першу ж чергу відновлюються. Повільніше за все відновлюються духовні зв'язки, бо вони залежать від переоцінки цінностей, на які впливають зниження рівня соціальних очікувань і соціальних потреб. Одним з найважчих наслідків цього, для суспільства є його примітивізація, що виявляється у виробництві, в побуті, в духовному житті.

Соціально-психологічний підхід по вивченню причин девіантної поведінки, найбільш переконливо представлений в концепції соціальних відхилень Р. Харре і теорії поведінки добровільного ризику З. Лінга. Названі дослідження пояснюють причини появи девіантної поведінки через вивчення психологічного стану девіанта з урахуванням зміни його положення в системі соціально-політичних координат. Соціально-психологічний підхід дозволяє заглянути в глибинні причини, що впливають на появу девіантної поведінки, скласти більш об'єктивне уявлення про механізми соціальної еволюції.

Дослідження підводять до висновку: девіантна і нормативна поведінка - це дві рівноцінні складові соціально-ролевої поведінки. Девіантна поведінка - результат складної взаємодії процесів, що відбуваються в суспільстві і свідомості людини. Девіації спрямовані на подолання перешкод, що стали на шляху досягнення мети, і виявляються через соціально значущі дії. Будь-яка девіантна поведінка припускає не тільки прагнення порушити або змістити перешкоди, але і концентрацію енергії (фізичної і психічної), необхідної для здійснення цього задуму. Характер девіантної поведінки, спрямованість енергетичного потенціалу людини залежать, по-перше, від того, як він може відповідати на виникаючі труднощі: шляхом творчих або руйнівних дій, по-друге, - від того, яким чином суспільство стимулює соціально-інноваційні, творчі дії особи.

Слід розрізняти два види девіантної поведінки: творчої і руйнівної спрямованості. Основним критерієм визначення характеру девіантної поведінки є не форма його реалізації, а рівень справедливості перерозподілу. Агресивний вид девіації як в прямій, так і в зміщеній формі націлений на подолання перешкод шляхом неадекватного в ситуації перерозподілу соціальних благ, досягнення мети без урахування інтересів оточуючих людей, несправедливе рішення проблеми на користь однієї з взаємодіючих сторін за рахунок погіршення адаптаційних умов іншої. Агресивний характер поведінки обумовлюється не тільки вихованням, але і характером поведінки взаємодіючої сторони.

Девіантна поведінка деструктивної спрямованості - здійснення людиною або групою людей соціальних дій, що відхиляються від домінуючих в соціумі (окремій соціальній групі) соціокультурних очікувань і норм, загальноприйнятих правил виконання соціальних ролей, що спричиняють за собою сповільнення темпів розвитку суспільства, однак, руйнівну девіацію не можна отожденовати із злочинністю, оскільки остання



—це поведінка, кримінальна, заборонена законом, і є лише однією з форм даного виду девіантної поведінки.

Оскільки будь-яка девіація спочатку зароджується на рівні свідомості окремої людини і через його дії проводиться в життя, то цим ще раз підтверджується, що першопричиною соціальної еволюції, активною руйнівною силою її є людина, точніше внутрішньоособовий конфлікт, що виникає в процесі вибору їм тієї або іншої форми соціально-ролевої поведінки.

Кожна девіація містить в собі руйнівне і творче начало, для процесу соціальної еволюції важливо, який компонент переважає. Позитивними девіаціє є тоді, коли сприяють прогресу системи, підвищують рівень її організованості, допомагають подолати застарілі, консервативні або навіть реакційні стандарти поведінки. Межі між позитивною і негативними формами девіантної поведінки рухомі в часі і соціальному просторі. Творча девіація повинна розглядатися як абсолютно нормальне явище в житті будь-якого суспільства, оскільки навіть найдосконаліший закон не в змозі врахувати всього різноманіття житейських ситуацій. Ступінь досконалості закону відносне, оскільки суспільство перебуває в процесі постійного розвиткумінливе.

Соціальні ідеали (цінності), очікування, загальноприйняті правила, норми, як і критерії девіантної поведінки, з часом змінюються. Якщо процес соціалізації і соціальний контроль відповідають за збереження соціокультурного коду, функцію соціального спадкоємства в процесі суспільного розвитку, то девіація виступає функцію соціальної мінливості, пристосованості індивіда і всього суспільства до нових умов.

У випадку, якщо той або інший вид девіації набуває стійкого характеру, стає нормою поведінки для багатьох людей, суспільство зобов'язано переглянути принципи, стимулюючи «порушення правил» або провести переоцінку соціальних норм. В останньому випадку поведінка, яка вважалася девіантною, оцінюється як нова норма. Для того, щоб деструктивна девіація не набувала широкого поширення, необхідно:

1. розширювати доступ до законних способів досягнення успіху при здійсненні підприємницької діяльності;
2. дотримувати соціальну рівність перед законом;
3. постійно удосконалювати саме законодавство, приводити його у відповідність з новими соціальними реаліями;
4. прагнути адекватності злочину і покарання.

Все це в сукупності дозволить понизити соціальну напругу в суспільстві, зменшити його криміналізацію. Тільки при виконанні вищеперелічених вимог суспільство має право називатися правовим і демократичним.

#### 4. Інститути фіскальних норм в суспільстві

*Норма, що встановлює неперервні рамки, усередині яких існування і активність кожного індивіда одержує гарантовану та вільну сферу застосування, є законом.*

*X. Ортега -і- Гассет*

*Схвалюючи якусь форму правління, люди спочатку не думають про сам спосіб правління, а покладаються на мудрість і обачність правителів. Та згодом виявляється, що те, що мало б лікувати, насправді тільки поглибило виразки. Отже, причиною убогства людей є життя за волею іншої людини. Розуміння цього породило закони, в яких всі люди можуть передбачити свої обов'язки і заздалегідь знати про покарання за їх порушення.*

*Ричард Гукер*

*Життя людини в суспільстві, а навіть соціальної тварини у групі, стає можливим завдяки діяльності з дотриманням конкретних правил. Зі збільшенням інтелектуальних можливостей ці правила мають тенденцію розвиватися від несвідомих звичок до зрозумілих і чітко сформульованих тверджень, а водночас ставати ще загальнішими і абстрактнішими.*

*Навіть у спільнотах тварин з'являється щось на зразок правил, за допомогою здійснюється розмежування індивідуальних сфер. Ступінь порядку, який забезпечує від розпаду частих суцільок чи від втручання в пошуку прожитку тощо, часто зумовлюється тим, що чим далі тварина блукає від свого лігва, тим менше вона готова до боротьби.*

*Отже, сфера, що належить кожному індивіду, визначається не межовою лінією, а дотриманням якогось правила, норми — тієї норми, яку, очевидно, не усвідомлюють індивіди, хоча і визнають у реальному житті.*

*Гаск Ф. А. Конституція свободи*

Встановлення параметрів формальних правил в суспільстві завжди стикається з проблемою визначення межі між їх формальним і неформальним різновидом, складність означення яких полягає у тому, що жодне правило не є тільки формальним. Навіть будучи однозначно записаним у вигляді незмінного тексту, воно містить у собі неформальну частину, фонове знання про те, як це правило потрібно застосовувати, і інформацію про те, в якій ситуації воно реалізується<sup>63</sup>.

Неформальну складову формального правила виділити надзвичайно важко, але у формальному правилі виділяють його фіксоване ядро — текст, що містить певний запис його змісту, і є не чим іншим як писаним правилом, тому правило, що містить таке текстове ядро, є формальним. Зарубіжний науковець Д. Норт формальним правилом вважає складний комплекс, що вміщає однозначно зафіксований текст правил, неформальні правила прочитання і вживання цього тексту і процедурного знання про те, як і в яких обставинах застосовувати цю норму.

<sup>63</sup> Панєх Э. Л. Формальные правила и неформальные институты их применения в российской экономической практике. Экономическая социология: электронный журнал Том 2, № 4, 2001 www.ecsoc.pnecx.ru

Прикладом даної конструкції є податкове законодавство, як величезне і розгалужене зведення писаних правил, що приписують учасникам фіскальних взаємодій певний алгоритм сплати податків. Завданням законодавчих органів є приведення норм закону в якомога більш наближену до алгоритму вигляд, визначаючи однозначні координати поведінки для кожного конкретного випадку. Для правильного розуміння норм формального правила необхідна юридична обізнаність, тобто здатність адекватно тлумачити юридичний текст, що включає в себе також і фонове або процедурне знання наприклад, про те, як реалізується механізм сплати податків та податкових платежів (розрахунок суми податкового зобов'язання, заповнення платіжного доручення, оформлення необхідних документів, що майже неможливо здійснити без відповідного досвіду) і в яких випадках це необхідно робити.

Важливою властивістю формального правила є те, що відповідність регульованої ним поведінки може бути перевірено за формальними критеріями, які цілком можливо, не завжди співпадають з суттю правила. Так, порушник кримінального законодавства вважається таким не з моменту здійснення злочину, а з того моменту, коли складна процедура формального доказу його вини підтверджена відповідністю його поведінки і всієї ситуації, включаючи саму цю процедуру, ряду формальних ознак.

В описі Д. Норта писане правило виникає як фіксація більш широкого неформального правила, що склалося стихійно в процесі безлічі взаємодій, при цьому, така фіксація є неповною, оскільки виступає лише закріпленням вже існуючого неформального правила. На думку вченого, процес створення формальних правил відбувається наступним чином: «зростаюча складність суспільства, природно підвищує віддачу від формалізації обмежень», а законодавець фіксує ті, що склалися неформальні правила, відносно яких потім складаються «формальні структури, що покликані регулювати відносини «принципал - агент», тобто організації функція яких захист і підтримка формальних правил. Далі цими структурами «формальні правила можуть вводитися для того, щоб модифікувати, переглянути або змінити неформальні обмеження». З часом формальні правила можуть еволюціонувати, вступаючи в суперечність з неформальними (які, у свою чергу, міняються під дією зміни формальних правил), оскільки їх подальша зміна відбувається під впливом боротьби зацікавлених учасників фіскальних взаємодій, і таким чином і досягається нова неформальна рівновага.

Загалом, писане правило виникає, як фіксація більш широкого неформального правила, що склалося стихійно в процесі безлічі взаємодій. Така фіксація принципово неповна, але, проте, формальне правило - лише закріплення вже існуючого неформального правила здійснюється шляхом наступного алгоритму:



**Рис. 5. Алгоритм встановлення формального правила.**

Писана норма не тільки завжди є неповною по відношенню до неформальної, вона як правило є надмірно, накладаючи на об'єкт регулювання додаткові обмеження або витрати. Норма, згідно з якою до суб'єкта підприємницької діяльності встановлюється вимога надавати звітність, що доводить відсутність порушень є не чим іншим як перекладанням частини витрат на захист формального правила.

У формальних правил як зібрання норм поведінки, що обмежують існуючі неформальні є один суттєвий недолік, а саме те, що існує конкретний момент вступу правила в силу. Таким чином, незалежно від того, як саме виникає писане правило: без участі об'єкту регулювання як закон без дотримання демократичних принципів законотворення, з його опосередкованою чи безпосередньою участю з суспільними і політичними структурами, та чи співпадає суб'єкт правила з його об'єктом, воно відрізняється тим, що вступає в силу одночасно, а встановлення норм поведінки, яку воно покликане регулювати володіє відповідним часовим лагом. Тобто лише з якогось певного моменту поведінка людини починає порівнюватися з писаним зразком, відповідність якому визначається за рядом формальних критеріїв та вимагає змін в звичній поведінці.

В цьому випадку, платнику податків які іншим учасником фіскальних взаємодій під впливом дії нового правила, залишається обирати з трьох



можливих варіантів: зміни своєї поведінки так, щоб вона відповідала формальним критеріям, імітувати що відповідність або піддаватися санкціям.

Якщо витрати на захист правила і вигоди, що даються їм, розподілені між учасниками «гри» нерівномірно, цілком ймовірно є поява ситуації, коли таке правило вводяться вольовим рішенням влади, без особливого аналізу доцільності введення та у мінімальному зв'язку з функціонуючими у момент їх вступу в силу неформальними обмеженнями.

Як правило, формальні правила вводяться в дію з метою встановлення відповідних перешкод на шляху функціонування неформальних інститутів, однак у кожен момент часу довкола економічного законодавства формується мережа неформальних інститутів, призначенням яких є скорочення витрат на виконання цього законодавства або невиконання його. Економічне законодавство у вузькому значенні є сукупністю прийнятих парламентом законів, регулюючих економічну діяльність, однак, є лише частиною тих писаних правил, які призначені для державного регулювання діяльності економічних суб'єктів, оскільки включають в себе численні підзаконні акти, внутрішні інструкції контролюючих органів, стандарти бухгалтерського обліку і звітності та інші. Проте, для підприємця природа всіх цих правил однакова, оскільки вони є формальними вимогами, продукованими державою в особі її законодавчих та контролюючих органів, порушення яких спричиняє за собою економічні або кримінальні санкції.

Введення в дію нових норм економічного законодавства негайно породжує появу відповідних «схем» - стійких алгоритмів обходу закону, або знання про те, як не дотримуватися закону, знижуючи до мінімуму ризик виявлення порушень. Суть «схеми» полягає в імітації відсутності порушень, що стає можливим при наявності поруч і формальними вимогами формальних ознак, за якими визначається порушення. При здійсненні контролю над дотриманням писаного правила контролер перевіряє не поведінку суб'єкта підприємницької діяльності, а відповідні ключові ознаки, які вважаються ознаками порушення або, навпаки, дотримання правила.

Наприклад, при плановій перевірці діяльності фірми податковий інспектор перевіряє правильність нарахування ПДВ шляхом перевірки документів бухгалтерського обліку. Цілком ймовірно є існування помилок, оскільки алгоритм нарахування ПДВ надзвичайно складний, проте існує і відповідний алгоритм перевірки правильності нарахування ПДВ і у податкового інспектора. Проте, якщо врахувати, що база оподаткування приймається за даність, оскільки береться з тих же документів, то у інспектора будуть відсутні причини нараховувати штрафні санкції, так як ПДВ, не нарахований з тіньового обороту фірми, не буде приводом для санкцій.

Таким чином, формальна норма «платити ПДВ з кожної суми, що поступає на рахунок», усвідомлюється як формальне правило «платити ПДВ з будь-якої суми, що надійшла на рахунок, причому робити це так, щоб стандартний алгоритм перевірки, розроблений контролюючими органами, не знаходив порушень».

Так як безпосереднім об'єктом контролю з боку держави є документообіг фірми а не її реальна діяльність, виникає можливість відділення документообігу від реальної діяльності. Контроль над документами здійснюється без особливого зв'язку з реальною діяльністю фірми, однак багато суб'єктів підприємницької діяльності з метою дотримання формальних правил супроводжують відповідні трансакції оформленням тих або інших документів. Таким чином, бухгалтер виступає фахівцем з створення несуперечливого і вигідного для суб'єкта підприємницької діяльності документального образу діяльності, при цьому оформлення відповідні операції та формуючи загальний документальний образ діяльності загалом таким чином, щоб набір документів, який буде підданий контролю, був правильно оформлений, внутрішньо несуперечливий і при перевірці був визнаний законним. Бухгалтер перетворюється в менеджера з контролю за витратами легальності, що покликаний вирішити складне завдання створення «заднім числом» несуперечливого образу діяльності фірми з метою мінімізації сум податкових платежів і інших витрат та максимізації утруднення контролюючим органам доступу до фактичного стану справ.

Дане завдання є доволі складним, оскільки прийнятним способом ведення абсолютно законної діяльності і вичерпного відображення її в документообігу, проте, в вітчизняній економічній реальності витрати такої поведінки неприпустимо великі, оскільки, підприємці оцінюють номінальний податковий тягар (яким зовсім не вичерпуються витрати легальності) в середньому приблизно в 90%-100%.

Способом усунення вказаних проблем є веденням навіть не подвійної, а множинної бухгалтерії, що з врахуванням періодичного характеру звітності (квартальні, річні періоди сплати та подання декларацій) зумовлює створення на основі поточних документів створювати комплексний документальний образ роботи суб'єкта підприємницької діяльності за період. При цьому, частина з них вилучається, у разі потреби складаються нові, з тим, щоб цільний комплекс документів за період був більш правдоподібний і несуперечливий, ніж просто набір документів, створених в процесі поточної діяльності. При цьому враховується і необхідність залишення відповідного документального сліду щоб у момент здачі звітності вона відповідним чином узгоджувалась з об'єктом контролю.

У процесі роботи над звітністю враховується безліч нюансів, таких як, де і які «зовнішні» сліди залишила діяльність фірми, можливості обміну інформацією, термін зберігання тих або інших видів офіційних паперів, внутрішні інструкції, якими керуються співробітників контролюючих органів та ін.

Процес створення несуперечливої і «формально правильною» звітності відокремлений від ведення підприємницької діяльності, оскільки часто абсолютно законна діяльність супроводжується створенням фіктивних документів ради того, щоб звітність була менш правдивою, проте більш стандартною, привертаючи менше уваги працівників контролюючих органів.

При прийнятті формальних правил має місце свого роду поле стратегій поведінки платників податків та законодавчих чи контролюючих органів, кожен з яких також дотримується неформальних правил поведінки. При цьому, суб'єкт підприємницької діяльності усвідомлює, що закриття його фірми не принесе державі ніяких дивідендів, тому остання зацікавлена в продовженні його діяльності. А представники контролюючих органів також розуміють, що в звітності, що надається, не може бути все гладко, оскільки правдива звітність веде до неприпустимого рівня витрат для підприємця. Така конфігурація інтересів створює основу для компромісу, що веде до взаємного зниження витрат, демонстрації один одному готовності почати гру у взаємне невідання.

Саме існування неформальної економіки як альтернативи проходження писаним правилам говорить про те, що писані правила не є тільки способом зниження витрат а є джерелом додаткових витрат, і баланс між першими і другими може бути як позитивним, так і негативним.

Життєдіяльність людини в суспільстві регулюється соціально-нормативними механізмами - правовими нормами і соціальним контролем. В цьому механізмі одне з центральних місць займає право, правове регулювання - впорядкування суспільних відносин шляхом обов'язкового підкорення поведінки суб'єктів цих відносин державно санкціонованим правовим нормам.

Правова культура - історичне досягнення цивілізації в області соціально-нормативної регуляції життєдіяльності членів суспільства. Аксиоматичні постулати права сформуливалися в глибокій старовині. З розвитком загальнонародської культури соціальні цінності все більш інтегрувалися в право, оскільки в цивілізованому суспільстві саме право стало базовою соціальною цінністю. Розвинене право демократичне, так як воно обмежує владу держави на користь громадян. Але і громадянин в правовій державі стає здібним до високої цивільної саморегуляції своєї поведінки. Така поведінка вимагає розвинутої правосвідомості, правового виховання. Установа суспільної і індивідуальної свідомості на правові цінності - основа правореалізації.

Право в цивілізованому суспільстві забезпечує свободу особи від довільних встановлень, її можливість самостійно проявляти свою соціальну відповідальність, не залежати від диктату влади в прояві свого людського ества. Від розуміння права - трактування ества права, відносин суспільства до права - залежить положення законності і правопорядку в даному суспільстві. Це загальнообов'язковий, загальнонародський масштаб поведінки.

Нормативним виразом права є правовий закон. В правовій державі верховенство належить не закону взагалі, а правому закону, закону, несучому в собі соціальне благо. Для визначення цієї якості закону необхідно співвіднести його зміст із загальносвіттовою практикою законотворчості, враховувати світові демократичні стандарти. Кожна норма, що приймається законодавцем, повинна піддаватися соціальній експертизі, оцінюватися з позиції її відповідності актуальним потребам суспільства,

соціально-психологічним механізмам взаємодії людей, можливостям масової поведінки. Закон повинен адекватно відображати те явище суспільного життя, яке він покликаний врегулювати.

У правовій регуляції істотною роль відіграють засоби впливу на масову правосвідомість, науково обґрунтований прогноз поведінки платника податків при різних правових ситуаціях. Законодавець повинен адекватно відображати актуальні потреби економічного розвитку суспільства, враховувати соціально-психологічні особливості функціонування особи. Престиж права залежить від відповідності законодавства як інтересам держави загалом, так і окремого платника зокрема. Проте і сам платник податків повинен володіти необхідною загальною і правовою соціалізацією.

Впродовж останніх десятиліть нові інституційні теорії сходяться на тому, що інститути права породжують локальні соціальні порядки і є соціальними конструкціями. Вони передбачають, яким саме чином владні групи встановлюють правила взаємодії і підтримують ситуацію нерівного розподілу ресурсів, при цьому обмежуючи свободу вибору і дії економічних агентів та одночасно провокуючи їх до подальшого інституційного будівництва.<sup>64</sup>

Практично всі аспекти цієї проблеми викликають серйозні розбіжності у втізненнях та зарубіжних наукових розробках, оскільки досі не існує чіткого означення суті та структури інститутів. Так, одні вчені розглядають їх як свідомо сконструйовані правила або закони, інші - як норми, тобто як колективно встановлені неформальні правила, підтримувані санкціями із сторони відповідної групи. Однак, всі вони ґрунтуються на наступних чотирьох параметрах:

- по -перше, всі нові інституційні теорії досліджують те, як конструюються локальні правові норми, які можуть бути названі «полями», «аренами» або «іграми».

- по -друге, нові інституційні течії ґрунтуються на теорії соціального конструктивізму в тому значенні, що вони розглядають створення інститутів права як результат соціальної взаємодії між економічними агентами, що стикаються один з одним на полях або аренах.

- по -третє, правила взаємодії і розподілу ресурсів діють як джерела влади, а в поєднанні з моделлю поведінки учасників виступають фундаментом на якому відбувається конструювання і відтворення правових інститутів.

- по -четверте, виникнувши, інститути права обмежують дії економічних агентів і одночасно відкривають перед ними нові можливості, зокрема ті, хто займає привілейоване положення можуть їх використовувати для покращення свого положення.

Проте, найбільш повно, параметри взаємодії учасників фіскальних процесів та механізми функціонування правових полів описує теорія ігор,

<sup>64</sup> Флєгґин Нил. Поля, власть і соціальні навички: критичний аналіз нових інституціональних теорій. Економіческа соціологія: електронний журнал. www.ecsoe.msse.ru Том 2, № 4, 2001. Університет Каліфорнії, Берклі, США. Переклад М.С.Добряжкової. Наукове редагування В.В.Радаєв



згідно з якою економічні агенти самостійно здійснюють свій вибір і діють в цілях забезпечення найбільш позитивних результатів для самих себе. Потрапляючи в певну ситуацію, вони оцінюють свої ресурси і переваги, а потім обирають способи дії що спрямовані на максимізацію цих переваг.

Існуючі нині урядові організації володіють різноманітними можливостями втручання в життя своїх суспільств, оскільки їх організаційні ресурси структурують можливості політичної дії, а політичні традиції і ролі, які вони відводять різним учасникам економічних процесів в різних суспільствах також визначають допустимі форми їх політичної участі. На поведінку груп впливають політичні партії, ідеології, процедури голосування і традиції політичної активності.

Творці законів можуть фундувати інститути, які потім використовуються в цілях відмінних від їх первинних намірів. Коли нова група законотворців приймається вирішувати політичні проблеми, породжені новими формами інституційного устрою, вона повинна починати з вивчення непередбачених наслідків попередньої законотворчості як важливого обмежувача своїх дій. Після своєї установи політичні інститути виробляють певну власну логіку що також безпосередньо визначає можливості економічних агентів реалізувати свою поведінку.

Виробництво і відтворення сучасних параметрів правового поля, а також розподіл обмежених фінансових і не тільки ресурсів залежать від умілої роботи учасників економічних процесів які використовують свою соціальну владу і здатність до придбання знань, щоб спрямовувати дії в свою користь і проти інших. Як в стабільних, так і в нестабільних інституційних умовах, економічні агенти не просто підкоряються загально визнаним в їх полях параметрам та обмеженням які розуміються як сценарії ймовірної поведінки, а навпаки, вони володіють певним об'ємом соціальних навиків, що дозволяють відтворювати або опростестовувати системи влади і привілеїв.

«Стабільне» правове поле дії можна охарактеризувати як поле, в якому групи і їх соціальні позиції час від часу відтворюються кваліфікованими учасниками, які використовують певний набір уявлень про те, хто такі учасники, яке значення вони вкладають в свої дії і які дії має сенс робити для збереження status quo. Відтворення правового поля залежить не тільки від уміння прораховувати наміри «іншого», але і від здатності спрямувати свою групу на співпрацю, переконавши її членів у вірності своєї інтерпретації. Правове поле таким чином є не чим іншим як «гра», залежна від учасників, культури і влади.

Нові поля виникають, коли групи знаходять певні додаткові можливості. Криза виникнення нового правового поля, що відповідало б новим параметрам взаємодії відображає той факт, що стабільні правила взаємодії так і не з'явилися і групам загрожує швидке зникнення або існування на межі виживання.

Загалом, трансформаційні процеси, що відбуваються в економіці України зумовили існування умов, при яких учасники здатні чинити опір кризі і перевизначати параметри правових полів, створення ефективних

соціальних технологій, спрямованих на стабілізацію і здійснення дій з боку груп, зацікавлених в змінах. Однак ці процеси знаходяться лише на початковому етапі.

Як правило, економічні агенти можуть використовувати існуючі інститути права для пошуку нових моделей поведінки, тому деякі вчені, зокрема Дж. Локк до переваг функціонування інститутів права відносили аргументи морального характеру на користь побудови «чесного» і «справедливого» суспільства. Щоправда, це матиме місце за умови, що індивіди розглядаються як економічні агенти, а самі інститути права виступають як соціальні конструкції, які покликані полегшити побудову «чесного і справедливого» суспільства, з метою досягнення економічними агентами поставлених «цілей».

На практиці, інститути права - це правила і взаємодії, які визначають соціальні відносини, допомагають встановити, хто і яку позицію в цих відносинах займає, а також спрямовують параметри співіснування, задаючи учасникам економічних відносин когнітивні рамки або набори обмежень, що дозволяють інтерпретувати їх поведінку.

Тому, саме виробництво правил, діючих в межах відповідного правового поля, соціальної арени і виступає створенням інститутів, де інституціоналізація є процесом, за допомогою якого правила з абстракцій перетворюються на конструюючі елементи моделей взаємодії.

Відповідно, процес побудови правових інститутів відбувається, коли влада та інші учасники економічних відносин намагаються встановлювати правила взаємодії, спрямовані на стабілізацію свого положення, в умовах протистояння іншим, що володіють більшим або меншим об'ємом влади. Звідси, можна дійти висновку, що правові поля працюють таким чином щоб сприяти відтворенню привілейованої позиції пануючої групи, а також визначати позицію тих, хто намагається змінити status quo.

Під пануючими групами розуміються групи, домінуючі в даному правовому середовищі, проте ж і групи націлені на зміни в якомусь значенні виграють від цього: у них є стабільність, хоча їх виживання забезпечується при більш низькому об'ємі ресурсів.

Переважає більшість науковців схиляються до думки, що виникнення нових інститутів права відбувається в моменти, коли групи учасників починають протистояти один одному в проблемних ситуаціях соціальної взаємодії. Як правило, ці моменти, в переважній своїй більшості політичні, і пов'язані з боротьбою між групами що володіють різним об'ємом влади по відношенню до дефіцитних ресурсів. Іншими словами, відповідні моменти для будівництва інститутів права виникають тоді, коли існуючі групи переживають кризу (або, на мові теорії ігор, займають неоптимальну позицію), або при спробах збудувати стабільні взаємодії, чи коли наявні правила перестають відповідати їх намірам.

Існує декілька способів побудови стабільних правових інститутів. Наприклад, одні групи починають домінувати і нав'язувати набори правил і відносин іншим групам, або порядок може визначити зовнішня сила,

наприклад уряд, який відводить привілейовані позиції собі або найнаближенішим групам. Іноді групи формують політичну коаліцію з метою переговорів щодо умов, які забезпечать правила, вигідні їх учасникам. Якщо ситуація достатньо мінлива і з'являється безліч різних груп, не виключено, що самі кваліфіковані економічні агенти допоможуть групам подолати існуючі між ними відмінності, запропонувавши нову ідентичність для даного правового поля. Однак, інституційне будівництво може виявитися і невдалим: розрізнені інтереси і неспівпадаючі ідентичності груп можуть перешкодити появі стабільних правових інститутів.

Основним джерелом динаміки сучасного суспільства є непрості взаємостосунки між привілейованими групами і тими, хто прагне змінити ситуацію, боротьба між пануючими групами в межах та за ними, спрямована на створення і підтримку правового поля, а також навмисне і ненавмисне вторгнення на сусідні поля як результат цієї боротьби. Подібну боротьбу можна розглядати як «ігри», тобто як соціальну взаємодію, спрямовану на досягнення певних результатів для кожної групи.

В сучасних умовах можливість поліпшити колективне положення групи може привести до вторгнення на сусіднє поле або до спроби створити нове, однак, люди не завжди усвідомлюють що поле неодмінно пов'язано з владою, оскільки заперечують припущення про їх зв'язок з владними відносинами.

Конструювання полів припускає трояке використання «податкової культури». По-перше, на таке конструювання впливають вже існуючі соціальні практики, які включають закони, обсяги допустимих ресурсів і правил, а також здатності економічних агентів використовувати організуючі технології, по-друге, правила, діючі в кожному полі унікальні, вони вкорінені у владних відносинах між групами і функціонують як «локальне знання», та по-третє, для того щоб аналізувати значення дій інших, когнітивні учасники економічних процесів мають в розпорядженні рамки, задані культурними системами координації (фрейми).

Сформовані правові поля і визначені ними соціальні позиції обмежують дії учасників економічних процесів і можливості їх вибору, проте це не означає, що складені у полях значення і неофіційні ієрархії ніким не оскаржуються. Оскільки колективні економічні агенти спрямовують дії у відношенні один одного, то їх цілі конструюються в контексті їх загальних колективних ситуацій з відповідною інтерпретацією намірів та передбачення ймовірної поведінки інших учасників.

Економіка як соціальний інститут функціонує як стійка форма організації соціального життя, що забезпечує стійкість зв'язків і відносин в межах суспільства.

Основні функції, які виконують соціальні інститути наступні:

- створювати можливості членам цього інституту задовольняти свої потреби і інтереси;
- регулювати дії членів суспільства в межах суспільних, соціальних відносин;

- забезпечувати стійкість суспільного життя;
- забезпечувати інтеграцію мотивів, дій і інтересів індивідів;
- реалізовувати соціальний контроль.

Діяльність соціальних інститутів визначається набором специфічних соціальних норм, регулюючих відповідні типи поведінки, інтеграцією його в соціально – політичну, ідеологічну, ціннісну структуру суспільства, що дозволяє узаконити формально – правову основу діяльності, наявністю матеріальних засобів і умов, забезпечуючи успішне виконання нормативних умов і реалізацію соціального контролю.

Соціальний інститут – це не тільки сукупність осіб, закладів, забезпечених відповідними матеріальними засобами, системою санкцій і здійснюючих конкретну суспільну функцію. Успішне функціонування соціального інституту пов'язане з наявністю в межах інституту цілісної системи стандартів поведінки конкретних осіб в типових ситуаціях.

Дані стандарти поведінки нормативно врегульовані: вони закріплені нормами права та соціальними нормами, випрацьованими в процесі соціальної активності, та конкретизованих в визначену легітимну і санкціоновану систему, якою і виступає соціальний інститут.

Соціальні інститути поділяються на:

- реляційні, тобто такі, що визначають ролеву структуру суспільства в системі відносин;
- регулятивні – тобто визначаючі допустимі рамки незалежних по відношенню до норм суспільства дій в ім'я особистих цілей і санкції, як міра покарання за вихід за межі даних рамок;
- культурні, пов'язані з ідеологією, релігією та мистецтвом;
- інтегративні, тобто такі, що пов'язані з соціальними ролями, відповідальними за забезпечення інтересів соціальної спільноти як єдиного цілого.

Основні принципи системного підходу до поняття “економіки”, обумовлюється тим, що система, це – визначеним чином впорядкована множина елементів, пов'язаних між собою і утворюючих певну цілісну єдність, що володіє якостями, які механічно не зводяться до суми якостей елементів, володіючи певним „інтегральним ефектом”. Внутрішню природу, та зміст системи, матеріальну основу організації системи визначають набір елементів і зв'язків між ними.

Таким чином, соціальна система – це цілісне утворення, основними елементами якого є люди, норми і зв'язки. Тому соціальну систему можна розглядати з позицій:

- ✓ кількості осіб, в основі взаємодії яких лежать ті чи інші загальні обставини (соціальна спільність);
- ✓ ієрархія соціальних позицій (статусів), які займають особи, включені в діяльність даної системи, і соціальних функцій або ролей, які вони виконують (соціальна організація);
- ✓ сукупність норм і цінностей, що визначають характер і зміст поведінки даної системи (соціальна культура).



Існує ієрархія соціальних систем. Самою складною соціальною системою є суспільство, а її елементами –люди, соціальна діяльність яких обумовлюється їхніми статусами, соціальними ролями, соціальними нормами та цінностями, прийнятими в даній системі, а також індивідуальними якостями (мотивами, ціннісними орієнтаціями, інтересами та установками).

Важливими підсистемами суспільства є економічна, соціальна, політична та ідеологічна, сукупність яких носить назву соціетальна система. Кожна з соціетальних підсистем представляє собою особливу сферу суспільного життя і виконує визначені функції, зокрема: економічна – матеріальне виробництво і забезпечення, соціальна –функція соціалізації, політична –соціальне управління і контроль, і ідеологічна –духовна сфера.

Соціетальні системи не існують самі по собі, а знаходяться в причинно – наслідковому зв'язку, в відносинах субординації.

В основі класифікації соціальних систем може лежати тип соціальних зв'язків, зокрема, виділяють соціальні групи (соціальні відносини), соціальні інститути (інституційні зв'язки), системи соціального контролю (зв'язки соціального контролю), соціальні організації (організаційні зв'язки).

Економічна система представляє собою особливий механізм, створений для розв'язання двохсторонніх проблем обмеженості ресурсів та безкінечності потреб суспільства в товарах і послугах, тому необхідні особливі способи їх розміщення між альтернативними напрямками їх використання.

Економічна система –впорядкована сукупність соціально –економічних і організаційних відносин між виробниками і споживачами благ і послуг.

В основі виділення економічних систем можуть лежати різноманітні критерії:

- ✓ економічний стан суспільства на конкретному етапі розвитку;
- ✓ стадії соціально –економічного розвитку;
- ✓ господарські системи, що характеризуються трьома групами елементів: мотивами економічної діяльності, структурою і субстанцією;
- ✓ типи організації, пов'язані з способами погодження дій господарюючих суб'єктів;
- ✓ суспільно –економічна система, заснована на двох ознаках: формі власності на економічні ресурси і способі координації економічної діяльності.

В сучасній науковій літературі найбільш поширеною є класифікація за останнім з критеріїв, на основі чого виділяють традиційну, командну, ринкову і змішану економіку.

Економічні дії індивідів – платників податків, отримувачів суспільних благ, держави та інших учасників фіскальних взаємодій, як уже зазначалося вище, протікають не в ізолюваному просторі, а в певному соціумі, що

відповідним чином реагує на них, приймаючи як дозволені параметри поведінки, накладаючи певні обмеження чи взагалі забороняючи їх.

З метою уникнення неузгодженості безлічі зовнішніх чинників, суспільством виробляються відповідні схеми або алгоритми поведінки, що є найефективнішими при певних умовах. Ці схеми і алгоритми або матриці поведінки учасників фіскальних взаємодій є не чим іншим, як інститутом<sup>65</sup>.

Визначення поняття "інститут" можна знайти в роботах з політичної філософії та соціальної психології, де інститутом є сукупність ролей і статусів, призначена для задоволення певної потреби<sup>66</sup>.

Категорія інституту є однією з центральних в роботі Джона Роулза «Теорія справедливості», де під інститутом вважається публічна система правил, які визначають норми і положення з відповідними правами і обов'язками, владними проявами і обмеженнями. Ці правила класифікують певні форми дій як дозволені та заборонені, з визначенням форм покарання та захисту.<sup>67</sup>

У економічній теорії вперше поняття інституту було використано Т. Верденом, який суть поняття "інститут" в ширшому розумінні зводив до :

1. поширеного усвідомлення параметрів відносин між суспільством і особою і окремих виконуваних ними функцій;
2. системи життя суспільства, яке складається з сукупності діючих в певний час або у будь-який момент розвитку, переважаюча позиція або поширене уявлення про спосіб життя в суспільстві;
- в вужчому розумінні:
3. звичних способів реагування на стимули;
4. структури виробничого або економічного механізму;
5. прийнятої в певний час системи суспільного життя.

Інші основоположники інституціоналізму дещо по-іншому визначали суть інституту, зокрема Джон Коммонс визначав його як колективну дію по контролю, звільненню і розширенню індивідуальної дії, Уеслі Мітчелл – як пануючі і надзвичайно стандартизовані суспільні звички, Дуглас Норт – як правила, механізми, що забезпечують їх виконання, і норми поведінки, які структурують взаємодії, що повторюються, між людьми<sup>68</sup>, Олівер Уільямсон – як механізми управління контрактними відносинами.

На основі вище означеного інституційна структура норм виступає не чим іншим як певний впорядкований набір інститутів, що створюють матриці економічної поведінки, визначаючих обмеження для учасників фіскальних взаємодій, які формуються в рамках тієї або іншої системи координації фіску.

У економічній літературі поняття «інституційна структура» також має безліч трактувань і часто тлумачиться як «інституційне середовище». Але наявність окремих, властивих спонтанному порядку фіскальних норм ще не є

<sup>65</sup> Белокрылова О.С., Волчик В.В., Мурадов А.А. Институциональные особенности распределения доходов в переходной экономике. Ростов н/Д: Изд-во Рост. ун-та, 2000.

<sup>66</sup> Смельзер Н. Социология. М., 1994. С.79

<sup>67</sup> Роулз Дж. Теория справедливости Новосибирск, 1995. С. 61-62.

<sup>68</sup> Норт Д. Институты и экономический рост: историческое введение // Тезис. Т.1. Вып.2. М., 1993. С.73.

достатньою умовою для становлення інституційної структури. Проте, існуючі на даний час фіскальні норми характеризуються значною декларативністю положень, оскільки поширеними є факти їх злісного ігнорування або неможливості практичної реалізації, призводячи до податкових правопорушень учасниками фіскальних взаємодій.

Законність діяльності по попередженню податкових девіацій передбачає наявність і розвиток інститутів фіскальних норм, неукліне виконання вимог ефективності і системності.

Ефективність-це націленість профілактики на досягнення конкретних результатів, важливим показником дієвості якої є зниження темпів росту, стабілізація, зменшення рівня податкових девіацій і їх видів.

Системність включає в себе підхід до попередження правопорушень в сфері оподаткування як до окремої сфери соціального управління, та комплексність міроприємств, взаємодія суб'єктів профілактики, що досягається шляхом програмування профілактичної діяльності, а також правових і організаційних мір по її координації.

Загалом інститути фіскальних норм неоднорідні. Як уже зазначалося раніше їх можна розбити на дві великі групи - неформальні і формальні. Неформальні інститути виникають з інформації, що передається за допомогою соціальних механізмів, і ґрунтуються на попередньому досвіді а також на існуючій в суспільстві податковій культурі.

Неформальні правила, виникаючи як засіб координації форм людської взаємодії, що повторюються, є: продовженням, розвитком і модифікацією формальних правил, соціально санкціонованими нормами поведінки та внутрішніми, обов'язковими для виконання стандартами поведінки. Як правило, роль неформальних інститутів фіскальних норм виконує етика або моральні практики. Якщо існуючі в суспільстві етичні норми оподаткування дозволяють суб'єктам фіскальних взаємодій ґрунтуватися в своїх діях більше на довірі, ніж на можливості здійснення певних формальних дій, то в такому суспільстві фіскальні норми носять більш регулярний і складний характер. Дана думка була доведена Коулменом, що запропонував наступну формулу для зіставлення ступеня довіри і можливих вигод і збитків :

$$\frac{P}{(1-P)} > \frac{L}{G}$$

де  $P$  - заснована на особистому прикладі вірогідність, що людям можна довіряти;  $L$  - можлива втрата у разі невиконання контракту;  $G$  - можливий виграв у разі виконання контракту<sup>69</sup>.

Формальні обмеження, правила і інститути виникають, як правило, на базі вже існуючих неформальних правил і механізмів, формуючи при цьому: політичні інститути, економічні інститути та системи контракції (способи і порядок вистовку контрактів, регулюваний правовими нормами і законами).

Важливість формування, взаємодії та існування інститутів фіскальних норм в суспільстві зумовлюється їх впливом на владну ієрархічну структуру

суспільства, а еволюція і функціонування формальних політичних інститутів є предметом аналізу в рамках теорії суспільного вибору.

Загалом, правила, що формують інститут, мають сенс тільки тоді, коли вони застосовуються більш ніж до одного учасника фіскальних взаємодій, оскільки будь-який інститут - це набір певних правил, тоді як правила - не завжди інститут. Таким чином, інституційне середовище не є простим набором відповідним його типу інститутів, воно визначає напрям і швидкість інституційних змін, виступаючи особливим роду інститутом (вектором, визначаючому напрям розвитку) вищого порядку.

Безсумнівно, що на формування інститутів фіскальних норм в суспільстві значний вплив здійснює держава. Так, згідно з Д. Нортом, «державо - організація з порівняльними перевагами реалізації насильства, що розповсюджуються на географічний район, межі якого встановлюються його здатністю оподатковувати підданих»<sup>70</sup>. Тому держава може як сприяти створенню ефективних інститутів фіскальних норм, так і, навпаки, будучи необхідним атрибутом прогресуючих господарських систем, генерувати інститути, що не тільки сприятимуть підвищенню ефективності, але і перешкоджати йому.

Неефективність інститутів фіскальних норм обумовлюється значними витратами на здійснення фіскальних взаємодій та дій, необхідних для зміни старих інститутів, оскільки, інституційна структура економіки будь-якої країни - це, перш за все, результат минулих дій держави і спонтанного еволюційного відбору найефективніших інститутів.

Країни з ринковою економікою володіють розвинутою інституційною структурою, відповідною домінуючому способу економічної координації на відміну від країн з нерозвиненими ринковими відносинами або з перехідною економікою, де інститути фіскальних норм знаходяться у стадії формування, часто вступають між собою в конфлікт або взагалі відсутні. При цьому поширеним є явище, коли державне втручання фіскальних взаємодій здійснюється, тому що не працюють фіскальні норми, а останні не можуть ефективно функціонувати через відсутність необхідної інституційної структури.

Інститути фіскальних норм визначають, в чому полягають і яким чином повинні утілюватися в життя ті або інші інтереси, враховуючи велику ймовірність конфліктів, визначаючи правила гри, а також цілі, які в цій грі можуть бути досягнуті, способи, за допомогою яких конфлікт може бути пом'якшений і вирішений.

У сучасній західній економічній теорії і практиці часто використовується інженерний підхід до побудови інститутів фіскальних норм, згідно з яким, останні повинні оцінюватися з позиції результативності і забезпечувати підвищення ефективності не тільки взаємодії, але і інституційної структури. Цей підхід в сучасній економічній науці одержав

<sup>69</sup> Coleman J.S. Foundations of Social Theory. Cambridge. 1990. P.99.

<sup>70</sup> North D.C. Structure and Change in Economic History. N.Y., 1981. P.21



відзеркалення в теорії загальної рівноваги Ерроу-Дебре<sup>71</sup>[26].

Проведення глибоких інституційних перетворень вимагає також перебудови всього фінансового механізму, причому, держава при цьому зберігає за собою функції основного інституційного інноватора. Проте, сильна влада держави має бути ефективною, тобто не орієнтованою на інтереси лише окремих учасників фіскальних взаємодій, дбаючи про розвиток і підтримку механізмів виявлення і інтеграції суспільних переваг, орієнтація на цілі, що розділяються суспільством, і здатності їх досягнення.

Економічна поведінка, як і будь-яка інша, що реалізується громадянами у суспільстві, здійснюється на основі соціальних норм, тобто – встановлених в суспільстві волевиявлень, вимог, побажань і очікувань відповідної (суспільно схвалюваної) поведінки.

Загалом, норми - це певні ідеальні шаблони, що визначають бажані для суспільства зразки того, як люди повинні говорити, думати, відчувати і робити в конкретних ситуаціях, що різняться за масштабами.

Перший тип - це норми, які виникають і існують тільки в малих групах і визначаються «груповими звичками», другий - це норми, які виникають і існують у великих групах або в суспільстві в цілому, тобто «загальні правила», а саме звичаї, традиції, закони.

Всі соціальні норми можна класифікувати залежно від того, наскільки суворо дотримуються їх виконання. Загалом, норми формують систему соціальної взаємодії, яка включає мотиви, цілі, спрямованість суб'єктів дії, саму дію, очікування, оцінку і засоби.

Норми виконують свої функції залежно від того, в якій якості вони себе проявляють: як стандарти поведінки (обов'язки, правила) або як очікування поведінки (реакція інших суб'єктів оподаткування).

Система традицій, моральних і етичних норм економічної поведінки не є постійними і незмінними, оскільки певним періодам еволюції людської цивілізації та суспільного розвитку відповідали визначені норми поведінки.

Так, в умовах, раннього суспільства ці норми сприяли появі правил поведінки, що культивували колективізм, підпорядкування управляючим членам суспільства, при визначеному розподілі прав і обов'язків. В подальшому при переході від племінного і кочового способу життя до осілого, з розвитком розподілу праці, появою торгівлі виникло закріплення права власності за членами суспільства, з розширенням обміну як в середині груп так і між ними.

Суспільні правила поведінки змінювались, до вроджених правил, що ґрунтувались на інстинктах, додавались правила, зумовлені законами співіснування в суспільстві. Природа доданих правил зумовлювала тип економіки та спосіб господарювання, зокрема, ті суспільства, що відкидали закони існування ринкового обміну та приватної власності характеризувались як закриті та тоталітарні.

Економічні норма та економічна поведінка не є продуктом цілеспрямованої діяльності індивіда або їх групи, вони формуються в результаті еволюційно відпрацьованого відбору на основі прийнятих традиційних матриць поведінки з врахуванням обмежень та власних інтересів.

Саме це в умовах тіньової економіки, з перевагою норм правового нігілізму, призвело до зміни правил поведінки всіх економічних агентів, як держави, платників податків, так і споживачів державних послуг.

##### **5. Правова і моральна регуляція податкових норм**

Існування норми протидії податковим правопорушенням, що носить назву „ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів” – створює прецедент, який зумовлює віднесення всіх протиправних дій стосовно питань оподаткування саме до вище згаданої статті, що, безумовно впливає і на судову практику.

Вивчення законодавчої практики зарубіжних країн з розвинутою ринковою економікою дозволяє зауважити наступні позитивні та негативні моменти. У державах з ринковою формою ведення господарства, в якій бюджет формується за рахунок податкових надходжень, норми відповідальності за ухилення від оподаткування регламентуються законодавчими актами не кримінально-правового характеру, а відповідними спеціалізованими нормативно – правовими актами, з віднесенням злочинів з ухилення від оподаткування до діянь, здійснених проти господарської системи, з такими умовами, внаслідок існування яких настає відповідальність, а саме :

- ✓ Наявність умислу;
- ✓ Значний розмір суми прихованої від оподаткування;
- ✓ Злісність ухилення;
- ✓ Попередня змова групи осіб;
- ✓ Подання неправдивих відомостей з метою ухилення від механізмів оподаткування.

Неподання документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою обов'язкових платежів, полягає в умисному неподанні до відповідних органів у встановлений термін декларацій про податки суб'єктів підприємницької діяльності або фізичних осіб, про сплату інших обов'язкових платежів тощо. Неподання податкових декларацій, як правило, є одночасно і приховуванням об'єктів оподаткування, під яким слід розуміти невідображення у звітних документах, що подаються до податкових органів, визначених об'єктів оподаткування – доходу, прибутку, доданої вартості робіт, продукції, послуг.

Предметом злочину є податки, збори, інші обов'язкові платежі, а його об'єктивну сторону характеризує сукупність трьох ознак:

- діяння (дія або бездіяльність) — ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, яке здійснюється службовою особою

<sup>71</sup> Сен А. Об этике и экономике. М., 1996. С. 20-22.

підприємства, установи, організації незалежно від форми власності або особою, що займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи, чи будь-якою іншою особою, яка зобов'язана їх сплачувати;

- суспільно небезпечні наслідки у вигляді фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах великих або особливо великих розмірах;
- причинний зв'язок між діями та наслідками.

У податковому законодавстві розвинutih зарубіжних країн за ухилення від сплати податків передбачено різні види відповідальності як наслідок анти фискальної поведінки платника податків: цивільну, адміністративну та кримінальну. У Франції існує навіть особливий вид цивільно-кримінальної відповідальності, який ще має назву «фіскальний штраф». Розмір такого штрафу визначається судом і може в декілька разів перевищувати розмір несплаченого податку.

Особливістю зарубіжного механізму кримінально-правової охорони сфери оподаткування є те, що кримінально-правові норми умисного ухилення від сплати податків знаходяться не в Кримінальному кодексі, а у федеративному законодавстві США і передбачені Кодексом внутрішніх державних доходів (розділ 26 Зводу законів), у Швеції прийнято Закон про податкові злочини.

У період реформи законодавства у ФРН (1972 — 1974 роки) розглядалась проблема податкового кримінального права. У першу чергу обговорювалося питання про місце кримінальних норм, які встановлюють відповідальність за податкові злочини. Включення їх до Кримінального кодексу мотивувалося тим, що це посилить попереджувальну дію і дасть змогу аналізувати їх у коментарях до Кримінального кодексу. Склад злочину ухилення від сплати податків було сформульовано як результативний деликт.

Проблема кримінальної відповідальності за податкові злочини за українським законодавством ускладнюється й тим, що, як правило, службові особи підприємств, установ та організацій, а також інші особи, які мають обов'язок зі сплати обов'язкових платежів, особливо особи, які займаються підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи, за допомогою фахівця у сфері оподаткування на законних підставах досягти максимального зниження відповідних сум податків, зборів та інших обов'язкових платежів. Тому необхідно розробити систему заходів, розрахованих на отримання відповідної інформації та закріплення доказів, які б свідчили про порушення податкового законодавства. У розробці таких заходів доцільно скористатися досвідом інших держав щодо перевірки фінансової діяльності фізичних та юридичних осіб.

### **6. Проблема критерію стандарту. Стандарти податкової культури**

За зразком відхиленя Н.С. Беккера, типологія податкових девіацій будеться на двох критеріях стандарту: з погляду платника податків - чи існує

установка на ухилення від податків (або його зменшення), з погляду податкового органу (або судового органу або закону), ця дія кваліфікується законною або незаконною. Установка, що кваліфікується законною, складає ухилення від податку (хитрість), незаконна установка є шахрайством, відсутність установки, що ґрунтується на пошані законних обов'язків, та помилка, відсутність установки, що приводить до незаконного рішення.

Рішення платника податків	Реакція адміністрації	Законне	Незаконне
Установка на ухилення від податків		Ухилення від податків	Шахрайство
Відсутність установки		Податковий конформізм	Помилка

Отже, відхилення відбувається в результаті взаємодії між поведінкою платника податків і реакцією податкового органу, який повинен інтерпретувати податкове законодавство. Цей пункт істотний, оскільки він припускає, що адміністрація оцінює - чи є дія платника податків законною чи ні: йдеться про те, щоб уникнути свавілля, гонки за надмірним підвищенням податків в бюджетних цілях. Так само йдеться про оцінку серйозності правопорушення (або швидше відхилення), з метою визначення міри покарання, зокрема кримінальної.

Одним із стандартів суспільного розвитку є наявність певного рівня культури, зокрема податкової. Податкова культура може бути визначена як поведінка, специфічна для громадян, і як сукупність матеріальних об'єктів, та дій, здійснюваних суб'єктами оподаткування що використовуються як невід'ємна частина цієї поведінки. Зокрема, культура складається з традицій, кодексів, інститутів, знарядь, технологій. Культура, і зокрема, податкова створюється людьми, культурі навчаються, оскільки вона не передається генетично, кожне покоління відтворює її і передає наступному поколінню. Цей процес є основою соціалізації, в результаті засвоєння цінностей, норм, правил і ідеалів, тому, якби процес соціалізації припинився в масовому масштабі, це привело б до загибелі процесів оподаткування.

Кожне людське суспільство має власну податкову культуру, яка в деякій мірі співпадає з іншими культурами. Відмінності між культурами пов'язані з нормативно - правовими умовами і ресурсами, діапазоном можливостей, властивих різним областям діяльності, ступенем соціального розвитку. Культура розглядається в фіскальній соціології як складна динамічна освіта в сфері оподаткування, що має соціальну природу і що виражається в соціальних відносинах, спрямованих на створення, засвоєння, збереження і розповсюдження суспільних цінностей, ідей, ціннісних уявлень.

Кожне конкретне суспільство створює впродовж багатьох століть свою власну культуру, яка супроводжує індивіда впродовж всього його життя і передається з покоління в покоління, створюючи культурні універсалиі.



До основних елементів культури так само відносяться і цінності, - загальноприйняті переконання щодо цілей побудови держави, що складають основу етичних цінностей, до яких прагне громадянське суспільство.

П'ять основних способів і засобів, за допомогою яких держава бореться з ухиленням від оподаткування:

**Доктрина "Сутність над формою"** зводиться до того, що юридичні наслідки правової норми обумовлюються її сутністю, а не формою, тобто має значення характер фактично складених відносин між сторонами, а не назва юридичної норми чи положення.

**Доктрина "Ділова ціль"** полягає в тому, що правова норма яка створює податкові переваги не дійсна, якщо вона не досягає поставленої мети.

**Право на оскарження угод** податковими органами або іншими органами є одним з основних способів боротьби з ухиленням від сплати податків. Податкові органи в змозі оскаржити в суді угоди, що укладаються фізичними і юридичними особами.

**Презумпція оподаткування**, яка передбачає, що податками повинні оподатковуватися всі об'єкти оподаткування, за винятком тих, які включені в винятки. Інакше кажучи, податкоплатник сам повинен доводити свою правоту, якщо буде встановлено факт ухилення.

Заповнення прогалин в податковому законодавстві зводиться до того, що законодавці приймають відповідні поправки до податкового законодавства, закриваючи різноманітні "лазівки", які дають можливість ухилятися від оподаткування. Вони приймаються в основному за результатами діяльності податкових органів і внесених ними пропозицій.

#### *Питання для самоконтролю:*

1. Що таке податкова девіація?
2. Які причини податкових девіацій Вам відомі?
3. Як здійснюється індивідуальна та суспільна превенція податкових девіацій?
4. В який спосіб реалізуються норми оподаткування в суспільстві?
5. Які форми відповідальності за ухилення від оподаткування передбачено згідно з вітчизняним законодавством?

## РОЗДІЛ 5.

### СОЦІАЛІЗАЦІЯ ТА ФОРМУВАННЯ ДЕЛІКВЕНТНОЇ ПОДАТКОВОЇ ПОВЕДІНКИ

#### 1. *Поняття податкових норм, аномій, девіацій та патологій в фіскальній соціології*

Соціальні норми визначають історично межу, що склалася в конкретному суспільстві, міру, інтервал допустимої (дозволеної або обов'язкової) поведінки, діяльності людей, соціальних груп, соціальних організацій. У відмінності від природних норм фізичних і біологічних процесів соціальні норми, в тому числі і в сфері оподаткування складаються як результат адекватного або спотвореного відзеркалення в свідомості і вчинках людей об'єктивних закономірностей функціонування суспільства. Тому вони або відповідають законам суспільного розвитку, будучи «природними», або недостатньо адекватні їм, або вступають в суперечність через спотворене відзеркалення об'єктивних закономірностей. У такому разі аномальною стає «норма», і природною вважаються відхилення від неї.

От чому соціальні відхилення можуть мати для суспільства різні значення. Позитивні служать засобом прогресивного розвитку системи, підвищення рівня її організованості, подолання застарілих, консервативних або реакційних стандартів поведінки. Негативні – дисфункціональні, дезорганізують систему, підіриваючи її основи. Межі між позитивного і негативного девіантною поведінкою рухомі в часі і просторі соціумів.

Девіація – це соціальна поведінка, що відхиляється від прийнятої в суспільстві чи соціально прийнятої в суспільстві. Соціальне пояснення девіації враховує соціальні і культурні фактори, на основі яких платників вважають девіантними і вперше було запропоновано в теорії аномії, розроблене Емілем Дюркгеймом на рубежі XIX –XX століть.

Аномія в перекладі з латинської означає „без норм” і позначає стан суспільства чи особисте відношення до суспільства, у якому мають місце слабкий консенсус, недолік віри в суспільні цінності і мету, а також втрати ефективності нормативних і моральних рамок, що регулюють особисте і суспільне життя. За допомогою цієї категорії вчений намагався описати хворобливий стан суспільства, що у визначеній мірі створює передумови для збільшення числа девіацій. Він виділив окремі принципи, що визначають цей стан, визначальним серед яких є криза цінностей, а загалом психологічний стан індивідуальної і суспільної свідомості, що характеризується розкладанням суспільних „моральних” цінностей і „вакуумом ідеалів”, що і є першопричиною правопорушень.

Проблема девіантної поведінки платників податків та небажання сплати податку стала предметом вивчення науковців, сформувавшись у окрему наукову галузь, що отримала назву “політекономії податкової антипатії” (economist of tax aversion), і у цьому напрямку особливої уваги

заслужують наукові праці М. Аллінгема, С.Колма, А. Сандмо, А.Шенфільда та ін.

Усвідомлення неминучості відхилень в поведінці частини людей зумовлює необхідність постійної боротьби суспільства з різними формами соціальної патології, вдосконаленням механізмів соціального контролю. Під соціальним контролем в широкому значенні розуміється вся сукупність засобів і методів дії суспільства на небажані (що відхиляються) форми поведінки з метою мінімізації.

Основні механізми соціального контролю включають в себе:

1. власне контроль, здійснюваний ззовні у тому числі шляхом покарань і інших санкцій;
2. внутрішній контроль, забезпечуваний реалізацією соціальних норм і цінностей;
3. непрямий контроль, викликаний ідентифікацією з законослужбною групою;
4. контроль, заснований на широкій доступності різноманітних способів досягнення цілей і задоволення потреб, альтернативних протиправним або аморальним.

У суспільній свідомості ще дуже сильна віра в заборонно-репресивні заходи як якнайкращий засіб позбавлення від цих явищ, хоча весь світовий досвід свідчить про неефективність жорстких санкцій з боку суспільства. Позитивний ефект дає робота по наступних напрямках:

1. Відмова від кримінального або адміністративного переслідування «злочинців без жертв», маючи на увазі, що тільки соціальні заходи дозволяють знати або нейтралізувати дані форми соціальної патології
2. Створення системи служб соціальної допомоги: правової, соціальної реабілітації.

## **2. Теорія податкової аномії. Аномія як загальна соціопатія суспільства, що трансформується**

Кожна окрема ступінь еволюції економічних систем розвивається історично і проходить через три стадії: становлення і висхідний розвиток, зрілий стан, низхідний розвиток, пов'язаний з зародженням нового. Перша і остання з перерахованих вище стадій розвитку характеризується неповнотою, відсутністю цілісності, співіснуванням елементів економік старого і нового типу.<sup>72</sup>

Таким чином, перехідна економіка – це природний стан еволюції економіки, що зумовлюється функціонуванням в період переходу суспільства від одного історичного шаблону до іншого. Вона представляє собою проміжний стан розвитку суспільства зумовлений циклічністю економічного розвитку.

<sup>72</sup> Белокрылова О.С., Вольчик В.В., Мурадов А.А. Институциональные особенности распределения доходов в переходной экономике. Ростов н/Д: Изд-во Рост. ун-та, 2000.

Сучасна економічна наука вивчає зрілий стан ринкової економіки, як детермінованої і в певній мірі закритої системи, однак відсутність в її розвитку характеристик стабільності і рівноваги, впорядкованості і однорідності, зумовлює необхідність розробки нової парадигми науки.

Необхідність даного зумовлюється загальносуспільними зрушеннями, зумовленими трансформаційними змінами в напрямку існування інформатизаційного суспільства, де процеси приватизації та зміни в розподілі доходів не можуть бути скеровані існуючою донедавна теоретичного доробку класичної економічної теорії.

Як і будь – яка теорія, дана теорія виділяє ключові моменти, однак не є дороготказом, здатним вказати шлях вирішення існуючої в економіці ситуації з наявними протиріччями.

Специфіка перехідної економіки проявляється в наступних рисах:

- ✓ перманентне реформування економіки;
- ✓ економічна криза трансформаційного спаду, що носить загальний характер, негативно впливає на всі сфери і галузі економіки, його ступінь не відповідає трансформаційному спаду, а є наслідком ряду відхилень української економічної політики від світових ринкових стандартів.

Важливі суперечності перехідної економіки – це протиріччя між старою економічною системою (командно – адміністративною) і новою (ринковою). Формальний перехід до нових параметрів та крах старої системи не здатні одночасно змінити суспільну психологію, сформовану впродовж кількох століть.

Існуючі суперечності зумовлені наступними негативними рисами: верховенством групових (правлячих) інтересів, антиринкова ментальність, відсутність довіри до влади, синдром ринкового капіталізму, згідно з яким вважається можливим перехід до ринкових засад господарювання без створення інститутів приватної власності.

## **3. Фактори переходу девіантної поведінки з індивідуального на груповий рівень**

Оптимізація фіскальної політики, удосконалення системи оподаткування, та запровадження податкового менеджменту загрожують небезпекою недосягнення поставленої мети, а інколи і зворотнім ефектом у випадку ігнорування природи та психології людини – особистості, істоти соціальної і платника податку.

Особистість людини - це цілісна система соціальних і психологічних рис, властивостей та якостей учасника і носія суспільних відносин, що включає в себе три підсистеми:

- 1) соціальний статус особи;
- 2) соціальні функції і ролі;
- 3) морально-психологічну характеристику;



Особистість характеризується громадською психологією, що проявляється відношенням до суспільства, держави, психологічним і політичним світоглядом.

Усвідомлений вибір, моральна орієнтація людини реалізується у відповідній поведінці, що характеризується поняттям "соціальна позиція", що складається під впливом соціально-економічних факторів пізнавального інтересу, пов'язаних з індуктивним мисленням і пізнанням: суб'єкт оподаткування формує свої загальні уявлення і оцінки виходячи з обставин власного досвіду та життя. Оскільки людина – платник податків живе в соціальному середовищі і залежить від нього в усій своїй життєдіяльності, то ці відносини володіють здатністю спонукати його до діяльності спрямованої на об'єктивний світ або самого себе.

Одним із провідних понять, що характеризує включення людини у фискальні взаємовідносини, є поняття соціальної установки або атитуду (від англ. *attitude* – ставлення, установка). У поведінці конкретного податкоплатника атитюд забезпечує єдність сприймання, відповідне ставлення, готовність до реалізації соціальної ролі. Функціонування атитюдів створює підстави для реалізації та координації дій, спрямованих на здійснення єдиної мети, стандартизує сприйняття фискально-соціальних явищ. Ставлення до фіску відображає протиріччя мотивів корисливого інтересу як властивого платнику матеріального інстинкту, що пояснюється біологічною потребою самозабезпечення і громадянського обов'язку як набутої суспільним вихованням соціальної риси.

У умовах демократичного суспільства право свободи думки та свободи вибору, за своєю сутністю, повинно реалізовуватись і через згоду добровільної сплати податків. Податок, сплачений на основі свідомого, зваженого індивідуального вибору і власної оцінки діяльності держави, отримав назву "податку Кларка", на честь американського економіста Едварда Кларка.

Згідно даного принципу при повній демократії податкова система повинна функціонувати як самостійний механізм самооподаткування, що на практиці є нездійсненим задумом через соціально-психологічну особливість людини.

Поведінка та відношення до податку платника постійно перебуває у стадії комформності – процесі свідомої зміни оцінок, установок, поведінки під впливом власної оцінки ефективності діяльності уряду, невдоволення функціонування державних інституцій, рівня незалежності державної служби та судової системи, наявності адміністративних обмежень щодо підприємницької діяльності, реалізації економічної політики уряду під впливом зацікавлених груп, що спричиняє небажання сплачувати податки, або ухилятись від них.

Одним з важливих аспектів, що має вплив на закономірності сприйняття та податкового мислення платників податків є характерні риси національної психології, особливостей національного психологічного складу – один з самих складних і мало розроблених, однак не зрозумілих психології народу,

неможливо визначити адекватні психо типу форми суспільного пристрою і національні пріоритети.

Один з засновників аналітичної психології К.Г.Юнг (1875 -1961) відзначав: „Сам мозок народжується з визначеною структурою, прагне сучасним чином, але цей же самий мозок має і свою історію, результатом якої сам і є. Природно, що він функціонує зі слідами цієї історії... і якщо пошукати в основах мозкової структури, то можна знайти там сліди архаїчного розуму.”<sup>73</sup>

Суб'єктивне сприйняття соціальної справедливості регулює економічну поведінку людей. Впевненість в прогресивному характері і справедливості суспільного ладу є важливим джерелом творчої енергії, трудової активності і господарської ініціативи. І, навпаки, часті зіткнення з несправедливістю, розходження слова і діла, безкарність зла породжують розчарування в суспільних цінностях, що в результаті супроводжується суспільною пасивністю.

Внаслідок різних матеріальних та духовних запитів, особливостей характеру, досягнутого соціального становища, існують граничні ситуації, в яких виявляється сильне або слабке бажання людини працювати з урахованим задоволення своїх запитів. Так, для одних характерний інтерес до підтримки елементарного існування, інші орієнтуються на середній рівень життя, треті - прагнуть престижу і здійснення якоїсь особливої ідеї. Існують ситуації, та індивідуальні випадки, в яких податковий прес виявляється стимулом до злочинної діяльності, кримінальних дій, а також девіантної поведінки в самих різних формах.

Податкова поведінка платника податків –це складна система пристосування особи до різноманітних умов реалізації в економічному та соціальному середовищі, активна форма перетворення соціальних відносин відповідно до об'єктивних можливостей, які надаються, а також можливостей, які вона самостійно відкриває для себе відповідно до рівня своєї податкової культури.

Встановлення етико –орієнтованого підходу до дослідження соціально-економічної реальності процесів оподаткування та закономірностей формування податкової поведінки платника податків зумовлює перегляд ціннісних орієнтирів та і усвідомлення платником себе як учасника та суб'єкта оподаткування.

Податкова поведінка платника введена в певні інституційні рамки, які зобов'язують його діяти раціонально навіть тоді, коли він цього не усвідомлює, помиляється в своїх діях або знаходиться під впливом ірраціональних ефектів. Раціональність вибору виявляється в поведінці людей як тенденція, де в рівній мірі важливі дії окремих платників податків, що переслідують свою вигоду та відповідних державних інститутів, що примушують перших поводитись раціонально, а також соціальні звички, стереотипи, навички, які спонукують їх слідувати традиційним способом.

<sup>73</sup> Юнг К.Г. Аналітична психологія, СПб, 1994, с.34

Податкова культура невід'ємно пов'язана з повагою до платника як особи, його прав та свобод, честі та гідності, є надбанням та цінністю громадянського суспільства, завданням якого є створення такого податкового, морально-правового клімату в суспільстві, який гарантував би реальну свободу поведінки в поєднанні з відповідальністю перед суспільством, забезпечував права, соціальну захищеність, повагу гідності.<sup>74</sup>

Податкова культура виступаючи зовнішнім фундаментом податкової активності платників, найбільшою мірою сприяє правомірній та соціально активній поведінці, на ефективність якої визначальний вплив здійснює правова культура посадових осіб органів публічної влади, їх відношення до законів, науковості та професіоналізму у створенні норм права, законність правотворчих процедур оподаткування, забезпеченість та захищеність суб'єктивних прав платників податків, дотримання принципу законності.

Податкова культура визначається через категорії, що охоплюють майже всі явища процесів оподаткування, специфіку фіскальних правовідносин, виступаючи засобом людської діяльності в податковій сфері та складається з сукупності наступних елементів:

- податкових знань (інтелектуальний зріз);
- власних оцінок механізмів оподаткування та суспільних настанов, вивченості в необхідності та соціальній користності законів та підзаконних актів (емоційно-психологічний зріз);
- реальної поведінки суб'єктів господарювання, умінням користуватися правовим інструментарієм: законами та іншими нормативно-правовими актами в практичній діяльності (поведінковий зріз).

#### **4. Теорія деликвентної субкультури. Аналіз норм та стандартів поведінки в деликвентних субкультурах**

В основі механізму індивідуальної девіантної поведінки лежить дефективність будь-яких соціальних відносин, деформовані відносини між особою і суспільством, між бажаннями особи і вимогами суспільства, оцінкою нерівномірності сплачених платником податків та отриманих суспільних благ, яка на рівні формування механізму девіантної поведінки особистості призводить до пріоритету примітивних потреб, гіперболізації окремих з них, появі і розвитку псевдо потреб, заснованих на них соціально-негативних інтересів і стереотипів поведінки.

Існування та зростаючі масштаби розвитку податкових девіацій мають серйозні наслідки з точки зору справедливості, адже призводять до порушень в податковій системі, дозволяючи деяким платникам уникнути виконання податкових зобов'язань, тоді як інші виконують їх повністю, і є особливо негативними, так як зменшують податкові надходження,

спотворюючи економічні процеси.

Девіантні аспекти поведінки платників податків знайшли належне відображення в наукових працях, як реалізація концептуальних ідей проблем вибору, бо життя в усіх його проявах – це постійний вибір людиною визначених форм поведінки, де своєчасна та в повній мірі сплата податків забезпечує реалізацію корисних суспільних функцій, що є суспільно корисним для існування суспільства з загальною координацією та узгодженістю дій індивідів, створюючи необхідні умови для прогресивного розвитку суспільства, тому одним з основних завдань є запобігання та протидія суспільно-небезпечним, девіантним проявам поведінки платників податків.<sup>75</sup>

Формою протидії конфліктам особи - платника з суспільною мораллю та законом є самостійний усвідомлений вибір тих або інших варіантів поведінки на основі цілісного осмислення нею соціального досвіду в поєднанні з індивідуальними рисами на основі різних форм соціально-поведінкового вибору, що є результатом пошукової ситуації, проявом волі індивіда та усвідомлення відповідальності за власний вибір, які виступають формами соціальних та суспільних цінностей.

Основою поведінки вибору як однієї з форм самореалізації індивіда в умовах соціального простору та часу, який є процесом цілеспрямованим, вольовим, суб'єктивно прийнятним, є мотивація, при якій свобода вибору певного її варіанту здійснюється до моменту прийняття певного рішення внаслідок боротьби домінуючих мотивів, де вибір на користь одного з них і є реалізацією свободи вибору.

При аналізі особистісного вибору та його детермінації, доцільно звертатися до аналізу в контексті соціальних, правових та інших відносин в суспільстві, оскільки першопричини девіантної поведінки криються не лише в проблемному сприйнятті суспільства одним індивідом, а є проблемами взаємозв'язку останнього з спільнотою суспільства, що зумовлюється суперечністю між психіко-інтелектуальною і вольовою сутністю вибору, неузгодженістю індивідуального та суспільного, де у випадку надто великого рівня неузгодженості, результатом будуть негативні наслідки як для суб'єкта вибору, так і для суспільства, що буде виступати наслідком антигромадських норм поведінки.

В підвалі психології сприйняття платників податків лежать могутні «ангельські» і «сатанські» резерви. Поведінка людини залежить від того, які висновки цим резервам будуть підтовхнуті зовнішнім середовищем. Від того, чи зуміє це середовище блокувати потенційно небезпечні для неї прояви людських пристрастей, бажань і ваблень залежить вся життєдіяльність суспільства. Суспільству необхідна сублімація (від лат. *sublimare* - підносити), підняття інстинктивних форм психіки на соціально прийнятний рівень. Така одна з основних задач соціалізації платника податків як учасника економічних і фіскальних правовідносин.

<sup>74</sup> Горян Е. Роль правової культури в забезпеченні прав і свобод людини та громадянина. Підприємство, господарство і право. №11, 2002, с.88

<sup>75</sup> Мельник П., Лавненко І. Психологічні механізми девіантної поведінки, Право України, №1, 2000, с.90



Таким чином, соціалізація – це оволодіння особою механізму соціальної саморегуляції, самопідкорення платника соціальним вимогам, його перехід від зовнішньої детерміації (команд, наказів, інструкцій) до внутрішньої соціально орієнтованої самодетерміації.

При низькому рівні етичного і інтелектуального розвитку індивіда в його поведінці переважають спонтанно виникаючі ваблення. Психічні структури такого індивіда не достатньо інтегровані, його низькі емоції переважають над вищими відчуттями, оскільки його соціально обумовлені відчуття не такі глибокі і інтенсивні, щоб забезпечувати стійкий поведінковий самоконтроль.

Кожна людина володіє своїм набором «значень для себе», своїм індивідуальним класифікаційно-оцінним механізмом – особовим конструктом. Базові особи конструкти вирізняють міру відхилення, що допускається індивідом, від норми в різних типових ситуаціях.

У гострих конфліктних ситуаціях, в обстановці конфлікту норм можлива регресія поведінки індивіда – перехід його на попередні рівні розвитку. Регресія може розповсюджуватися на окремі компоненти регуляцій – потребо- мотиваційні, смислові, цільові або операційні. Все це свідчить про те, що поведінка людини не регулюється якимсь незмінним, стабільним механізмом правосвідомості, вона має глибинні підстави і в підсвідомості індивіда.

У складних соціальних ситуаціях, в умовах соціально-ідеологічної і економічної трансформації до соціальної адаптації особи пред'являються підвищені вимоги. Кардинальні соціальні перетворення породжують нові соціальні функції і відповідно – соціальні ролі, змінюють статус соціальних груп, загострюють відмінності в інтересах, ціннісних орієнтаціях, нормах поведінки. Життєдіяльність людини в цих умовах зв'язана з ускладненням його психічної саморегуляції.

В таких ситуаціях загальносоціальна стратегія життєдіяльності платника часто зумовлюється корпоративними стратегіями поведінки, загострюється міжгрупова конкуренція, посилюється агресивність низькостатусних груп. Поведінка багатьох людей при цьому дестабілізується тим, що вони включаються в несумісні соціальні групи – в групи з протилежними соціальними цінностями, нормами.

Виникаючі при цьому соціально-ролеві конфлікти обумовлюють внутрішню особову конфліктність, – виникає роздвоєння свідомості особи, її психічна дезінтеграція. Соціально-економічна криза посилюється кризою в соціально психологічній сфері. Соціально поведінка, що відхиляється, отримує загрозливо широке розповсюдження.

Для формування самодисципліни економічних агентів –як держави так і платників податків, необхідне затвердження базових ціннісних орієнтирів, надання особи можливості її життєзабезпечення новими правомірними способами, підвищений соціальний контроль, невідворотність санкцій за будь-яке правопорушення, спрямованість суспільства на правову соціалізацію членів суспільства.

Для того, щоб людина поведилася правомірно, вона повинна прийняти (інтерналізувати) правоохоронні соціальні цінності, засвоїти стереотипи правовиконавчої поведінки.

Правові уявлення, оцінки і установки утворюють правосвідомість особи. Правосвідомість – сфера свідомості людини, пов'язана з правозначимими явищами, що поділяється на суспільну, групову і індивідуальну.

Правосвідомість – сфера свідомості людини, пов'язана з відзеркаленням правозначимих явищ і правовою регуляцією поведінки, що визначається її загальною ціннісною орієнтацією, загальною спрямованістю особи відносно соціальних цінностей, що охороняються правом.

Індивідуальна правосвідомість виявляється в мотивах правозначимих поведінкових актів, в особливій структурно-особовій освіті – солідарності особи з правом на основі її переконання в необхідності дотримання правових норм або в правовому негативізмі – в запереченні правових цінностей. Солідарність особи з правом означає, що правовиконавча поведінка саме по собі стає особово прийнятною цінністю, інтересом особи.

Реалізація правових норм в реальній поведінці людини – складний психологічний процес. Проте не психологічні процеси, узяті ізольовано, деформують людську поведінку. Свідомість регулює поведінку людини, але і саме воно формується тими умовами, в яких здійснюється життєдіяльність індивіда.

У результаті дослідження проблеми правосвідомості і правовиконавчої поведінки можна дійти до наступних висновків:

1.Першопричиною протиправної поведінки є не «дефекти» правосвідомості, а ті реальні життєві умови, які ці дефекти породжують.

2.Правовиконавчу поведінку можна поділити на три рівні:

-(об'єктивно-правовиконавча поведінка (потреби особи, цілі і засоби їх досягнення співпадають з суспільними вимогами);

-(конформно- правовиконавча поведінка (цілі і засоби їх досягнення співпадають з суспільними вимогами не через внутрішнє переконання особи, а через її конформність);

-(вимушено законопокірна поведінка (потреби, бажання, інтереси особи) не співпадають з суспільними вимогами, але особа через боязнь покарання підкоряється вимогам закону).

3.Об'єктивно-правовиконавча поведінка формується в результаті правової соціалізації особи. Правова соціалізація особи – це включення в ціннісно-нормативну систему особи тих цінностей, які охороняються правом, це оволодіння особою правомірними способами поведінки.

4.Дефективність правової соціалізації особи може виявлятися і в недооцінці цінності права (правовий негативізм), і в безмовному, легковажному відношенні до вимог закону (правовий інфантилізм) і в активному неприйнятті норм права (правовий нігілізм).

5.Найвищим рівнем правової соціалізації є поведінка особи на основі правосолідарних установок – (звична правовиконавча поведінка як стійка особливість особи). При цьому норми права дотримуються не із страху

покарання і навіть не з відчуття солідарності з правом, а по настійній етичній потребі скоювати тільки правомірні дії - жити гідно.

6. Правосвідомість осіб в правовому суспільстві значною мірою обумовлена пануючими в суспільстві ідеями прав особи, правовим статусом особи, рівнем правореалізації в даному суспільстві.

7. В умовах тоталітарних режимів відбувається масова деформація правосвідомості, корекція якого в нових умовах значно ускладнена.

#### *Питання для самоконтролю:*

1. Який вплив на розвиток суспільства здійснюють соціальні відхилення?
2. Що є предметом дослідження політекономії податкової антипатії?
3. Яким чином атитюдю впливають на податкову поведінку платників податків?
4. В який спосіб реалізуються норми поведінки в деліквентних субкультурах?
5. Які форми та стандарти деліквентної поведінки Вам відомі?

## **Зміст курсу „Фіскальна соціологія”**

### *Тема 1.*

#### *Теоретико- правові параметри фіскальних взаємодій.*

1. Соціальні взаємодії. Правове поле реалізації фіскальних взаємодій.
2. Учасники фіскальних взаємодій: сутність, структура, функціональні особливості.
3. Процеси фіскальної взаємодії: класифікація, моделі, аналіз результатів.
4. Індивідуальні та суспільні ціннісні орієнтації. Їх вплив на фіскальні взаємодії та протиборства.
5. Рівні взаємодії учасників фіскальних взаємовідносин у вітчизняній та зарубіжній практиці.

### *Тема 2.*

#### *Фіскальна соціологія як наука: основи та історичні етапи розвитку.*

1. Еволюція парадигм фіскальної соціології в контексті суспільного розвитку.
2. Школи фіскальної соціології.
3. Фіскальна соціологія в розробках зарубіжних та вітчизняних представників наукових шкіл.
4. Мета-економічні закони економічної поведінки учасників фіскальних взаємодій.

### *Тема 3.*

#### *Фіскальна антропологія*

1. Домінанти оподаткування в контексті теорії соціогенезу держави
2. Етапи розвитку оподаткування (логічний аспект)
3. Еволюція парадигм оподаткування в контексті суспільного розвитку
4. Економічна роль держави та її вплив на процеси оподаткування
5. Ретроспективний огляд розвитку оподаткування в окремих суспільно – економічних формаціях
- 5.1. Податки в стародавньому світі.
- 5.2. Податкова система Риму, Візантії та Київської Русі.
- 5.3. Технології оподаткування в часи Середньовіччя.
- 5.4. Розвиток податкової системи Росії.
- 5.5. Розвиток оподаткування в Україні.

### *Тема 4.*

#### *Теорія конфліктів в фіскальній практиці. Фіскальна конфліктологія.*



1. Особливості розвитку конфліктології: історичний ракурс.
2. Поняття конфлікту інтересів. Його сутність і структура.
3. Передумови виникнення та суб'єкти фіскального конфлікту.
4. Мотиви та позиції конфліктуючих сторін. Їх роль в аналізі фіскального конфлікту.
5. Конфлікт інтересів між платником та фіскальним органом.
6. Прогнозування фіскальних конфліктів, їх попередження і протидія.
7. Соціальна діагностика та профілактика у фіскальній практиці. Методи, інструменти та принципи фіскальної діагностики.

#### **Розділ 5.**

##### **Соціологія девіантної поведінки.**

1. Суть, мотиваційна аргументація та види девіантної поведінки.
2. Індивідуальна і суспільна превенція податкових девіацій
3. Девіація як норма продукту суспільного розвитку.
4. Інститути фіскальних норм в суспільстві.
5. Правова і моральна регуляція податкових норм. Податкова етика.
6. Проблема критерію стандарту. Стандарти податкової культури.

#### **Розділ 6.**

##### **Соціалізація та формування деліквентної податкової поведінки.**

1. Поняття податкових норм, аномій, девіацій та патологій в фіскальній соціології.
2. Теорія податкової аномії. Аномія як загальна соціопатія суспільства, що трансформується.
5. Фактори переходу девіантної поведінки з індивідуального на груповий рівень.
6. Теорія деліквентної субкультури. Аналіз норм та стандартів поведінки в деліквентних субкультурах.
7. Фіскальні соціопатії суспільств, що трансформуються.
8. Дисфункція суспільних інститутів як прояв девіації.

#### **Тема 7.**

##### **Типи податкових девіацій і податковий контроль.**

1. Девіантна і деліквентна поведінка.
2. Види податкового контролю і типи податкових санкцій.
3. Індикатори змін податкових процесів.
4. Способи реалізації податкового контролю.
5. Співвідношення зовнішнього і внутрішнього податкового контролю.
6. Теорія державного примусу.

#### **Тема 8.**

##### **Податкові девіації посттоталітарного суспільства.**

1. Фіскальні соціопатії суспільств, що трансформуються.
2. Дисфункція суспільних інститутів як прояв девіації.
3. Податкова політика і мораль.
4. Латентність податкової злочинності.
5. Формальні правила та неформальні інститути в економіці.
6. Соціальні аспекти неформальної економіки посттоталітарного суспільства

## Теми для обговорення:

Обговорення проводиться на основі методу фокус-групи, заснованого на груповій динаміці. Після самостійного вивчення методологічних і методичних основ використання даного методу, студенти формують склад групи, вибирають модератора. Тема для обговорення може сформулюватися викладачем або вибиратися студентами. Учасники групи і модератор повинні в максимальному ступені відповідати вимогам, що пред'являються до учасників фокус-групи і модератора.

Група складається з непарного числа учасників (5,7 чоловік). Студенти, які не ввійшли до складу групи, виконують роль експертів. Викладач в процесі обговорення грає пасивну роль, тільки фіксує результати обговорення, яке веде модератор і оцінки експертів.

Проводиться фокус-група протягом години. Двадцять хвилин - вислуховання думок експертів. Оцінку одержують всі студенти: і учасники групи, і експерти, і модератор відповідно до виконання поставленої перед ними задачі. Роль модератора є ключовою. Модератор вивчає додаткову літературу по проведеному дослідженню, наперед готує і обговорює з викладачем так званий путівник, проводить обговорення і робить резюме. Розбір і оцінка проведеного обговорення проводиться на наступному занятті.

## Семінарське заняття №1:

1. Дайте визначення об'єкту і предмету фіскальної соціології.
2. Який зв'язок фіскальної соціології з іншими науками?
3. Які методологічні основи фіскальної соціології?
4. Перерахуйте етапи становлення фіскальної соціології в світовій науці.
5. Охарактеризуйте основні напрями розвитку сучасної фіскальної соціології за кордоном.
6. Які особливості розвитку фіскальної соціології в Україні?
7. Які соціально-економічні передумови і наукові розробки сформували умови і зумовили необхідність виникнення фіскальної соціології?
8. Які наукові напрями характеризували фіскальну соціологію в 19 – поч. 20 століття. З іменами яких вчених вони пов'язані?
9. Які можливості використання економічних законів фіскальної соціології при проведенні фіскальної діагностики та профілактики?
10. Яким чином тип економічної системи впливає на фіскальні правовідносини економічних агентів?

## Завдання для обговорення:

*Проаналізуйте уривок трактату Жан Жака Руссо «Про суспільний договір, або принципи політичного Права» і визначте його актуальність в умовах сьогодення:*

...Людина народжується вільною, проте скрізь вона у кайданах, а той, хто вважає себе володарем інших, є насправді навіть більшим рабом, ніж вони.

Свого блага прагнуть завжди, та не завжди його бачать: народ ніколи не можна підкупити, але часто його можна увести в оману, і саме тоді видається, нібито він прагне того, що є злом.

Коли б народ, що приймає рішення, був достатньо поінформованим, а громадяни у цей час ніяк не спілкувалися один із одним, то з великої кількості малих розбіжностей завжди випливала б загальна воля, і рішення завжди було б гарним. Та коли воно приймається внаслідок змов, декількома частковими об'єднаннями, що заступають місце одного великого, воля кожного з цих об'єднань стає загальною для його членів і партикулярною для держави; тоді можна сказати, що голосуючих не стільки, скільки людей, а стільки, скільки об'єднань. Розбіжність стає менше, а це призводить до менш загального результату. Нарешті, коли одне з цих об'єднань є настільки великим, що переважає всі інші, ви отримаєте як результат уже не суму малих розбіжностей, а лише одну-єдину розбіжність; відтоді більше не існує загальної волі, а точка зору, що бере гору, є не більше ніж партикулярною.

Аби винайти найкращі правила суспільного життя, прийнятні для націй, потрібен видатний розум, який бачив би всі людські пристрасі і був би невіддільний жодній з них; який не мав би ніякого зв'язку з нашою природою, але ґрунтовно знав її; який, хоча його щастя не залежить від нас, усе ж хотів би опікуватися нашим щастям; який, урешті, прямуючи до віддаленої у часі слави, міг би працювати задля її досягнення в одному сторіччі, а насолоджуватися нею – в іншому. Аби дати закони людям, потрібні боги.

Подібно до того, як архітектор, перш ніж споруджувати велику будівлю, оглядає і вивчає ґрунт, щоб з'ясувати, чи зможе той витримати відповідну вагу, мудрий засновник не починає одразу ж створювати закони, гарні самі по собі, а досліджує спершу, чи може народ, для якого вони призначаються, витримати їх...

...Сукупна сила уряду, яка завжди є силою держави, залишається незмінною: звідси випливає, що чим більше її витрачається на членів уряду, тим менше її залишається для потреб усього народу.

Якби існував народ богів, він мав би демократичний уряд. Для людей настільки досконале урядування не годиться.

Рівномірно заселіть територію, розповсюдьте скрізь дію одного й того ж права, добийтеся, щоб повсюди панував достаток і вирувало життя – ось шлях до того, щоб держава стала найміцнішою і отримала найкраще урядування з усіх можливих. Пам'ятайте, що міські мури будуються лише з



уламків сільських будівель. Кожен з палаців, побачених мною у столиці, змушує мене подумки звернути свій погляд до халуп, якими вкрита уся країна...

### Семінарське заняття №2-3:

1. Що на Вашу думку є основними джерелами конфлікту в суспільстві?
2. Як масова свідомість впливає на спосіб розгортання конфлікту в суспільстві?
3. Яким чином економічні диспропорції та правовий нігілізм впливають на поведінку економічних агентів?
4. У який спосіб, інтереси, права та обов'язки платників податків реалізуються у громадянському суспільстві?
5. Чи впливає податковий тягар на економічну поведінку суб'єктів оподаткування?
6. Що є передумовою девіантної поведінки?
7. Яким чином правові норми протидіють податковим девіаціям в суспільстві?
8. Встановіть дієвість податкових норм та їх вплив на податкові девіації.
9. Проілюструйте стадії розгортання „конфлікту інтересів”, визначте його позитивні та негативні сторони.

#### Завдання для обговорення:

*Ознайомтеся з окремими твердженнями американського теоретика Генрі Торо висловленими ним у есе «Про обов'язок громадянської непокорності», і дайте їм власну оцінку:*

1. ...той уряд кращій, який взагалі не править...
2. ...але, говорячи в якості громадянина, на відміну від тих, то називає себе антидержавниками я, закликаю не до термінового усунення, а до термінового створення кращої влади...
3. ... я насолоджуюсь мріями про Державу, яка зможе дозволити собі бути справедливою до всіх людей і буде відноситися до особистості з тією ж повагою, з якою повинна відноситися до сусіда; про Державу, яка не вважає несумісною зі своєю безпекою те, що декілька його членів живе окремо від неї, яка не втручається в це і не використовує це в своїх інтересах; про Державу, яка виконує свої обов'язки, які виконують між собою сусіди і громадяни...
4. ...більшість людей веде безнадійне існування. Те, що зветься смиренням, насправді є впевнена зневіра... навіть те, що зветься іграми і розвагами, приховує в собі стійкий, хоча і неусвідомлений відчай...

5. ...важко працювати на східного наглядча, ще тяжче –на західного, але найважче, якщо ви самі собі наглядч. А ще говорять про божественне начало в людині!..
6. ... якщо б тисяча людей не платила в цьому році податок, то це не була б насила і кривава міра; тоді як продовжувати платити податки – значить давати можливість державі вершити насилля і губити душі невинних. Це по суті є визначенням світової революції, якщо така взагалі можлива. Таким чином необхідною умовою громадянської непокорності повинна стати загальна відмова від сплати федеральних податків...
7. ...якщо збирач податків або будь-який інший державний службовець питає мене, як спитав один з них: «Що ж нам робити?», то відповідь: «Якщо ви дійсно хочете щось робити, то йдіть з вашої установи. Коли підданий заперечує свою державу, коли службовець покидає свою установу, тоді можна вважати, що революція відбулася...
8. не буде істинно вільної і просвітленої держави до тих пір, поки держава не прийде до визнання особистості як вищої і незалежної сили, із якої витікає вся сила і влада, доки воно не буде звертатися до особистості відповідно з цим принципом...

### Семінарське заняття №4:

1. Англійський філософ і історик А. Тойнбі писав: "Цінність, подібно часу, відносна". Як ви думаете, що мав у вигляді автор? Прокоментуйте приведений вислів.
  2. "Злочинність, наголошував на Р. Мертон, є "нормальною реакцією нормальних людей на ненормальних умови". Прокоментуйте приведений вислів. Чи згодні ви з подібним трактуванням злочинності?
  3. Французький математик А. Кетле використовував статистичні методи для аналізу злочинності. Одержані ним результати свідчили про те, що число злочинів майже не міняється рік від року, а їх структура залишається щодо стабільної. Про що свідчать результати досліджень А. Кетле? Які висновки можна зробити на їх основі?
  4. Які з перерахованих нижче причин, на ваш погляд, впливають на зростання податкової злочинності в Україні?
    - аномія;
    - посилення гостроти соціальних конфліктів;
    - слабкість інститутів державного контролю;
    - лібералізація економіки;
    - маргіналізація суспільства;
    - традиції суспільства;
    - криза системи соціалізації.
- Доповніть приведений перелік.

Семінарське заняття №5

1. Окресліть спільні та відмінні риси групового та індивідуального рівня девіантної поведінки.
2. Назвіть характерні риси девіантної та деліквентної субкультур.
3. Поясніть відмінність між стандартами та нормами поведінки.
4. Окресліть загальні риси фіскальної соціопатії суспільства.
5. Яким чином податкова політика впливає на податкову мораль у суспільстві?
6. Назвіть приклади формальних та неформальних правил що діють у податковій практиці на даний час.

**Ділова гра «Корекція конфліктного спілкування»**

Досить часто поведінка одного учасника фіскальних взаємодій суперечать юридичним нормам і моральним принципам іншого, в зв'язку з чим часто виникає спроба примусової зміни лінії поведінки або перехід до деструктивних дій з посиленням конфронтації. Такі прояви поведінки є передумовами виникнення конфліктів.

Метою ділової гри є накопичення «досвіду», отримання власної оцінки та здійснення спроби вирішення конфліктної ситуації у фіскальній практиці, тобто відпрацювання реакції на прояви впливу зовнішнього середовища і імітація контактів з нею. В процесі ділової, імітаційної гри відбувається :

1. моделювання процесів діяльності спеціалістів по здійсненню управлінського рішення;
2. розподіл ролей між учасниками гри;
3. розподіл рольових цілей гри пошуку рішення;
4. взаємодія учасників, що виконують протилежні або доповнюючі ролі;
5. наявність загальної мети у колективу в цілому;
6. колективне вироблення учасниками гри рішень;
7. реалізація в процесі гри «ланцюжка рішень»;
8. багатоальтернативність рішень;
9. наявність управляємої емоційної напруги;
10. наявність індивідуальної і групової оцінки діяльності учасників гри.

Імітаційна гра проводиться у формі круглого столу або семінару між представниками влади, працівниками контролюючих органів і платниками податків, якими є члени групи. Їх приналежність до вищезначених груп визначається ними самостійно. Метою проведення такого заходу є зниження соціальної напруги у суспільстві внаслідок конфлікту інтересів та пошук консенсусу. Предметом обговорення може бути введення нового податку, відміна податкових пільг, посилення податкового контролю або введення нових бюрократичних норм.

**Комплексне практичне індивідуальне завдання**

Комплексне практичне індивідуальне завдання з дисципліни “ Фіскальна соціологія ” виконується самостійно кожним студентом на основі сформованого переліку тем. Для виконання практичного завдання студенти вибирають тему дослідження відповідно до специфіки своєї спеціальності, інтересів і наявних знань по проблемі.

Крім запропонованих, студенти можуть вибрати для розробки програми дослідження і інші теми. Тема дослідження і склад групи узгоджується з викладачем.

Програма дослідження повинна мати стандартну структуру: методологічний розділ (обґрунтування актуальності проблеми дослідження; мета і задачі дослідження; об'єкт і предмет дослідження; робочі гіпотези; логічний аналіз основних понять (теоретична інтерпретація); емпірична і операційна інтерпретація понять), висновки та пропозиції.

КПЗ охоплює усі основні теми дисципліни “ Фіскальна соціологія ”.

Метою виконання КПЗу є оволодіння навичками застосування теоретичних концепцій наукових досліджень в процесі аналізу економічних, соціальних та правових процесів що відбуваються в суспільстві в сфері оподаткування.

КПЗ оформлюється у відповідності з встановленими вимогами, та оцінюється за 100-бальною шкалою, і складає 15-20% підсумкового балу з дисципліни також визначається підсумкова оцінка. Виконання КПЗу з одним із обов'язкових складових модулів залікового кредиту з курсу “ Фіскальна соціологія ”.



## Питання до заліку по курсу „Фіскальна соціологія“:

1. Фіскальна соціологія як галузь соціологічного знання.
2. Предмет фіскальної соціології.
3. Місце фіскальної соціології в системі суспільних наук.
4. Взаємозв'язок фіскальної соціології з економічною теорією, загальною соціологією, спеціальними соціологічними теоріями, і іншими науками.
5. Особливості методології фіскальної соціології.
6. Становлення фіскальної соціології в світовій науці.
7. Основні напрями розвитку сучасної фіскальної соціології.
8. Зародження фіскальної соціології і етапи її розвитку.
9. Роль фіскальної соціології в реформаторській діяльності перехідного періоду.
10. Економіка як соціальний інститут
11. Інституційний підхід до вивчення фіскальних взаємовідносин економічних агентів.
12. Соціальні інститути як регулятори соціально-економічних процесів.
13. Політичні інститути. Інститути державного регулювання.
14. Соціально-економічна активність і її види: діяльність, поведінка і взаємодія.
15. Характер впливу економічної поведінки економічних агентів на економічний розвиток держави.
16. Основні характеристики економічної поведінки: цілі і потреби, що лежать в основі поведінки, область свободи, способи здійснення, результати, характер впливу поведінки і її результатів на розвиток економіки.
17. Фіскальні норми та підприємницька активність.
18. Мотивація підприємницької діяльності.
19. Мотиви, інтереси та потреби суб'єктів оподаткування, та їх вираження у податковій поведінці платників податків.
20. Основоположники фіскальної соціології, як наукового напрямку.
21. Погляди Ібн Хальдуна на природу держави.
22. Філософський принцип обміну „податки - максимальна кількість благ отримувачам” Артура Пігу.
23. Принцип найменшої сукупної жертви. Рівність граничних жертв.
24. Закон Парето.
25. Постулати раціональності поведінки індивідів.
26. „Логічні та нелогічні дії”.
27. Економічні, правові, етичні, суспільно-політичні, соціально-психологічні аспекти закономірності сприйняття у поглядах Г. Шмольдерса.
28. Особистісні моделі поведінки платників.
29. Наукові погляди В.Л. Андрушенка, В.М. Суторміної та В.М. Федосова.
30. Економічні закони фіскальної соціології.
31. Закон біологічної і соціальної єдності.
32. Закон єдності соціального несвідомого.

33. Закон послідовної еволюції.
34. Закон зростання ентропії.
35. Закон відносної поведінки.
36. Закон кумулятивного впливу зовнішніх чинників.
37. Закон загальної інерції.
38. Закон установки.
39. Закон домінанти.
40. Закон відповідності вимогам середовища.
41. Закон адаптації.
42. Закон впливу норм і регламентів.
43. Закон обмеженості нормативно –правових норм.
44. Закон рефлекторного характеру діяльності.
45. Закон традиції і звичаїв.
46. Закон економії сил.
47. Закон випереджувальної дії дійсності.
48. Закон очікуваного корисного ефекту.
49. Закон впливу емоцій і вольової детермінації поведіння.
50. Принципи фіскальної соціології.
51. Діагностування у фіскальній соціології.
52. Принципи соціальної діагностики.
53. Економічна, фінансова та податкова поведінка платників податків.
54. Свобода вибору, критерії оцінки та мотивація індивідуального вибору економічних суб'єктів.
55. Індивідуальний та суспільний вибір.
56. Змістовні і процесуальні теорії мотивації.
57. Теорії мотивації Абрама Маслоу, Фредеріка Герцберга і Девіда МакКлелланда.
58. Процесуальні теорії мотивації: теорія очікувань, теорія справедливості і модель Портера-Лоулера.
59. Моделі економічної поведінки підприємств.
60. Податкова політика.
61. Напрями податкової політики.
62. Податковий етатизм
63. Потреби та мотиви, джерела претензій. "Загострення суперечностей”.
64. Методи розв'язання податкового конфлікту.
65. Етапи розгортання податкового конфлікту.
66. Конфліктологія як наукова дисципліна.
67. Концепції Е. Дюркгейма, Т. Парсонса, Н. Смельзера.
68. Теорії К. Маркса, М. Вебера, Р. Дарендорфа.
69. Соціальний конфлікт за Л.Козером.
70. Цінність конфліктів.
71. Основні джерела конфлікту в суспільстві.
72. Масова свідомість, та її особливості.
73. Типи конфліктів за способами розгортання.
74. Реалістичні і нереалістичні конфлікти.

75. Динаміка соціальних конфліктів. Критична точка.
76. Проблематика соціальних та економічних конфліктів.
77. Здобутки та наукові розробки Г. Спенсера, Л. Гумпловича, Г. Зімеля.
78. Передумови девіантної поведінки.
79. Інтереси протилежних соціальних груп, як передумова формування конфліктів в суспільстві.
80. Проблема „суспільного порядку”.
81. Природа соціально – економічного конфлікту.
82. Соціальна напруга, конфлікт інтересів, економічні диспропорції.
83. Соціальний конфлікт як страхуючий план соціальної системи.
84. „Соціальні ролі” індивідів.
85. Конфлікт інтересів. Норми суспільної поведінки.
86. Нормативне регулювання конфліктів.
87. Визначальна роль положень податкового законодавства у врегулюванні конфліктів.
88. Недоліки вітчизняного податкового адміністрування.
89. Зміни податкового законодавства України та їх вплив на розгортання конфлікту інтересів економічних агентів.
90. Реалізація інтересів платників податків в громадянському суспільстві.
91. Податкові реформи.
92. Категорія податкового тягаря. Розрахунок податкового тягаря.
93. Показник ефективної податкової ставки.
94. Коефіцієнт еластичності податків.
95. Податкова межа.
96. Принцип справедливості та його реалізація в податковій політиці держави.
97. Податкова дисципліна, її природа та складові.
98. Девіація як форма соціальної поведінки.
99. Теорія аномії Еміля Дюркгейма.
100. “Політекономія податкової антипатії”.
101. Наукові погляди М. Аллінгема, С. Колма, А. Сандмо, А. Шенфільда та ін.
102. Податкова злочинність. Масштаби податкової злочинності в Україні.
103. Економічні, політичні, технічні і моральні причини здійснення податкових злочинів.
104. Способи ухилення від сплати податків.
105. Базові та традиційні схеми ухилення від оподаткування.
106. Неявні ознаки податкових злочинів.
107. Контроль над податковою злочинністю.
108. Кримінально-правова боротьба з податковою злочинністю.
109. Процес здійснення податкового контролю.
110. Джерела інформації для здійснення податкового контролю.
111. Форми податкового контролю.

112. Контрольно-перевірочна робота підрозділів податкового аудиту податкових органів.
113. Якість податкового контролю.
114. Оптимізація процедур податкового контролю.
115. Джерела інформації для здійснення податкового контролю.
116. Методичні прийоми документального і фактичного контролю.
117. Процедури податкового контролю.
118. Система каральних заходів за порушення податкового законодавства.
119. Фінансова відповідальність.
120. Кримінальна відповідальність
121. Показник добровільної сплати податків платниками.
122. Податковий компроміс.
123. Оцінка масштабів антифискальної поведінки платників податків.
124. Методи оцінки антифискальної поведінки платників податків.
125. Статистичні методи.
126. Методи відкритої перевірки.
127. Спеціальні економіко-правові методи.
128. Обліково-статистичні методи.
129. Зміст податкового контролю.
130. Податковий контроль як елемент управління процесом оподаткування.
131. Специфіка практики застосування і цільова спрямованість податкового контролю.
132. Об’єкт податкового контролю.
133. Показники ефективності податкового контролю.
134. Планування податкового аудиту.
135. “Соціальна позиція”. Атигтод.
136. Добровільна сплата податків.
137. “Податок Кларка”.
138. Національна психологія.
139. Особливості національного психологічного складу.
140. Суб’єктивне сприйняття соціальної справедливості.
141. Податкова поведінка платника податків. Її інституційні рамки.
142. Раціональність вибору.
143. Податкова культура.
144. Категорії податкової культури.
145. Рівень податкової культури.
146. Податковий та правовий нігілізм.



## ОСНОВНА ЛІТЕРАТУРА:

1. Аверин Ю. П., Алексеева Е. Ю., Афонин Ю. А., Атаманчук Г. В., Бабакаев С. В. Социальные технологии: Толковый словарь / Московский гос. ун-т. Кафедра теории и методов социологических исследований / В.Н. Иванов (ред.), В.Н. Иванов (сост.). — 2. изд., доп. — М.: Луч, 1995
2. Автономов В. Модель человека в экономической науке. - С.-Пб.: Экономическая школа, 1998.
3. Андрущенко В.Л. Фінансова думка Заходу в ХХ столітті: (Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів). - Львів : Каменяр, 2000.
4. Безугубенко О. Мотиви і потреби фіскальної соціології як складової податкового менеджменту. // Наукові записки Тернопільського державного педагогічного університету ім. В.Гнатюка. Серія Економіка. - 2001.-№8.
5. Білоус В. С. Соціологія у визначеннях, поясненнях, схемах, таблицях: Навч. посібник / Київський національний економічний ун-т. — К.: КНЕУ, 2002.
6. Брич А.П., Навроцький В.О. Кримінальне -права кваліфікація ухилення від оподаткування в Україні : Монографія. -К.: Атака, 2000.
7. Василенко В.А. Теорія і практика розробки управлінських рішень : Навчальний посібник. - Київ : ЦУЛ, 2002.
8. Веселов Ю. В. Экономическая социология: История идей / Санкт-Петербургский ун-т. — СПб., 1995.
9. Веселов Ю. Экономическая социология: история идей. - С.-Пб.: Изд-во СПб. ун-та, 1995.
10. Галкина Т. П. Социология управления: от группы к команде: Учеб. пособие по спец. "Менеджмент". — М.: Финансы и статистика, 2003.
11. Гансова Е. А. Соціологічні школи та напрями в Україні наприкінці ХІХ-початку ХХ століть (Соціологія в Україні чи українська соціологія?): [Навч. посібник] / Одеський держ. ун-т ім. І.І.Мечникова. — О.: Астропринт, 2000.
12. Голенкова З. Т., Нарбут Н. П. История социологической мысли в странах Центральной и Восточной Европы: Учеб. пособие для студ. вузов, обучающихся по спец. 020300 "Социология" / Институт социологии РАН; Российский ун-т дружбы народов. — М.: Издательство РУДН, 2003.
13. Горян Е. Роль правової культури в забезпеченні прав і свобод людини та громадянина// Підприємництво, господарство і право. - 2002.- №11.
14. Грищенко З. І., Довбня О. М., Волошан М. М. Історія світової та вітчизняної культури, соціологія, політологія: Короткий словник термінів і понять / Харківський держ. аграрний ун-т ім. В.В.Докучаєва. — Х., 1998.
15. Добродумов П. Дисфункції держави як фактор дезорганізації суспільства // Підприємництво, господарство і право. - 2001. - №8.
16. Дорин А.В. Экономическая социология. - Минск, 1997.
17. Загородний В.П. Налоги и налоговый контроль в Украине.- К.:С.К.,2001.

18. Заславская Т.И., Калугина З.И. (отв. ред.). Социальная траектория реформируемой России: Исследования Новосибирской экономико-социологической школы. - Новосибирск: Наука, 1999.

19. Заславская Т.И., Рыvkина Р.В. Социология экономической жизни: очерки теории. - Н.: Наука, 1991.

20. Заяц Н.Е. Теория налогов: Учебник. - М.: БГЭУ, 2002.

21.21.Игнатенко А.А. Ибн -Хальдун.- М.: Мысль, 1980.

22.Крисоватий А.І. Оподаткування і ринок: умови та можливості подання.- Тернопіль: Видавництво Карп'юка, 2000.

23.Куфта Н. Зміщення податкової дисципліни, як фактор стабілізації фінансової системи// Економіка України. - 2001. - №1

24.Леонова О. Феномен економічної культури // РЭЖ. - 1993. - № 9

25.Леш Скот. Соціологія постмодернізму / Юрій Олійник (пер.). — Л.: Кальварія, 2003.

26.Маковецький А. М. Західна соціологія та її найважливіші напрями і школи: Навч. посібник / Чернівецький національний ун-т ім. Юрія Федьковича. — Чернівці: Рута, 2003.

27.Мельник П., Лановенко І. Психологічні механізми девіантної поведінки // Право України. - 2000. - №1.

28.Норт Д. Институты и экономический рост: историческое введение // Тезис, 1993. Т. 1. Вып. 2.

29.Норт Д. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики. - М.: Начала, 1997.

30.Павловський М. А. Стратегія розвитку суспільства: Україна і світ (економіка, політологія, соціологія). — К.: Техніка, 2001

31.Панеях Э.Л. Формальные правила и неформальные институты их применения в российской экономической практике // Экономическая социология. Т. 2. - 2001.- №3.

32.Піча В. М., Черниш Н. И., Кондратий Л. Й. З історії української соціологічної думки: Матеріали до лекцій з курсу "Соціологія". — Львів, 1995

33.Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов: Учеб пособие. - М.: Финансы и статистика, 2001.

34.Радаев В.В. Новый институциональный подход: построение исследовательской схемы // Экономическая социология. Т. 2 - 2001. -№3.

35.Радаев В.В. Формирование новых российских рынков: трансакционные издержки, формы контроля и деловая этика. - М.: Центр политических технологий, 1998.

36.Радаев В.В. Экономическая социология: курс лекций. М.: Аспект Пресс, 1998.

37.Рыvkина Р.В. Экономическая социология переходного периода. - М.: Дело, 1998.

38.Савицька О. Норми права в системі чинників регулювання соціальних конфліктів//Право України. - 2001- №10.

39.Савченко О. Особливості боротьби з податковою злочинністю в сучасних умовах// Право України.- 2000. - №10.

40. Сведберг Р. Новая экономическая социология // Журнал социологии и социальной антропологии. - 2002. - Том 5, № 2 (18)

41. Селигмен Б. Основные течения современной экономической мысли. - М. "Прогресс". 1968.

42. Сидорович О.Ю. Фискальна соціологія. - Курс лекцій. - Тернопіль, ТНЕУ, 2007р. - 108 с.

43. Сидорович О.Ю. Фискальна соціологія. - Практикум з курсу. - Тернопіль, ТНЕУ, 2007р. - 24 с.

44. Сидорович О.Ю. Конфлікт інтересів між податкоплатником і фискальним органом: суть, передумови виникнення та способи вирішення. Збірник тез III Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції «Україна наукова», Інститут наукового прогнозування, Кримський інститут економіки та господарського права, м. Севастополь, 20-22.12.2007. - С. 25 - 27.

45. Сидорович О.Ю. Інституційні матриці фискальних взаємодій в демократичному суспільстві. - Фінансова система України. Збірник наукових праць. - Острогор: Видавництво Національного університету «Острозька Академія», 2009. - Випуск 11. - С. 142 - 151

46. Сыдорович Е.Ю. Философско-методологические предпосылки исследования налогообложения как общественного феномена. - Сборник научных работ II Международной научно-практической конференции молодых ученых «Актуальные проблемы налоговой политики». Управление развитием. - Харьков. ХНЭУ. - №4 (80). - 2010. - с. 37-39.

47. Сидорович О.Ю. Еволюція парадигм оподаткування в контексті суспільного розвитку. - Науковий збірник «Українська наука: минуле, сучасне, майбутнє»: Випуск 14-15. - Тернопіль: Видавництво «Економічна думка», 2010. - С. 251-260.

48. Сыдорович Е.Ю. Критерии формирования институциональных матриц фискальных взаимодействий в обществах, которые трансформируются. - Научные труды Донецкого национального технического университета. Серия: экономическая. Выход 38-1. - Донецк, ДонНТУ, 2010. - с. 150-156

49. Сидорович О.Ю. Парадигми фискальної соціології в контексті західної фінансової думки. - Фінансова система України. Збірник наукових праць. - Острогор: Видавництво Національного університету «Острозька Академія», 2011

50. Аверин Ю. П., Алексеева Е. Ю., Афонин Ю. А., Атаманчук Г. В., Бабакаев С. В. Социальные технологии: Толковый словарь / Московский гос. ун-т. Кафедра теории и методов социологических исследований / В.Н. Иванов (ред.), В.Н. Иванов (сост.). - 2. изд., доп. - М.: Луч, 1995

51. Автономов В. Модель человека в экономической науке. - С.-Пб.: Экономическая школа, 1998.

52. Андрущенко В.Л. Фінансова думка Заходу в ХХ столітті: (Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів). - Львів: Каменяр, 2000.

53. Безгубенко О. Мотиви і потреби фискальної соціології як складової податкового менеджменту. // Наукові записки Тернопільського державного педагогічного університету ім. В.Гнатюка. Серія Економіка. - 2001.-№8.

54. Білоус В. С. Соціологія у визначеннях, поясненнях, схемах, таблицях: Навч. посібник / Київський національний економічний ун-т. — К.: КНЕУ, 2002.

55. Брїч А.П., Навроцький В.О. Кримінальне - правова кваліфікація ухилення від оподаткування в Україні: Монографія. -К.: Атака, 2000.

56. Василенко В.А. Теорія і практика розробки управлінських рішень: Навчальний посібник. - Київ: ЦУЛ, 2002.

57. Веселов Ю. В. Экономическая социология: История идей / Санкт-Петербургский ун-т. — СПб., 1995.

58. Веселов Ю. Экономическая социология: история идей. - С.-Пб.: Изд-во СПб. ун-та, 1995.

59. Галкина Т. П. Социология управления: от группы к команде: Учеб. пособие по спец. "Менеджмент". — М.: Финансы и статистика, 2003.

60. Гансова Е. А. Соціологічні школи та напрями в Україні наприкінці ХІХ-початку ХХ століть (Соціологія в Україні чи українська соціологія?): [Навч. посібник] / Одеський держ. ун-т ім. І.І.Мечникова. — О.: Астропринт, 2000.

61. Голенкова З. Т., Нарбут Н. П. История социологической мысли в странах Центральной и Восточной Европы: Учеб. пособие для студ. вузов, обучающихся по спец. 020300 "Социология" / Институт социологии РАН; Российский ун-т дружбы народов. — М.: Издательство РУДН, 2003.

62. Горян Е. Роль правової культури в забезпеченні прав і свобод людини та громадянина // Підприємство, господарство і право. - 2002. - №11.

63. Грищенко З. І., Довбня О. М., Волошан М. М. Історія світової та вітчизняної культури, соціологія, політологія: Короткий словник термінів і понять / Харківський держ. аграрний ун-т ім. В.В.Докучаєва. — Х., 1998.

64. Добродумов П. Дисфункції держави як фактор дезорганізації суспільства // Підприємство, господарство і право. - 2001. - №8.

65. Дорин А.В. Экономическая социология. - Минск, 1997.

66. Завгородний В.П. Налоги и налоговый контроль в Украине. - К.: С.К., 2001.

67. Заславская Т.И., Калугина З.И. (отв. ред.). Социальная траектория реформируемой России: Исследования Новосибирской экономико-социологической школы. - Новосибирск: Наука, 1999.

68. Заславская Т.И., Рыбкина Р.В. Социология экономической жизни: очерки теории. - Н.: Наука, 1991.

69. Заяц Н.Е. Теория налогов: Учебник. - Мн.: БГЭУ, 2002.

70. 21. Игнатенко А.А. Ибн-Хальдун. - М.: Мысль, 1980.

71. Крисоватий А.І. Оподаткування і ринок: умови та можливості поспадання. - Тернопіль: Видавництво Карп'юка, 2000.

72. Куфта Н. Зміцнення податкової дисципліни, як фактор стабілізації фінансової системи. // Економіка України. - 2001. - №1



73. Леонова О. Феномен экономической культуры // РЭЖ. - 1993. - № 9
74. Леш Скот. Социология постмодернизму / Юрій Олійник (пер.). — Л.: Кальварія, 2003.
75. Маковецкий А. М. Західна соціологія та її найважливіші напрями і школи: Навч. посібник / Чернівецький національний ун-т ім. Юрія Федьковича. — Чернівці: Рута, 2003.
76. Мельник П., Яновенко І. Психологічні механізми девіантної поведінки // Право України. - 2000. - № 1.
77. Норт Д. Институты и экономический рост: историческое введение // Тезис, 1993. Т. 1. Вып. 2.
78. Норт Д. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики. - М.: Начала, 1997.
79. Павловський М. А. Стратегія розвитку суспільства: Україна і світ (економіка, політологія, соціологія). — К.: Техніка, 2001
80. Панях Э.Л. Формальные правила и неформальные институты их применения в российской экономической практике // Экономическая социология. Т. 2. - 2001. - № 3.
81. Піча В. М., Черниш Н. И., Кондратик Л. Й. З історії української соціологічної думки: Матеріали до лекцій з курсу "Соціологія". — Львів, 1995
82. Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов: Учеб пособие. - М.: Финансы и статистика, 2001.
83. Радаев В.В. Новый институциональный подход: построение исследовательской схемы // Экономическая социология. Т. 2 - 2001. - № 3.
84. Радаев В.В. Формирование новых российских рынков: транзакционные издержки, формы контроля и деловая этика. - М.: Центр политических технологий, 1998.
85. Радаев В.В. Экономическая социология: курс лекций. М.: Аспект Пресс, 1998.
86. Рыбкина Р.В. Экономическая социология переходного периода. - М.: Дело, 1998.
87. Савицька О. Норми права в системі чинників регулювання соціальних конфліктів // Право України. - 2001 - № 10.
88. Савченко О. Особливості боротьби з податковою злочинністю в сучасних умовах // Право України. - 2000. - № 10.
89. Сведберг Р. Новая экономическая социология // Журнал социологии и социальной антропологии. - 2002. - Том 5, № 2 (18)
90. Селигмен Б. Основные течения современной экономической мысли. - М. "Прогресс". 1968.
91. Сидорович О.Ю. Фіскальна соціологія. - Курс лекцій. - Тернопіль, ТНЕУ, 2007р. — 108 с.
92. Сидорович О.Ю. Фіскальна соціологія. - Практикум з курсу. - Тернопіль, ТНЕУ, 2007р. — 24 с.
93. Сидорович О.Ю. Конфлікт інтересів між податкоплатником і фіскальним органом: суть, передумови виникнення та способи вирішення. Збірник тез III Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції

«Україна наукова», Інститут наукового прогнозування, Кримський інститут економіки та господарського права, м. Севастополь, 20-22.12.2007. - С. 25 - 27.

94. Сидорович О.Ю. Институційні матриці фіскальних взаємодій в демократичному суспільстві. - Фінансова система України. Збірник наукових праць. - Острого: Видавництво Національного університету «Острозька Академія», 2009. - Випуск 11. - С. 142 - 151

95. Сидорович Е.Ю. Філософсько-методологічні предпосылки исследования налогообложения как общественного феномена. - Сборник научных работ II Международной научно-практической конференции молодых ученых «Актуальные проблемы налоговой политики». Управление развитием. - Харьков. ХНЭУ. - № 4 (80). - 2010. - с. 37-39.

96. Сидорович О.Ю. Еволюція парадигм оподаткування в контексті суспільного розвитку. - Науковий збірник «Українська наука: минуле, сучасне, майбутнє»: Випуск 14-15. - Тернопіль: Видавництво «Економічна думка», 2010. - С. 251-260.

97. Сидорович Е.Ю. Критерии формирования институциональных матриц фискальных взаимодействий в обществах, которые трансформируются. - Научные труды Донецкого национального технического университета. Серия: экономическая. Выход 38-1. - Донецк, ДонНТУ, 2010. - с. 150-156

98. Сидорович О.Ю. Парадигми фіскальної соціології в контексті західної фінансової думки. - Фінансова система України. Збірник наукових праць. - Острого: Видавництво Національного університету «Острозька Академія», 2011. - Випуск 16. - С. 543 - 551

99. Соколова Г.Н. Экономическая социология. Учебник. - М.: ИИД «Филинь», 2000.

100. Суторміна В.М., Федосов В.М., Андрущенко В.Л. Держава-податки-бізнес. - К.: Львів, 1992.

101. Чернышева Л.Д. Экономическая социология: актуальные проблемы. - М., 1996.

102. Економіка податкової політики. Пер. с англ. / Под ред. Майкла П. Девере. - М.: Филинь, 2001.

103. Экономическая социология и перестройка / под ред. Т.И. Заславской, Р.В. Рыбкиной. - М.: Прогресс, 1989.

104. Эльстер Ю. Социальные нормы и экономическая теория // Тезис. - 1993. - Том 1, Вып. 3.

105. Этика и экономика // Вопросы экономики. - 1994. - № 7.

106. - Випуск 16. - С. 543 - 551

107. Соколова Г.Н. Экономическая социология. Учебник. - М.: ИИД «Филинь», 2000.

108. Суторміна В.М., Федосов В.М., Андрущенко В.Л. Держава-податки-бізнес. - К.: Львів, 1992.

109. Чернышева Л.Д. Экономическая социология: актуальные проблемы. - М., 1996.

110. Экономика налоговой политики. Пер. с англ. / Под ред. Майкла П. Девере. - М.: Филинь, 2001.

111. Экономическая социология и перестройка /под ред. Т.И. Заславской, Р.В. рыбкиной. - М.: Прогресс, 1989.

112. Эльстер Ю. Социальные нормы и экономическая теория // Тезис. - 1993.-Том 1. Вып. 3.

113. Этика и экономика // Вопросы экономики. - 1994. - № 7.