

**Воронкова О.М.**

## **ІНСТИТУЦІОНАЛЬНІ ЗАСАДИ ПОДАТКОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ**

*У статті представлено інституціональні засади податкового менеджменту. Запропоновано авторське бачення інституту податкового менеджменту та його структури. Визначено інституції й інституційні суб'єкти податкового менеджменту та їх особливості. Охарактеризовано інституціональні зміни у сфері податкового менеджменту, джерела їх походження та механізми реалізації. Обґрунтовано принципи інституціонального реформування податкового менеджменту в Україні.*

**Ключові слова:** *інституціональні засади податкового менеджменту, інститут податкового менеджменту, інституції й інституційні суб'єкти податкового менеджменту, інституціональні зміни, інституціональна реформа.*

**Постановка проблеми.** У сучасному світі інституціоналізм стає методологічним підґрунтям багатьох напрямів економічної думки. Теорія податкового менеджменту також не є винятком. Пошук методологічного підходу, який надасть можливість пояснити особливості управлінської діяльності держави у сфері оподаткування та забезпечити підвищення її ефективності у сучасних нестабільних, суперечливих і складнопрогнозованих умовах, є актуальною проблемою світового масштабу. В Україні він набуває особливої значущості через постійну проблематичність формування податкових прибутків бюджету, яка в свою чергу зумовлена неефективною та несправедливою системою оподаткування. Як показала вітчизняна податкова практика, інституціональне середовище податкового менеджменту, яка ще тільки розбудовується, вже чинить істотний негативний вплив як на процес оподаткування, так і на соціально-економічні процеси загалом. Причину такого становища може розкрити саме теорія інституціоналізму, яка охоплює науковим пошуком не тільки економічну, а й інші сфери суспільного життя, поєднуючи у своєму інструментарії елементи права, соціології, політології, культури, психології тощо. Перевагою інституціонального підходу є те, що його методологічна база „дозволяє будувати макроекономічні моделі, спроможні віддзеркалювати нестійкість та невизначеність багатьох аспектів розвитку економіки” [6, с. 245].

**Аналіз останніх досліджень і публікацій, виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Хоча найінтенсивніший розвиток інституціоналізму у світовій економічній науці відбувався в останнє десятиріччя ХХ століття, дотепер він рухається по висхідній траєкторії, а кількість прихильників інституціональної концепції постійно зростає. Видатними зарубіжними представниками інституціональної теорії є Т. Балог, Дж. Бьюкенен, Т. Веблен, О. Вільямсон, В. Гамільтон, Дж. Гелбрейт, Д. Коммонс, Р. Коуз, В. Нордгауз, Д. Норт, Е. Остром, П. Самуельсон,

Дж. Стігліц та багато інших. Популяризацію та подальшу розробку засад інституціоналізму на пострадянських теренах розпочали і продовжують російські вчені М. Дерябіна, О. Іншаков, А. Олійник, Р. Нурсєєв, В. Полтерович, О. Сухарєв, А. Шастітко, Д. Фролов та ін. Серед українських дослідників, які розробляють інституціональний напрям економічної науки, необхідно відмітити З. Ватаманюка, Т. Гайдай, П. Леоненка, І. Манцурова, Т. Мельник, А. Ткача, А. Чухна, П. Юхименка, В. Якубенка.

Інституціональні чинники процесу оподаткування та управління ним у своїх працях висвітлювали такі українські вчені, як В. Андрущенко, В. Вишневський, В. Геєць, Т. Єфименко, Ю. Іванов, А. Крисоватий, А. Соколовська, О. Тимченко, В. Тропіна, В. Федосов та ін. На окрему увагу у цьому напрямі заслуговують праці З. Варналія та Т. Меркулової, зокрема її монографія „Інститут налога”. Зазначені фахівці зробили вагомі кроки у інституціональному аналізі оподаткування, податкової політики, фіскального регулювання тощо. Проте і в зарубіжній, і у вітчизняній економічній науці інституціональні засади податкового менеджменту залишилися нерозробленими. Відсутність адекватного реаліям сьогодення методологічного підґрунтя гальмує становлення теорії податкового менеджменту та його ефективний розвиток в Україні і, відповідно, процес реформування податкової системи загалом. Вирішення цієї проблеми перебуває у площині інституціоналізму, що зумовлює актуальність представленої роботи.

**Мета статті.** Метою статті є розробка інституціональних засад податкового менеджменту.

**Виклад основного матеріалу.** На нашу думку, першочерговою умовою успішного застосування інституціоналізму у процесі розробки теоретичних засад податкового менеджменту та практичних рекомендацій щодо його ефективного розвитку є формування та систематизація відповідних вихідних понять. Тут необхідно зауважити, що багато дослідників ототожнюють поняття „інститут” і „інституція”. Окремі з них роблять, на нашу думку, необґрунтовані висновки про те, що „інститути і інституції категоріально не розрізняються, хоча в латинській і в основних мовах сучасності слово „інститут” завжди протистоїть за змістом інституції [13, с. 137]. Тому звернемося до словниково-довідникової літератури. З латинської „*institutio*” – звичай, вчення, вказівка, настанова, образ дій, а „*institutum*” – встановлення, установа, заклад, організація. Явно ці категорії не тотожні і не синонімічні, але вони і не є антагоністами або антонімами. Слушним в цьому аспекті є зауваження, що „вони то використовуються як синоніми, то протиставляються одне одному. Кожен використовує їх з тим більшою легкістю, чим менше знає, що саме вони значать.” [5, с. 11]. Переважна більшість представників інституціональної теорії до інститутів відносять все: норми і правила, організації та установи, спільноти і статуси, рутини і ритуали, звичаї і традиції, спосіб мислення і поведінки [2, с. 11]. Це положення підтверджують праці як зарубіжних, так і вітчизняних вчених. Класичним прикладом такого підходу є визначення інституту як „правила гри, формальної або неформальної норм, звичаю, стереотипу поведінки (мислення), організаційної форми (зокрема, фірми і т.п.)” [12, с. 18].

У ході дослідження ми дійшли висновку, що при використанні понять „інститут” та „інституція” так і не встановлено правильного методологічного взаємозв’язку. Ми вважаємо методологічно некоректним як ототожнення, так і протиставлення цих категорій. На нашу думку, щоб визначити вказаний зв’язок, до дослідження треба залучити категорії „організація” і „орган”. Їх синонімами можуть бути також установа і заклад, як приватні, так і державні. Ці категорії є інституційними суб’єктами, через які реалізуються інституції. Тільки у системному поєднанні інституцій та інституціональних суб’єктів визначається сутність інституту. Інститут являє собою стійке системне утворення, яке поєднує в собі організаційну підсистему (інституційні суб’єкти) та функціональну підсистему (інституції). Іншими словами, інститут – це система відповідних інституцій та інституційних суб’єктів у певній сфері суспільних відносин. Можемо визначити інститут податкового менеджменту як стійке системне поєднання соціальних структур та морально-правових норм, які організують, регулюють та мотивують діяльність цих структур у сфері управління процесом оподаткування.

Розглянемо організаційну підсистему інституту податкового менеджменту. Проведений аналіз показав, що частина дослідників, які не ототожнюють інститут з інституцією, ототожнюють інститут з організацією або установою. На нашу думку, конкретні організації та установи є інституційними суб’єктами (єдиницями), які впроваджують у життя відповідні інституції, а інституційні суб’єкти податкового менеджменту – це соціальні структури, через які або по відношенню до яких реалізуються управлінські функції у сфері оподаткування, або які певним чином впливають на формування податкових рішень. У складі інституційних суб’єктів, в тому числі й податкового менеджменту, ми виділяємо інституційні організації, органи–регулятори та інституційних учасників. Пропонуємо авторське бачення їх визначення.

Інституційна організація – структуроване угруповання економічних суб’єктів, діяльність яких спрямована на досягнення певних спільних цілей і які формують та реалізують відповідні інституції. Особливістю інституційних організацій податкового менеджменту є те, що вони представлені компетентними у сфері оподаткування органами державної влади, які мають державно-владні повноваження, підкріплені силою державного примусу. Відповідно вони перебирають на себе окремі функції органів-регуляторів, здійснюючи прямий адміністративний вплив на сам процес податкового менеджменту. Інституційними організаціями податкового менеджменту є Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України, Міністерство фінансів України, Міністерство доходів і зборів України, місцеві органи самоврядування.

Орган–регулятор – це організуючий суб’єкт, наділений владними повноваженнями, який упорядковує діяльність та забезпечує розвиток інституційних організацій у процесі реалізації відповідних інституцій. Органами–регуляторами податкового менеджменту є органи державної влади, які регулюють різні аспекти діяльності його інституційних організацій, тобто

здійснюють по відношенню до них так зване зовнішнє керівництво, а також певною мірою впливають на прийняття управлінських рішень у сфері оподаткування. На даному етапі основним органом–регулятором у сфері податкового менеджменту є Президент України.

Інституційні учасники – це соціальні структури (організації та органи), які опосередковано впливають на формування і реалізацію конкретних інституцій. Інституційні учасники податкового менеджменту представлені переліком організацій різних форм власності та органів державної влади, у який входять об'єднання платників податків, громадські організації, органи судової влади, окремі силові структури і міністерства, діяльність яких так або інакше торкається управління процесом оподаткування і які опосередковано впливають на прийняття податкових рішень або володіють податковою інформацією. Інституційними учасниками податкового менеджменту в Україні є Державна казначейська служба України, СБУ, суди, Пенсійний фонд України, Міністерство економічного розвитку і торгівлі України, НБУ, Рахункова палата України, держреєстратори, Державна служба статистики України, Державна фінансова інспекція України, МВС України, громадські організації (асоціації платників податків, спілки юристів, спілки економістів та ін.), науково-дослідні та навчальні заклади податкового профілю тощо.

Тепер розглянемо функціональну підсистему інституту податкового менеджменту, тобто його інституції. Згідно з підходом Д. Нортона, поняття „інституції” охоплює будь-які види обмежень, створені для спрямування людської взаємодії у певному напрямі. Призначення інституцій у суспільстві полягає у тому, щоб зменшити невизначеність через встановлення постійної структури людської взаємодії [11, с. 39]. За словами В.Гамільтона, інституції „означають переважний та постійний спосіб мислення, який став звичкою для групи або звичаєм для народу” [14, р. 584]. У руслі нашого дослідження особливої уваги заслуговує думка О. Сухарева про те, що інституції – „це рамки функціонування організацій, що визначають їх генезис і еволюцію” [12, с. 31]. На думку Дж. Ходжсона, інституції – це в основному довговічні системи правил, що склалися та вкорінилися, які структурують соціальні взаємодії. Тобто інституції є системами соціальних правил, до яких включаються як норми поведінки, соціальні конвенції, юридичні і формальні правила [цит. за: 10].

Призначення інституцій розкривається через функції, які вони виконують. Інтереси окремих інституційних суб'єктів, зокрема держави та суб'єктів господарювання, часто не збігаються: одні особи, відстоюючи свої інтереси, можуть завдати шкоди іншим. Тому на інституції покладається функціональне навантаження незалежно від сфери її діяльності [11, с. 40]. На нашу думку, найкращу систематизацію цих функцій надає Т. Гайдай: структурування соціально-економічного буття; встановлення соціально-економічних правил гри; встановлення рамкових обмежень взаємодії; організація та структурування взаємодії індивідів; зменшення економічної невизначеності; зниження рівня та проявів опортунізму; забезпечення передбачуваності і стабільності; встановлення свободи та безпеки взаємодії

тощо [1, с. 155]. Додавши до нього переліку функцію мінімізації трансакційних витрат, можемо вважати його вичерпним.

До вичерпного переліку функцій інституцій логічним було б додати вичерпне їх визначення. Віддаючи належне відповідним науковим напрацюванням, деякі моменти нам хотілося б уточнити. Інституції, зокрема формальні, часто не є способом мислення. Також інституції не можна зводити тільки до обмежень, оскільки вони не тільки обмежують, але й спрямовують, стимулюють і полегшують соціальну взаємодію. Інституції не обов'язково довговічні, прикладом цьому може бути часта зміна законодавчих норм. Також ми вважаємо недоцільним вносити до визначення інституцій механізми їх дотримання, оскільки вони є компонентами інституцій. На нашу думку, інституції – це правила, які організують, регулюють та мотивують соціальну взаємодію в усіх сферах суспільного життя за умови мінімізації трансакційних витрат, зокрема у сфері управління процесом оподаткування.

Охарактеризуємо окреслену систему правил. Зокрема Д. Норт виділяє формальні обмеження (правила, закони, конституції), неформальні обмеження (норми поведінки, умовності, внутрішні принципи) та механізми, які дозволяють контролювати їх дотримання [15, р. 360]. Але, як зауважує В. Мельникова, „норми й традиції в суспільстві не лише є обмежувачами поведінки індивідів, а й використовуються як інструменти, що спонукають економічних суб'єктів діяти відповідно до визначених у суспільстві правил, норм поведінки й наданих прав” [7].

У цьому аспекті нам ближча позиція вчених, які до складу інституцій, окрім формальних (писаних) та неформальних (неписаних) правил, включають і традиційно-ментальні (спонтанно обрані, інтуїтивні) правила поведінки. Зокрема, позиція А. Олейніка, який визначає інститут (по суті – інституцію) як сукупність формальних (зафіксованих у праві), неформальних (зафіксованих у звичаєвому праві) і спонтанно обраних рамок, які структурують взаємодії індивідів в економічній, політичній і соціальній сферах [9, с. 129].

Зважаючи на сказане, визначимо інституції податкового менеджменту як систему формальних, неформальних та традиційно-ментальних правил, які організують, регулюють та мотивують соціальну взаємодію у сфері управління процесом оподаткування за умови мінімізації трансакційних витрат. Формальні правила є офіційними настановами і встановлюються відповідними законодавчими та підзаконними нормативними актами, формальними угодами, офіційними договірними умовами та є обов'язковими до виконання їх суб'єктами. Виконання формальних правил забезпечується силою державного імперативу. Формальні правила податкового менеджменту представлені податковим законодавством, підзаконними нормативними актами, формальними угодами, офіційними договірними умовами. За невиконання формальних правил встановлено юридичну відповідальність. Формальні правила є похідними і продуктом неформальних правил.

Неформальні правила є закономірностями поведінки, загально визнаними суспільством і базуються на об'єктивних законах суспільного розвитку (зокрема, економічних), ділових домовленостях та суспільних стандартах

(стереотипах) поведінки. Джерелом походження неформальних правил є традиційно-ментальні правила.

Традиційно-ментальні правила є поведінковими регуляторами, які спираються на традиції, звичаї та цінності, усталені у певному співтоваристві і генеруються феноменом менталітету.

Зважаючи на свої характерні особливості, різні ланки інституційної системи змінюються з різною швидкістю. Тому окремі інституційні зміни через неготовність до їх сприйняття відкидаються суспільством. Відповідним прикладом може бути прийняття Податкового кодексу України, яке зумовило так званий „податковий майдан”. Українські платники податків були шоковані не тільки швидкісним прийняттям та введенням в дію своду не оновлених, а по суті нових податкових норм (що потягнуло за собою істотну перебудову податкового обліку та порядку податкового адміністрування, масове перенавчання бухгалтерів і фінансистів), а також відміною спрощеного режиму оподаткування для малого бізнесу (із загальної кількості підприємств понад 90% складають малі підприємства). Тому по певних позиціях владі довелося шукати компроміс і приймати відповідні зміни до податкового законодавства. Оскільки податкове реформування розуміє під собою цілий комплекс інституціональних змін у сфері оподаткування, зокрема – податкового менеджменту, то доцільно детальніше розглянути проблематику таких змін.

У сучасній інституціональній науці існує певна класифікація інституціональних змін. Д. Норт насамперед поділяє їх на дискретні (зміни у формальних обмеженнях) та інкрементні (зміни у неформальних правилах поведінки). Якщо перші мають перервний (стрибокподібний) характер, то інші – поступовий (поетапний) [8, с. 116]. Проявом дискретних змін в податковому менеджменті є внесення змін та доповнень до податкового законодавства, а інкрементних – становлення податкової культури. Також інституціональні зміни залежно від наявності або відсутності відповідних намірів у їх суб'єктів відбуваються спонтанно або цілеспрямовано. Ці види можуть комбінуватися, і спонтанна інституціональна зміна може затверджуватися і цілеспрямовано розповсюджуватися.

Розвиток інституціонального середовища зумовлюють також еволюційні, кумулятивні та адаптивні зміни. Перші являють собою зміни периферійних правил та їх поступове перетворення на правила вищого порядку. Кумулятивні зміни визначаються ступенем розвитку інституцій та їх суб'єктів і проявляються в загальних змінах функціонуючих норм, правил та інститутів. Адаптивні зміни характеризують використання і адаптацію норм і правил соціальної поведінки в існуючих умовах. У процесі інституціональної зміни, що супроводжується створенням інститутів, виробленням і використанням нових норм, правил у суспільстві, відбувається перехід трансформованої системи до нового стану рівноваги [7].

На наш погляд, найоб'єктивніше характеризує сучасні інституціональні зміни у сфері податкового менеджменту їх класифікація за цілями та змістом відповідних перетворень, а саме: створення; еволюція; ліквідація; трансформація; реконструкція; модернізація.

Завершуючи аналіз інституціональних змін у сфері вітчизняного державного податкового менеджменту, узагальнено представимо два їх механізми. Перший (еволюційний) реалізується шляхом узаконення (легалізації) неформальних правил та усталених традицій, а другий (революційний) – імперативного нав'язування формальних правил за допомогою державного примусу.

Словами О. Канцурова, „перший варіант – потенційно ефективніший, оскільки еволюційний, але більш трудомісткий, тому вимагає тривалого часу для досягнення поставлених цілей. Для другого варіанта потрібно менше часу для реалізації, але він є більш ресурсозатратним і на першому етапі потребуватиме значних трансакцій на підтримку функціонування інституту (по суті – інституції (авт.)) і забезпечення передбачуваності поведінки індивідуумів та суб'єктів економічних відносин, зазвичай, силовими методами [4, с. 22]. У другому випадку примусове запровадження формальних правил ризикує зіткнутися з негативною реакцією соціальних груп. Суспільство має бути підготовленим до відповідної зміни, а швидкість її запровадження залежить від здатності членів суспільства та відповідних організацій засвоювати, опрацьовувати, передавати та зберігати інформацію, що цілком перебуває у соціальній площині. Тому успішність інституціональних змін залежить від модифікації соціальних цінностей, яка готує суспільство до запровадження і використання відповідних інституцій. Податкова реформа в Україні з самого початку не орієнтувалася на соціальні цінності і, відповідно, не мала підстав для її підтримки суспільством, що було її істотним недоліком.

Іншим суттєвим недоліком вітчизняної податкової реформи стало бездумне руйнування власних інституціональних надбань у сфері оподаткування та управління ним, а також масовий інституціональний імпорт. Зараз стало зрозумілим, що, по-перше, неможливо одномоментно зламати стару інституціональну систему і збудувати нову, причому переважно за рахунок інституціонального імпорту. По-друге, на сучасному етапі першочергового значення набуває вдосконалення існуючих інституцій та інституційних суб'єктів на основі принципу комплементарності, тобто коли інституціональні зміни взаємопов'язані, а інституціональні елементи доповнюють один одного. З цієї позиції податкову реформу необхідно було запроваджувати синхронно з економічною, соціальною, бюджетною, політичною реформами, що в результаті мало б дати синергетичний поштовх соціально-економічному розвитку суспільства. Цього не відбулося, і більшість вітчизняних реформ відбувається, за словами В. Леніна, шляхом „крок вперед – два назад”. Інституціональні зміни, як правило, наштовхуються на суспільне неприйняття і осуд і скасовуються, наступний їх варіант (в більшості – тимчасовий) модифікується і запроваджується на певний термін, що в короткотерміновому аспекті дає право говорити про інституціональну рівновагу.

Інституціональна рівновага є вихідною ситуацією для інституціональних змін, коли за існуючого співвідношення сил гравців і наявного набору контрактних відносин, що опосередковують економічний обмін, жоден з цих гравців не вважає для себе вигідним втрачати ресурси на реструктуризацію

угод [8, с. 112]. Мотивом до порушення інституціональної рівноваги або джерелом походження інституціональних змін, за Д. Нортом, є „зовнішні шоки” та „внутрішні стимули”. „Зовнішні шоки” є породженням інституціонального середовища, а „внутрішні стимули” розуміють під собою вигоду, яку суб’єкт може отримати від зміни (або не зміни) діючих правил. Причому „внутрішні стимули” можуть спонукати не тільки до змін, а й до ухилення від правил – в окремих випадках недотримання встановлених правил приносить набагато більшу вигоду, ніж їх дотримання. Так виникають інституційні пастки – стійкі неефективні інституції або норми поведінки [3, с. 42–44]. Оскільки інституційні пастки мають самопідтримуючий характер, то з них дуже важко вибиратися.

Вітчизняний досвід податкового реформування дає можливість стверджувати, що політичне блокування інституціональних змін у сфері оподаткування стало головною інституційною пасткою податкового менеджменту. Чимало раціональних податкових рішень не знайшли свого втілення шляхом законодавчого або судового блокування. Рішенням Конституційного Суду було відтерміновано законодавчо встановлений обов’язок можновладців декларувати свої витрати. Також поки не знайшло парламентської підтримки урядове рішення про введення так званого „податку на багатство”. До прийняття Податкового кодексу України ситуація із використанням непрямих методів визначення податкових зобов’язань була інституційною ямою, коли формальні норми для такого визначення були, але був відсутній (а точніше, призупинений) механізм реалізації цих норм. У Податковому кодексі України відсутні навіть посилання на такі методи. Прикладів інституційних пасток у сфері вітчизняного податкового менеджменту можна надати ще багато, їх ліквідація давно стала важливим суспільним завданням. Шляхом його вирішення може стати інституціональне реформування вітчизняного податкового менеджменту, насамперед у напрямі вдосконалення відповідних інституційних суб’єктів та інституцій. Таке вдосконалення може відбуватися шляхом реконструкційних або модернізаційних змін. Реконструкція розуміє під собою відновлення первісних якостей та функцій, а модернізація – осучаснення через надання первісному об’єкту невластивих йому сучасних рис. Безумовно, переважна кількість інституціональних змін у сфері вітчизняного податкового менеджменту об’єктивно буде реалізована шляхом модернізації (зокрема, перебудова податкової служби та загального апарату управління процесом оподаткування, вдосконалення оподаткування малого підприємництва та екологічного оподаткування). У той же час необхідно відзначити, що в минулому були податкові рішення зі значним соціально-економічним потенціалом, які через відсутність механізмів реалізації не змогли довести свою ефективність. Ми вважаємо за доцільне відновити диференціацію ставок прибуткового оподаткування підприємств залежно від виду економічної діяльності, гральний бізнес та його оподаткування, податок з реклами та ринковий збір. Зрозуміло, у цьому випадку реконструкцію інституцій необхідно проводити одночасно з модернізацією механізмів їх дії.



**Висновки.** Інституціональні засади податкового менеджменту включають його інститут з функціональною та організаційною підсистемами, інституціональні зміни та їх механізми, чинники впливу на інституціональну рівновагу, інституціональні деформації у вигляді пасток (рис. 1).

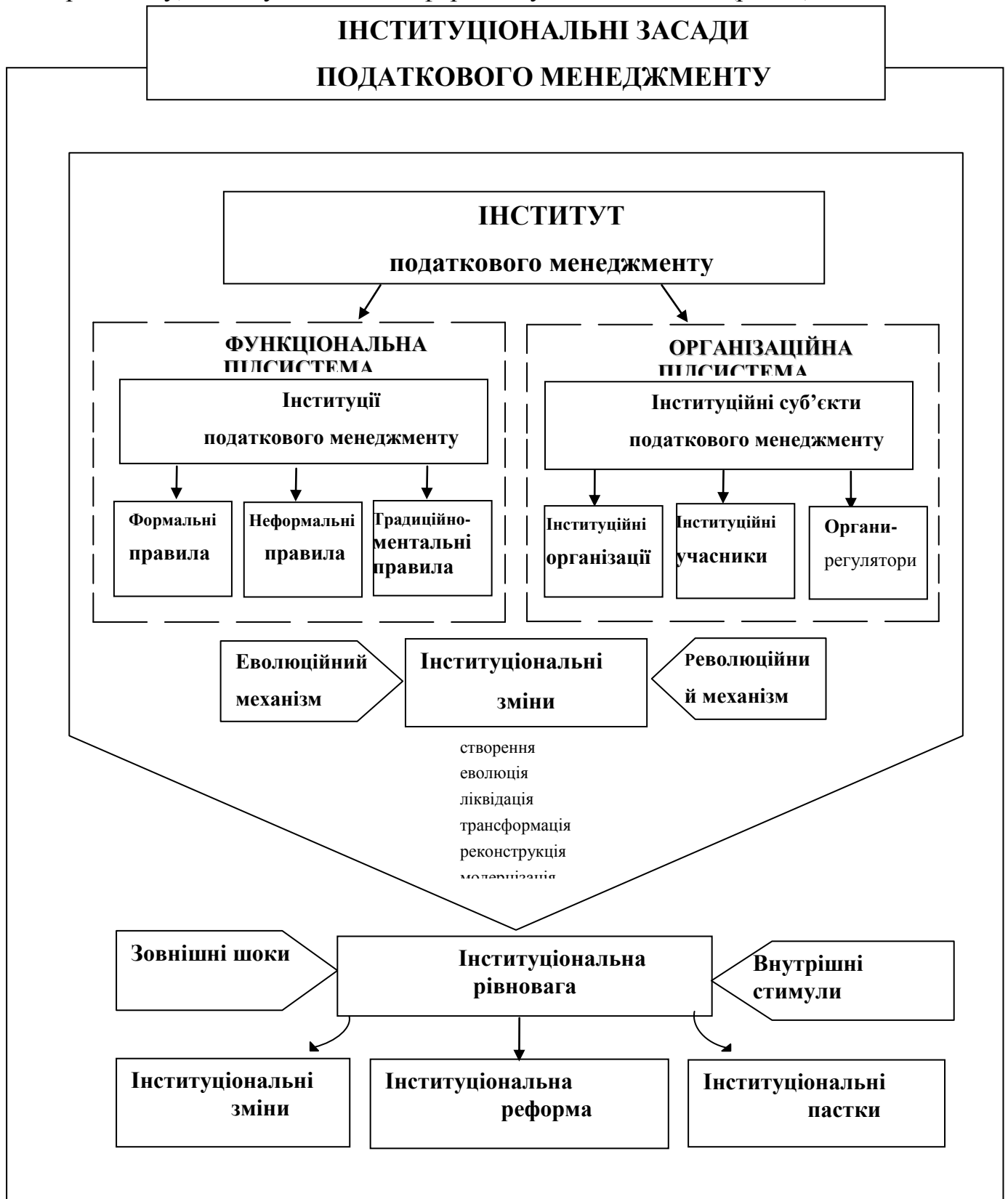


Рис. 1. Інституціональні засади податкового менеджменту\*  
Джерело: побудовано автором.

Інститут податкового менеджменту розглядаємо як стійке системне поєднання соціальних структур та морально-правових норм, які організують, регулюють та мотивують діяльність цих структур у сфері управління процесом оподаткування. Це стійке системне утворення, яке поєднує в собі функціональну підсистему (інституції) та організаційну підсистему (інституційні суб'єкти).

Інституції податкового менеджменту – це система формальних, неформальних та традиційно-ментальних правил, які організують, регулюють та мотивують соціальну взаємодію у сфері управління процесом оподаткування за умови мінімізації трансакційних витрат.

Інституційні суб'єкти податкового менеджменту – це соціальні структури, через які або по відношенню до яких реалізуються управлінські функції у сфері оподаткування, або які певним чином впливають на формування податкових рішень. У складі інституційних суб'єктів податкового менеджменту виділяємо інституційні організації, органи–регулятори і інституційних учасників. Формування і розвиток інституту податкового менеджменту відбувається шляхом відповідних інституціональних змін, а саме створення, еволюції, ліквідації, трансформації, реконструкції, модернізації, які в свою чергу реалізуються за допомогою еволюційного або революційного механізму. Вихідною ситуацією для інституціональних змін є інституціональна рівновага, а мотивом до її порушення, тобто джерелом походження інституціональних змін, є зовнішні шоки та внутрішні стимули. Останні можуть бути причиною не тільки інституціональних змін, а й виникнення інституційних пасток. Інституційні пастки у сфері вітчизняного податкового менеджменту відрізняються чисельністю та розмаїттям, їх ліквідація давно стала важливим суспільним завданням. Шляхом його вирішення може стати інституціональне реформування податкового менеджменту. Інституціональна реформа податкового менеджменту в Україні має передбачати відповідні реконструкційні та модернізаційні зміни його інституцій та інституційних суб'єктів. Основоположними засадами, тобто принципами інституціонального реформування вітчизняного податкового менеджменту, на нашу думку, мають стати: прозорість прийняття управлінських рішень у сфері оподаткування; узгодженість та комплементарність податкових рішень з управлінськими рішеннями в інших сферах державного менеджменту; соціальна відповідальність суб'єктів податкового менеджменту та їх контрольованість з боку суспільства; дотримання встановлених правил суб'єктами податкового менеджменту; участь суспільства у прийнятті податкових рішень; законність та належна організація податкової діяльності, формалізація податкових процедур; загальна доступність податкової інформації; професіоналізм податкового персоналу; ефективність управлінських рішень у сфері оподаткування.

Зважаючи на зазначене вище, зазначимо, що в сучасних умовах інституціональне реформування податкового менеджменту в Україні є комплексною проблемою і потребує окремого дослідження.

### Список використаних джерел

1. Гайдай Т. В. Парадигма інституціоналізму: методологічний аспект: [монографія] / Т. В. Гайдай. – К.: Видавничо-поліграфічний центр „Київський університет”, 2008. – 296 с.
2. Иншаков О. В. Институционализм в российской экономической мысли (IX–XXI вв.): в 2 т. / О. В. Иншаков, Д. П. Фролов. – Волгоград: Изд-во ВолГУ, 2002. – Т. 1. – 486 с.
3. Інституційні засади формування економічної системи України: теорія і практика / [за ред. З. Ватаманюка]. – Львів: „Новий світ – 2000”, 2005. – С.42–44.
4. Канцуров О. Інституціоналізм як теоретико-методологічні засади сучасних реформ / О. Канцуров // Економіка України. – 2011. – № 5 (594). – С. 15–22.
5. Маритен Ж. Человек и государство / Ж. Маритен. – М.: Идея-Пресс, 2000. – 196 с.
6. Мельник Т. М. Інституційні чинники економічного розвитку: теорія і практика / Т. М. Мельник // Вісник Донецького національного університету. – 2010. – Випуск 2. – Том 1. – Серія В: Економіка і право. – С. 245–251. – С. 245.
7. Мельникова В. І. Національна економіка: підручник [Електронний ресурс] / В. І. Мельникова. – Режим доступу: [http://pidruchniki.ws/18060203/ekonomika/natsionalna\\_ekonomika](http://pidruchniki.ws/18060203/ekonomika/natsionalna_ekonomika)
8. Норт Д. Інституції, інституційна зміна та функціонування економіки / Д. Норт. – К.: Основи, 2000. – 198с.
9. Олейник А. Институциональная экономика. Тема 7. Изменение институтов во времени: эволюция и революция / А. Олейник // Вопросы экономики. – 1999. – № 7. – С. 129–150.
10. Основы управления в органах внутренних дел: учебник / [под ред. А. П. Коренева]. – [Издание 4-е]. – М.: Московская академия МВД России, ЦЮЛ „Щит”, 2001. – 396 с.
11. Податкова політика України: стан, проблеми, перспективи: монографія / [П. В. Мельник, Л. Л. Тарангул, З. С. Варналій та ін.]; за ред. З. С. Варналія. – К.: Знання України, 2008. – 675 с.
12. Сухарев О. С. Основные понятия институциональной и эволюционной экономики. Краткий курс лекций: Учебное пособие. – М.: Центр эволюционной экономики ИЭ РАН; Брянск: Изд-во БГУ, 2004. – 128 с.
13. Фролов Д. Институциональная эволюция постсоветского институционализма / Д. Фролов // Вопросы экономики. – 2008. – № 4. – С. 130–140.
14. Hamilton W. Institution / W. Hamilton // Encyclopedia of the Social Sciences. – 1932. – vol. 73. – № 4. – P. 560–595.
15. North D. Economic Performance Through Time / D. North // American Economic Review. – 1994. – Vol. 84. – № 3. – P. 359–368.

*Подано до редакції 10 грудня 2013 року*

**Воронкова О. М.**

**Институциональные основы налогового менеджмента**

*В статье представлены институциональные основы налогового менеджмента. Предложено авторское видение института налогового менеджмента и его структуры. Определены институты и институциональные субъекты налогового менеджмента, а также их особенности. Охарактеризованы институциональные изменения в сфере налогового менеджмента, источники их происхождения и механизмы реализации. Обоснованы принципы институционального реформирования налогового менеджмента в Украине.*

**Ключевые слова:** *институциональные основы налогового менеджмента, институт налогового менеджмента, институции и институциональные субъекты налогового менеджмента, институциональные изменения, институциональная реформа.*

**Voronkova O. M.**

**The institutional bases of tax management**

*The institutional bases of tax management are presented in the article. The author's view on the tax management institute and its structure is proposed. The institutions, institutional subjects of tax management and its features are defined by the author. The institutional changes in the tax management sphere, the sources of its origin and mechanisms of its realization are characterized. The principles of tax management institutional reform in Ukraine are grounded.*

**Key words:** *institutional bases of tax management, tax management institute, institutions and institutional subjects of tax management, institutional change, institutional reform.*

*Воронкова Олена Миколаївна – доктор економічних наук, доцент, начальник відділу дослідження проблем протидії податковим правопорушенням Науково-дослідного центру з проблем оподаткування Національного університету державної податкової служби України.*