

стрування і вибираючи відповідну макроекономічну податкову, митну, кредитну, валютну та регуляторну політику.

### Література

1. Полтерович В.М. Институциональные ловушки и экономические реформы // Экономика и мат. методы. - 1999. - Т. 35.- Вып. 2. – С. 3 – 20.
2. Полтерович В.М. Факторы коррупции // Экономика и математические . методы. - 1998. - Т. 34. - № 3. – С. 30-39.
3. Полтерович В.М. Трансформационный спад в России // Экономика и математические методы. - 1996. - Т. 32. - № 1. – С. 54 – 69.
4. Полтерович В.М. Экономическая реформа 1992 г.: битва правительства с трудовыми коллективами // Экономика и математические методы. - 1993. - Т. 29. - № 4. – С. 3 – 17.
5. Полтерович В.М. Институциональные ловушки: есть ли выход? // Общественные науки и современность. – 2004. - № 3. – С. 5 – 16.

6. Кужель О.В. Коррупция і розвиток малого бізнесу // Економіка і прогнозування. - 2002. - № 2. - С. 137 - 148.

7. Тотьев К.Ю. Предпринимательское право. Публично-правовой статус предпринимателя. – М.: ООО «Профобразование», 2003. – 280 с.

8. Робочі матеріали Міжнародної конференції "Антикорупція - Саміт 2000", США, Вашингтон, 17-24 вересня 2000 р.

9. Тихомиров Ю. Преодолеть коррупциогенность законодательства // Право и экономика. - 2004. - № 5. - С. 3 - 6.

10. Робочі матеріали Міжнародної конференції "Антикорупція - Саміт 2001", Югославія, 19-21 вересня 2001 р.

11. Берг О. В. Административно – правовые барьеры при развитии предпринимательства и пути их решения на региональном уровне // Государственная власть и местное самоуправление. - 2002. - № 3. - С. 28-31.

Статья поступила в редакцию 25.01.2005

**Н.Н. АНДРЕЕВА, к.э.н., старший научный сотрудник**  
*Институт проблем рынка и экономико-экологических исследований*  
*НАН Украины, г. Одесса*

### ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ЭКОЛОГИЧЕСКОГО РЕФОРМИРОВАНИЯ НАЛОГОВОЙ И УЧЁТНОЙ СИСТЕМ В УСЛОВИЯХ ТРАНСФОРМАЦИИ ЭКОНОМИКИ УКРАИНЫ

В системе становления и прогрессивного развития Украины как суверенного государства особую актуальность приобретают проблемы обеспечения экологически и технологически безопасных условий жизнедеятельности общества, создания самодостаточной социально ориентированной рыночной экономики, обеспечения ресурсной и экономической независимости Украины от других стран.

Украина имеет мощную промышленную и энергетическую базу, богатый сельскохозяйственный потенциал, что яв-

ляется серьёзными источниками загрязнения окружающей среды. Система плановой экономики, доминировавшая несколько десятилетий в Украине, не стимулировала осуществление значительных инвестиций в охрану окружающей среды, поскольку основная политика такой экономики заключалась в интенсификации производства. В настоящее время наша страна переживает ряд трудностей переходного периода на пути к рыночной экономике. Несмотря на

© Н.Н. Андреева, 2005

положительные тенденции в макроэкономике Украины в последние три года, объём экологических инвестиций по-прежнему остаётся очень небольшим, даже по сравнению с советским периодом развития экономики страны. Учитывая, что к экологическим проблемам прошлых лет добавились новые, вопросы обеспечения ресурсно-экологической безопасности требуют немедленного решения.

В контексте проблемы необходимости оптимального взаимного согласования интересов экономики и экологии следует рассматривать вопрос о том, при помощи каких изменений можно достигнуть этой цели. По мнению автора, в первую очередь необходимо провести реформирование налоговой и учётной систем страны в контексте их экологизации.

Финансовым механизмам формирования и реализации экологической политики посвящены работы известных украинских и российских учёных: О.Л. Кашенко, А.В. Чуписа, Л.Г. Мельника, В.М. Трегобчука, В.Г. Сахаева, О.В. Веклич, И.М. Потравного, О.Б. Струковой, Н.В. Пахомовой, В.С. Мищенко, Б.В. Буркинського, С.К. Харичкова и ряда других авторов. В базовых работах этих и других учёных определен понятийный аппарат и пути использования в природоохранной деятельности отдельных финансовых составляющих, в том числе налоговой и учётной систем. Несмотря на интересные теоретические научные исследования и законодательный опыт ряда стран, вопросы необходимости реформирования налоговой и учётной систем Украины очень актуальны в настоящее время.

Следует отметить, что особенности развития народнохозяйственного комплекса Украины, специфичность законодательной базы страны обуславливают необходимость адаптации и своей интерпретации многих методических и методологических подходов, используемых в практике других стран.

Именно поэтому в качестве основных задач данной статьи автор определяет следующие задачи:

- рассмотреть международный опыт формирования экологических налоговых систем;
- проанализировать современную систему экологических платежей в Украине, законодательство, регламентирующее экологическую аудиторскую деятельность;
- выработать возможные направления реформирования экологической налоговой и учётной систем страны с целью обеспечения ресурсно-экологической безопасности Украины в условиях трансформации отечественной экономики в рыночную экономику.

Экологические налоги в той или иной форме существуют во всех экономически развитых странах, включая прежде всего государства Европейского Союза. Впервые необходимость их применения на официальном уровне была подтверждена в 1-й Программе действий ЕС по охране окружающей среды (1973 г.), и она связывалась с реализацией принципа «загрязнитель платит». Активизация внимания к экологическим налогам и платежам в странах ЕС происходила со второй половины 80-х г.г. XX столетия в связи с повсеместно осуществляемым переходом в области охраны окружающей среды от командно-административных к экономическим методам управления. Ориентация на платежи и налоги как важнейшие экономические инструменты усилилась в начале 90-х г.г. прошлого столетия в период охватившей развитые страны рецессии, которая сопровождалась обострением проблем занятости и ужесточением конкурентной борьбы.

Концептуальной основой экологизации налоговых систем послужила идея двойного выигрыша (дивиденда) (win-win situation). Согласно этой идее, экономическое стимулирование охраны окружающей среды и ресурсосбережения посредством введения экологических налогов (платежей) должно одновременно сопровождаться пропорциональным снижением налогового бремени, связанного с социальными выплатами (т.е. бремени на доходы), что потенциально позволяет стимулировать

рост занятости и поддерживать конкурентоспособность национальных производителей.

Из развитых стран Европы наиболее богатый опыт в этой области накоплен государствами Бенилюкса и Скандинавскими странами. С середины 90-х г.г. интерес к экологическим налогам и платежам стали проявлять и более крупные европейские государства, включая Великобританию, Францию, Италию и Германию. Определённым толчком к согласованному введению экологических налогов и их гармонизации стало принятие в 1994 г. специальной Директивы ЕС по упаковочным отходам. Сложность достижения аналогичных результатов в области налогов на выбросы вредных веществ, в том числе парниковых газов, объясняется тем, что условием их согласованного введения является достижение единодушной поддержки со стороны всех стран – членов Евросоюза. В странах с трансформируемой экономикой заслуживает внимания опыт Польши, Венгрии и Эстонии. Заметен прогресс в данной области и ряда новых индустриальных государств, включая Тайвань, Корею, Малайзию, Таиланд, Сингапур. Хотя в последней группе предпочтение по-прежнему отдаётся командно-контрольным рычагам.

В настоящее время экологические налоги занимают существенное место в налоговых системах большинства стран Евросоюза. В этих странах в области налоговой политики реализуется целая программа мер, призванная обеспечить существенное продвижение в области охраны окружающей среды, ресурсосбережения, повышения уровня экоэффективности и решения одновременно с экологическими широкого круга социальных проблем. Что касается природоохранных направлений современной налоговой политики, то они сегодня охватывают различные уровни экономики, включая глобальный, а также концентрируются на приоритетных с точки зрения загрязнения секторах.

В налоговой системе США налогам, направленным на защиту окружающей природной среды, также уделено большое

место. Они составляют особую группу местных налогов. В Нью-Йорке, например, есть налог на очистку нефтяных пятен на водоемах. Имеется налог на корпорации, в результате деятельности которых появляются отходы «риска». Специальным налогом облагаются компании, производящие емкости для жидкостей без их вторичного использования (имеются в виду консервные банки и прочая тара, идущая после использования продукции в отходы).

В Украине в соответствии с Законом «Об охране окружающей среды» от 25.06.91 №1264–ХІІ экономический механизм экологического регулирования основывается на концепции платности природопользования. Данная концепция реализована на практике посредством ресурсных налоговых систем и эмиссионных платежей. Система сборов за загрязнение окружающей среды (так называемых эмиссионных платежей) была предложена в 1992 году. В настоящее время она включает в себя сборы: за выбросы в атмосферный воздух загрязняющих веществ стационарными и передвижными источниками загрязнения, за сбросы загрязняющих веществ непосредственно в водные объекты; сбор за размещение отходов.

Данная система сборов установлена Верховной Радой Украины, а единый порядок взимания и взыскания на всей территории Украины определён Постановлением КМУ от 01.03.99 г. № 303 «Об утверждении Порядка установления нормативов сбора за загрязнение окружающей природной среды и взыскания этого сбора» и Инструкцией о порядке исчисления и уплаты сбора за загрязнение окружающей природной среды, утверждённая приказом Минэкобезопасности Украины, ГНАУ от 19.07.99 № 162/379 [1].

Начиная с 1992 года ставки сборов на деятельность, которая способствует загрязнению окружающей среды, были изменены четыре раза – по мере роста темпов инфляции и после проведения денежной реформы. Налоги подлежат оплате ежеквартально. Полученную сумму средств распределяют по следующей схе-

ме:

20% направляют на лицевые счета местных фондов охраны окружающей среды, которые входят в состав сельских, районных и городских бюджетов;

50% перечисляются в городские фонды охраны окружающей среды, входящие в состав бюджета Автономной Республики Крым, областных бюджетов, на отдельные счета;

30% направляются в Государственный фонд охраны окружающей среды.

Для предприятий-плательщиков налогов за загрязнение, размещённых в городах Киеве и Севастополе, платежи распределяются следующим образом:

- 70% - перечисляются в городской фонд охраны окружающей среды;
- 30% - в Государственный фонд.

Реалии сегодняшнего дня в Украине таковы, что данный вид сборов носит принудительный характер и фактически не стимулирует природоохранную и ресурсосберегающую деятельность. Основными предпосылками не действенности принудительной группы стимуляторов охраны природы и рационального природопользования в Украине являются следующие аспекты:

- размер платежей за загрязнение устанавливается на недостаточно высоком уровне из-за опасения возложить непосильную финансовую ношу на предприятия, находящиеся в тяжелом экономическом положении;
- для товаропроизводителей выгоднее разного рода фискальные экологические платежи, чем затраты на природоохранные мероприятия, суммы которых намного – иногда в сотни раз – превышают обязательные платежи, поскольку эти средства относятся на себестоимость продукции и включаются в её цену и тем самым экологические платежи фактически возвращаются на предприятие от потребителей его продукции;
- местные органы власти могут полностью или частично освободить от платежей убыточные, но необходимые в

регионе предприятия;

- суммы штрафов за природоохранные нарушения остаются слишком низкими по сравнению со стоимостью деятельности, направленной на ликвидацию экологических последствий этих нарушений;
- несовершенство существующих экономических регуляторов природопользования в совокупности с неразвитой системой бухгалтерского учёта и статистической отчётности в отношении природоохранной деятельности на предприятиях создаёт возможность финансовых лазеек для уклонения от установленной платы.

Современные налоговые системы мира в целом, и Украины в частности, несмотря на прогресс в области экологизации налогового законодательства, сосредоточены, прежде всего, на взимании налогов с населения, с прибыли, добавленной стоимости и пр., а не на экологических налогах. Плата за природопользование составляет в лучшем случае лишь несколько процентов от доходной части бюджета. В Украине в последние годы эта цифра колеблется в пределах 3-4 % от всех поступлений в Государственный бюджет. Тем самым в определенной степени поощряется природоэксплуатирующая деятельность.

Как свидетельствует практика стран ОЭСР, плата за землю, рентные платежи не выступают составляющими экоресурсных платежей. Природные ресурсы присутствуют в структуре экоплатежей, главным образом в части, касающейся влияния их эксплуатации на состояние окружающей среды. Во Франции, например, их доля около 1%. Такие качественные расхождения между составом платежей природоохранной направленности в Украине и странах ОЭСР не позволяют делать какие бы то ни было сравнения доли таких платежей в общих бюджетных поступлениях этих государств [2]. При уточнении отечественных экоплатежей с учётом европейского подхода получаем цифру соотношения экоплатежей к общему уровню доходной части бюджета не превышающую 1 %.

Для сравнения хочется отметить,

что по данным Дэвида Пирса, доля экологических налогов в процентах в общем объеме всех средств, которые поступили от налогообложения юридических и физических лиц в 1993 г., составила: в Австрии – 4,4; Канаде – 4,5; Дании – 3,4; Финляндии – 7,3; Франции – 5,4; Германии – 4,9; Греции – 6,1; Ирландии – 11,9; Италии – 9,0; Великобритании – 8,2; США – 3,2. В среднем доля экологических налогов и сборов в странах ОЭСР составила в 1993 г 6,7 % [3, С.79]. Данная цифра имеет тенденцию роста в последние годы в связи с налоговой реформой в эко-сфере.

Существующая экологическая налоговая система Украины уже не удовлетворяет реалиям сегодняшнего дня. Доля экологических налогов в доходной части бюджета, а также расходная её часть на экологические мероприятия должны значительно возрасти. Вполне возможно должна измениться и структура экологического налогового законодательства страны. Это позволит коренным образом изменить ситуацию негативного воздействия народнохозяйственного комплекса страны на окружающую среду, и создаст стимул для снижения природоемкости как на государственном уровне, так и на уровне региональных систем управления, а также для увеличения удельного веса экологически ориентированных инвестиций в общей системе средств, мобилизуемых через финансовую систему.

Налоговая реформа - это необходимый процесс, который непосредственно связан с налоговой политикой. Одной из основных задач его является поиск адекватного финансово-экономического аспекта воздействия на охрану окружающей природной среды для безопасного и устойчивого развития. Здесь большую роль играет налоговая политика. Сущность налоговой политики заключается в том, что она предусматривает участие государства в регулировании экономики. Исходя из функциональной специфики налогов, налогами можно стимулировать или наоборот, ограничивать деловую активность. Тем самым можно обеспечивать процессы экологиза-

ции тех или иных отраслей, стимулировать инициирование природоохранных мероприятий, и т.д.

Следует отметить, что налоговая политика может базироваться на дискреционной и недискреционной основах. Дискреционная основа предполагает проведение корректировок налогового законодательства в соответствии с меняющейся экономической ситуацией: изменение налоговых ставок, введение или отмены налоговых льгот и т.д. Дискреционная налоговая политика предоставляет государству широкий выбор инструментов регулирования.

Однако на этот тип налоговой политики оказывают негативное влияние три вида «запаздывания», связанных с лагом распознавания экономического процесса или конъюнктуры, лагом принятия решения и воздействия.

Недискредитационная налоговая политика является элементом автоматических регуляторов (т.е. встроенных стабилизаторов) нацеленных, главным образом, на регулирование среднесрочной цикличности. В фазе экономического подъема, или когда природооразрушающие технологии повышаются, то увеличиваются и нормы изъятия в бюджет из доходов хозяйствующих субъектов, тем самым повышается необходимость регулирования природоохранных мероприятий. Необходимо отметить, что недискредитационная налоговая политика свободна от лагов запаздывания, и представляет государству меньшее количество регулирующих инструментов.

Налоговая политика не должна только обеспечивать государство необходимыми финансовыми ресурсами. Её стимулирующая и регулирующая функции заключаются в том, что с её помощью должны: осуществляться экономическое регулирование хозяйства страны, сглаживаться возникающие в процессе рыночных отношений неравенства, например, в уровнях доходов населения, развитии отдельных отраслей, а также в сфере регулирования экологически ориентированных инвестиций и мероприятий.

С позиций перехода экономики к устойчивому типу развития, ее экологизации и структурной перестройки, система налогов должна предусматривать повышенные налоги на природоэксплуатирующие отрасли и секторы, находящиеся в начале природно-продуктовой вертикали. Конечно же, это снизит выгодность инвестиционных вложений в их развитие. Но в этом случае налоги должны играть роль пресса, подавляющего природоёмкую деятельность или переключающего эту деятельность на экологосбалансированную. В свою очередь обрабатывающие, обслуживающие, инфраструктурные отрасли, находящиеся ближе к концу природно-продуктовой вертикали, должны облагаться пониженными налогами, стимулирующими их развитие. Такая система налогов свойственна комбинированному типу экономического механизма природопользования.

Следует отметить, что в регионах с напряженной экологической ситуацией система налогообложения должна быть "мягче" по сравнению с экологически благополучными районами для всех видов деятельности, связанных с реабилитацией территории или повышенными затратами из-за дополнительных экологических издержек.

Налоговые льготы должны предоставляться государственным и частным предприятиям и организациям, производящим природоохранное и ресурсосберегающее оборудование, материалы, а также осуществляющим экологические услуги.

Реализация основных направлений и задач налоговых реформ, как правило, осуществляется поэтапно. В Германии для реализации экологической налоговой реформы был принят специальный «Закон о начале экологической налоговой реформы» от 1 апреля 1999 г. В соответствии с которым реформирование экологической и налоговой политики должно продлиться пять лет и включать 5 этапов. Соответствующий опыт накапливается и в других странах, и он нуждается в обобщении и анализе в целях нахождения наиболее эф-

фективных инструментов решения экологических проблем.

На практике используются разнообразные экологические налоги, которые имеют и разные наименования. В английском написании наряду со стандартным термином «taxes» также используются «charges», «levies», «fees», «duties». Согласно Европейскому экологическому агентству (European Environmental Agency), применяемые ныне экологические налоги и сборы могут быть, прежде всего, классифицированы [4] по целевой направленности и основным областям применения.

В свою очередь, в соответствии с целевой направленностью различают следующие налоги (платежи):

- служащие преимущественно покрытию экологических издержек (они, в свою очередь, подразделяются на платежи пользователей и отложенные платежи);
- стимулирующие экологически релевантное поведение производителей и потребителей;
- экологические налоги, имеющие преимущественно фискальную функцию и служащие пополнению бюджета (бюджетов).

Согласно основным областям применения [5] (решаемым экологическим проблемам) выделяют энергетические налоги; транспортные налоги; налоги на загрязнение.

Начнём с анализа классификации налогов по целям.

1) Налоги (сборы), покрывающие затраты на охрану окружающей среды (cost-covering charges). Они подразделяются на: налоги (платежи) за пользование природными ресурсами и экологическими услугами [ например, плата за забор воды из водоёмов или сбор и размещение отходов (user charges) и отложенные платежи (earmarked charges), включая налоги (платежи) на шумовое загрязнение, сброс сточных вод на рельеф местности и доходы от животноводства, специальные налоги на батарейки и т.п.].

Доходы от поступления соответст-

вующих средств направляются либо в специальные экологические фонды (для случая применения платежей), либо – в бюджеты (в случае налогов) и используются на различные экологические цели (например, на финансирование услуг по рециклированию). С известными оговорками, применяемые в Украине эмиссионные платежи относятся именно к этому типу. Использование данного вида экологических платежей, с одной стороны, приносит доходы, используемые для финансирования природоохранных мероприятий, а с другой – воздействует на цены продукции предприятия – загрязнителя. Надо учитывать, что, как правило, данные платежи покрывают только часть полных затрат на охрану окружающей среды и компенсацию наносимого ущерба.

2) Основной целью экологических платежей может быть и воздействие с их помощью на поведение экономических агентов (производителей, потребителей), без первоочередного стремления увеличить доходы бюджета. В этом случае говорят о налогах, стимулирующих экологическое поведение (*incentive charge*). Такие налоги в большинстве случаев являются потоварными и относятся к косвенным налогам. Они устанавливаются на товары, производство (потребление) которых сопровождается возникновением негативных экологических экстерналий.

Потоварные (или продуктовые) налоги повышают рыночную цену соответствующих товаров, что приводит к ограничению и рационализации их потребления. Их примерами являются налоги на тару одноразового использования, контейнеры или банки для напитков (в том случае, когда на них не распространяется залоговая система), алюминиевую фольгу, пестициды, некоторые моющие средства, соль для посыпки дорог и т.п. Объектом налогообложения может быть и продукция, изготовленная из дефицитного сырья, например из тропической древесины.

Доходы, получаемые от взимания стимулирующих налогов, могут использоваться для дальнейшего поощрения эколо-

гически релевантного поведения. Например, в Швеции доходы от налога на эмиссию оксида азота направляются на поощрение предприятий, которые сокращают выбросы в атмосферу. В Украине применение потоварных экологических налогов, выполняющих важные стимулирующие функции, во многом ещё находится на стадии обсуждения.

3) Экологические налоги, призванные, главным образом, повысить бюджетные доходы, относятся к фискальным экологическим налогам (*fiscal environmental tax revenue-rising tax*). Часть средств, полученных с их помощью, может расходоваться на экологические программы. В Украине, а также в России, примером фискальных экологических налогов являются акцизы, которые устанавливаются, в частности на нефть, газовый конденсат и природный газ.

Как можно заметить, различия между проанализированными нами тремя основными типами экологических налогов с точки зрения их целевого назначения, в определённой мере, условны. Скажем, платежи пользователей, как и фискальные налоги, могут обладать стимулирующим эффектом. Поэтому применяемые на практике налоги (платежи) так или иначе, служат достижению всех трёх целей. И, тем не менее, данная классификация имеет смысл, поскольку она позволяет выявить основную направленность экологической политики и системы налогообложения, четче сформулировать цели проводимых в этой области реформ и организовать грамотный мониторинг их достижения. Все эти вопросы имеют принципиальное значение для Украины, находящейся на стадии активного обсуждения дальнейшего учёта экологических и ресурсных факторов в современной системе налогообложения.

Указанные трудности могут быть частично преодолены с помощью классификации налогов по областям применения. Данная классификация включает в себя: налоги на определённые виды топлива или энергетические налоги (*energy taxes*); транспортные налоги (*transport taxes*); на-

логи на выбросы (сбросы) загрязнителей – эмиссионные налоги (tax on emissions); налоги на отходы (tax on waste).

В Европе наибольшее распространение получили транспортные и энергетические налоги. В той или иной форме они введены во всех странах – членах ЕС. При этом транспортные и энергетические налоги по своей сути являются фискальными налогами, т.е. предназначены для получения доходов. Ими также оказывается определённый положительный эффект на окружающую природную среду, но специалисты рассматривают его в качестве не основного, а сопутствующего.

Транспортные налоги, как правило, налагаются в зависимости от типа двигателя транспортного средства. Энергетические налоги, т.е. налоги на определённые виды топлива, призваны повлиять на эмиссию углекислого газа, оксидов азота и серы в атмосферу. Уменьшение использования угольного топлива приводит к сокращению выделения загрязняющих веществ, таких как SO<sub>2</sub>, NO<sub>x</sub>, особенно на территории городов. Налоги на твёрдые отходы стимулируют эффективное управление процессом их образования посредством уменьшения массы отходов, возвращаемых в окружающую природную среду, а также увеличения их рециклирования, включая применение соответствующих технологий в производстве.

В качестве особой группы, по мнению автора, следует выделить группу косвенных налогов, стимулирующих инвестиционную и инновационную деятельность в экологической сфере. В данном случае интересен опыт ряда стран: Нидерландов, Австрии, Испании, Кореи, Франции, широко использующих такого рода стимулы в своей практике.

В Нидерландах дополнительное снижение на 10-15 % по сравнению с обычным налоговым снижением применяется для конкретных инвестиций, направляемых в снижение загрязнения окружающей среды.

В Австрии получила развитие практика применения экологических субсидий

на разработку новых технологий и ссуд на оснастку оборудованием природоохранного предназначения, на поддержание качества среды или субсидий для покрытия ссуд. Кроме этого, в стране существует инвестиционная премия за капитальные вложения, направленные на охрану природы [6].

В Испании, наряду с налоговыми льготами, предоставляются отдельные субсидии в размере до 30 % инвестиционных расходов на исследовательскую деятельность по мониторингу, сокращению выбросов и предотвращению загрязнения окружающей среды.

В Японии применяются такой инструмент, как ускоренная амортизация. В первоначальный период амортизируется 25 % стоимости, остаток стоимости оборудования амортизируется обычным способом.

В Корее используется комплексная система стимулов, включает в себя: инвестиционные налоговые кредиты, ускоренную амортизацию, обычные инвестиционные кредиты. Налоговый кредит составляет: 3 % на импортное оборудование, 10 % на отечественное оборудование. Ускоренная амортизация применяется в размерах: 30 % для импортного оборудования, 50 % для отечественного оборудования).

Во Франции используется следующая система стимулов: ускоренная амортизация, региональные налоговые концессии и гранты. Ускоренная амортизация реализуется по схеме: 50 % износа списывается в первоначальный период, остальная часть стоимости оборудования, – равномерно. В Германии используется следующая схема ускоренной амортизации: 60% списывается в начальный период, а далее 10 % до полного списания) [7, с. 212].

Инвестиционное налоговое стимулирование представляет собой специфические налоговые льготы, которые предоставляются при покупке основного капитала. Кроме экологической целенаправленности, такого рода стимулирование также используют для повышения занятости, выпуска валовой продукции, конкурентоспособности на международном рынке, про-

дуктивности, уровней технологического прогресса.

Большинство видов инвестиционно-налогового стимулирования, функционирующих с помощью корпоративного механизма налогообложения, базируются на цене приобретения основного капитала. Хотя использование стимулирования ограничивается таким обязательным условием, как: наличие позитивной прибыли, база такого стимулирования - это стоимость приобретения актива.

Основным отличием между налоговыми льготами по отношению к капиталу, направляемому в сферу охраны окружающей среды и налоговыми льготами на другие цели, является то, что инвестиции в природоохранное оборудование не являются добровольными. В случаях общего стимулирования инвестиционной деятельности субъект инвестирования свободен сам решать, осуществлять или нет соответствующую инвестицию. В случае с экологически ориентированным инвестиционным стимулированием, реализация экологических инвестиций являются необходимым шагом для того, чтобы придерживаться регулятивных стандартов и процедур, устанавливаемых государством. Возможные механизмы применения группы налоговых стимулов экологической ориентации в украинской практике освещены автором в ряде других своих публикаций [8, 9].

Понимание глобальности проблемы защиты окружающей природной среды привело к тому, что во всем мире начали активно приниматься меры, позволяющие эффективнее решать эту проблему. Одной из этих мер, наряду с налоговым законодательством, позволяющим изыскивать средства для финансирования тех или иных природоохранных мероприятий, является принятие наряду с законодательством, регламентирующем аудиторскую деятельность в целом (как важнейшего инструмента контроля за правильностью начислений экологических налоговых платежей), законодательства по экологическому учёту и экологическому аудиту.

Экологический учёт как управлен-

ческий и информационный инструмент в современном виде в развитых странах сложился не сразу, и его формирование продолжается.

На протяжении последних трёх десятилетий в большинстве стран, включая в первую очередь развитые, происходил значительный рост затрат на природоохранную деятельность. Их общая величина ныне составляет десятки и сотни миллиардов долларов, и они в значительной степени возмещаются предприятиями – природопользователями. Однако настойчивое внимание к учёту этих затрат и управлению ими стало привлекаться лишь с начала 90-х гг. XX века.

Наиболее удачным определением экологического учёта является следующее: экологический учёт на предприятии – это система выявления, измерения, регистрации, накопления, обобщения, хранения, обработки и подготовки релевантной информации о деятельности предприятия в области природопользования с целью передачи её внутренним и внешним пользователям для принятия оптимальных решений [10, с.51].

В целом система экологического учёта на предприятии должна включать в себя три основные составляющие: учёт экологических затрат, учёт экологических обязательств, отчётность о природоохранной деятельности.

Поскольку учёт экологических затрат является основой для проведения экологического учёта в целом, то представляется целесообразным дать определение понятия учёта экологических затрат.

Учёт экологических затрат – это система выявления, измерения, регистрации, накопления, обобщения, хранения, обработки и подготовки релевантной информации об экологических затратах предприятия с целью передачи её внутренним и внешним пользователям для принятия оптимальных управленческих решений [10, с.52]. К сожалению законодательство, регламентирующее сущность, специфику и особенности проведения экологического учёта в Украине практически отсутствует.

А без него реформирование системы экологического налогового законодательства будет односторонним и не совсем эффективным. Иначе складывается ситуация в отношении законодательства, регламентирующего экологическую аудиторскую деятельность.

Принятие в Украине Закона «Об экологическом аудите» №1862-15 от 24.06.2004 [1] можно считать значительным вкладом в реализацию политики экологизации экономики Украины. Однако, нужно понимать, что классическое законодательство об аудите и законодательство об экологическом аудите различны по своей сути. Они проводятся аудиторами, сертифицированными в различных сферах: экономической и экологической.

Согласно Закону Украины «Об аудиторской деятельности» № 3125- X11 от 22 апреля 1993 года «аудит – это проверка публичной бухгалтерской отчетности, учёта, первичных документов и другой информации по отношению к финансово-хозяйственной деятельности субъектов хозяйствования с целью определения достоверности их отчетности, учёта, его полноты и соответствия действующему законодательству и установленным нормативам» [1].

Вопросы учёта, налогообложения, конечно же, в первую очередь, относятся к сфере анализа классического аудита. Однако, по мнению автора, при анализе результатов экологической хозяйственной деятельности привлечение экологического аудитора является желательным, а в некоторых случаях просто необходимым.

Согласно Закону Украины «Об экологическом аудите» «экологический аудит – это документально оформленный системный независимый процесс оценивания объекта экологического аудита, который включает сбор и объективное оценивание доказательств для установления ответственности определённых видов деятельности, средств, условий, системы управления окружающей природной средой и информации по этим вопросам в соответствии с требованиями законодательства Украины

об охране окружающей природной среды и другим критериям экологического аудита» .

Экологический аудит в Украине может быть добровольным и обязательным.

Добровольный экологический аудит осуществляется по отношению любых объектов экологического аудита (предприятий, учреждений, организаций, их филиалов, других хозяйственных объектов, систем управления окружающей природной средой) по запросу заинтересованного субъекта с согласия руководителя или собственника объекта экологического аудита.

Обязательный экологический аудит осуществляется по заявке заинтересованных органов исполнительной власти или органов местного самоуправления в отношении объектов или видов деятельности, которые представляют повышенную экологическую опасность, в соответствии с перечнем, который утверждается Кабинетом Министров Украины, а также в таких случаях, как: банкротство; приватизация, передача в концессию объектов государственной и коммунальной собственности; передача или приобретение в государственную или коммунальную собственность; создание на основе объектов государственной и коммунальной собственности совместных предприятий; экологическое страхование объектов; завершение действия соглашений о распределении продукции в соответствии с законом; в других случаях, предусмотренных законом.

Экологический аудит подразделяется на внутренний и внешний. Внутренний экологический аудит объекта проводится по заявке его собственника или органа, уполномоченного управлению им, для собственных нужд. Внешний экологический аудит проводится по заявке других заинтересованных субъектов.

Необходимо на законодательном уровне подготовить пакет законов, который бы органично был интегрирован в Налоговый кодекс Украины, уже достаточно длительное время разрабатываемый нашими парламентариями.

В заключение следует констатировать о необходимости реформирования экологической налоговой и учётной систем Украины с учётом передового международного опыта. Остается выразить надежду на дальнейшее плодотворное сотрудничество не только Украины, но и специалистов других стран (развитых, развивающихся и с переходной экономикой) в поиске новых, более эффективных способов решения экологических проблем в нашей стране, в разработке и принятии более гибких выгодных налоговых систем.

При этом хочется отметить, что существенными признаками экологических налогов, применяемых в Украине, должны стать:

включение затрат по ликвидации нанесенного охране природной среды ущерба в цену товара или услуги, которые послужили причиной этого ущерба;

создание стимула для производителей и потребителей изменить свое поведение в области производства (потребления) с целью уменьшить загрязнение окружающей природной среды и повысить эффективность использования ресурсов;

стимулирование экологических инноваций и модернизации процессов производства и оказания услуг, транспортировки продукции, методов ведения домашнего хозяйства и т.п. с целью как сокращения их негативного воздействия на охрану окружающей природной среды, так и повышения конкурентоспособности национальных производителей на мировом рынке;

использование доходов от налогов, во-первых, на финансирование природоохранных мероприятий, во-вторых, для снижения налогов на доходы с целью увеличения занятости или корректировки негативных эффектов в экономике от увеличения налогового бремени.

## Литература

1. www.rada.kiev.ua
2. Мищенко В. Экоресурсные платежи в Украине // Экономика Украины.– 1998.– №10.– С.59-63.
3. Синякевич І. Економічні інструменти екополітики теорія і практика // Економіка України.–1999.– №10.– С.78-83.
4. Environmentally related taxes database // OECD document, 2001.– 289 p.
5. Environmental taxes: recent developments in tools for integration // Environmental issues series. – 2000.– № 18.– P.119-124.
6. Сахаев В.Г., Шевчук В.Я. Економіка і організація охорони навколишнього середовища.- Київ. Вища школа, 1995,–272 с.
7. Кашенко О.Л. Фінансово-економічні основи природокористування. – К. Вища школа, 1999.- 304 с.
8. Андреева Н.Н. Механизмы мотивации экологически ориентированных инвестиционных процессов в Украине // Наукові праці Донецького національного технічного університету. Серія економічна. Випуск 56. – Донецьк, ДонНТУ, 2003.– С.71-78.
9. Андреева Н.Н. Экологические инновации как базис процессов экологизации инвестиционной деятельности в Украине // Наукові праці Донецького національного технічного університету. Серія економічна. Випуск 68. – Донецьк, ДонНТУ, 2003.– С.101-107.
10. Кирсанова Т.А., Кирсанова Е.В., Лукьянихин В.А. Экологический контроллинг – инструмент экоменеджмента / Под ред. к.е.н В.А. Лукьянихина. – Сумы: Изд-во «Козацький вал», 2004.– 222 с.

Статья поступила в редакцию 28.12.2004