

**Висновки:**

Осуществляючи перевірку формування валових доходів податкового обліку, систематизуючи можливі порушення, необхідно формувати аудиторську програму з урахування наступних критеріїв ризиків податкового аудиту: галузеві, індивідуальні, офшорні, валютні, ризики спеціальних зон, законодавчі.

Для успішного проведення аудиту формування валових доходів, необхідно скласти організаційну модель перевірки (рис.2), що дозволить оптимізувати процес аудиторської перевірки, підвищить її якість і ефективність.

**Джерела і література**

1. Коцупатрій М.М., Ковач Є.І., Мельничук В.В. Податковий облік і звітність: Навч. Посіб.-К.: КНЕУ, 2006.-312с.
2. Кулаковська Л.П. Основи аудиту: курс лекцій Житомир: ЖІТІ,2000.-608с.
3. Бутинець Ф.Ф. Аудит: Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів.-2-е вид., перероб. та доп.-Житомир:ПП «Рута»,2002.-672с.
4. Державна Податкова Адміністрація України. Департамент розвитку та модернізації державної податкової служби ГНАУ. Методичний посібник з податкового аудиту. Київ – 2005.-1138с.

**Кривчун Л.К.**

**ДЕРЖАВНА ПОЛІТИКА В СФЕРІ АДАПТАЦІЇ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА УКРАЇНИ ДО НОРМ ЄВРОПЕЙСЬКОГО СОЮЗУ**

Орієнтація України на інтеграцію до Європейського Союзу є стратегічним завданням, етапом вирішення якого є процес адаптації законодавства до законодавства Європейського Союзу, зокрема в сфері оподаткування. Адаптація законодавства до норм Європейського Союзу є однією з найважливіших складових політики європейського вибору України та будь-якої іншої держави, яка йде шляхом європейської інтеграції.

Відповідно до ст.51 Угоди про партнерство та співробітництво між Україною та Європейським Союзом (далі - УПС) Україна взяла на себе зобов'язання адаптувати законодавство у 16 пріоритетних секторах, зокрема оподаткування та бухгалтерський облік, непряме оподаткування. [2]

Українська наука неодноразово привертала увагу до перспектив запозичення європейського досвіду з метою внесення змін у відчизняну податкову систему. Такі питання розглядали, зокрема В.Л. Андрющенко, О.Д. Василік, І.О. Іващук, П.В. Мельник, А. Крисоватий, С.І. Юрій, М.І. Долішній.

Водночас проблеми реформування податкового законодавства з урахуванням норм і стандартів ЄС в контексті євроінтеграційних процесів досліджені не достатньо.

В зв'язку з цим, метою статті є проведення аналізу реалізації Україною зобов'язань щодо приведення податкового законодавства у відповідність із законодавством Європейського Союзу. Відповідно до поставленої мети передбачається вирішення наступних задач:

- обґрунтувати необхідність приведення відчизняного законодавства у відповідність з нормами і стандартами Європейського Союзу;
- розглянути теоретичні аспекти поняття адаптації законодавства та основні положення правової системи Європейського Союзу;
- визначити правову та інституційну базу адаптації законодавства, зокрема у сфері оподаткування;
- провести аналіз виконання положень документів, що регламентують процес адаптації податкового законодавства та сформулювати рекомендації щодо подальшої роботи в цьому напрямку.

Отже, адаптація податкового законодавства проводиться з метою забезпечення відповідності законодавства з питань оподаткування України зобов'язанням, що випливають з УПС, інших міжнародних договорів, що стосуються співробітництва України з ЄС, а також для розвитку національного податкового законодавства в напрямі його зближення із аналогічним законодавством ЄС та забезпечення високого рівня підготовки в Україні законопроектів з питань оподаткування.

Адаптація законодавства України до законодавства ЄС – це процес приведення законів України та інших нормативно-правових актів у відповідність з *acquis communautaire*.

*Acquis communautaire* – це правова система Європейського Союзу, яка включає акти законодавства, прийняті в рамках трьох стовпів ЄС, але не обмежується ними. До трьох стовпів ЄС належать Європейське співтовариство, Спільна зовнішня політика та політика безпеки і Співробітництво в сфері юстиції та внутрішніх справ.

Адаптація має три форми. Перша з них – наближення – процес прийняття, внесення змін або відміна правових норм з метою наближення положень національного законодавства із положенням актів Європейського Союзу. Друга - координація – являє собою процес узгодження тій чи іншої частини національного законодавства і практики його застосування, відносно котрій зближення не можливе. Імплементация, як третя форма адаптації, передбачає транспонування актів законодавства Європейського Союзу, у тому числі порядку і процедур впровадження, а також тлумачення, практики застосування. Таким чином, процес

адаптації не є тотожним уніфікації, адже передбачає урахування особливостей української національної правової системи, економічних та соціальних умов українського суспільства. [8]

З метою виконання взятих на себе зобов'язань Україна прийняла цілий ряд нормативно-правових документів. До адаптації законодавства України залучені як центральні органи виконавчої влади України так і Верховна Рада України. Координація цієї діяльності покладена на Координаційну раду з питань адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу під головуванням Прем'єр-міністра України. Оцінка ступеню відповідності нормативних документів до *acquis* ЄС є в компетенції Міністерства юстиції України, а зокрема Державного департаменту з питань адаптації законодавства.

Законом України від 18.03.04 № 1629 затверджена Загальнодержавна програма адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу (далі Програма). Перший етап виконання Програми розрахований на 2004-2007 роки. На цьому етапі виконання Програми передбачені пріоритетні сфери, в яких здійснюється адаптація законодавства, зокрема бухгалтерський облік компаній та податки, непряме оподаткування та інші. [1]

Про необхідність реформувати вказані сфери також зазначено в Плані дій Україна ЄС, підписаному 21 лютого 2005г., виконання якого розраховано на 2005-2007 роки. Цьому питанню присвячені пункт 17. розділу 2.2. "Економічні та соціальні реформи і розвиток" щодо подальшого прогресу в поступовому наближенні законодавства к існуючому в ЄС та забезпечення його ефективної імплементації, а також пункт 38. розділу 2.4. "Інші ключові сфери". У цьому пункті Плану дій наголошено на необхідності розвитку та впровадження систем оподаткування та їхніх установ до міжнародних стандартів та стандартів ЄС. А саме:

1. Провести податкову реформу, включаючи:

1.1. Прийняття та імплементацію законодавства з питань ПДВ та акцизного збору, що відповідає положенням СПС і нормам СОТ.

1.2. Забезпечення відповідності вільних економічних зон правилам СОТ відповідно до зобов'язань України щодо СОТ, розпочати процес приведення законодавства України про вільні економічні зони у відповідність до законодавства ЄС.

1.3. Вирішення питань щодо існуючої заборгованості з відшкодування ПДВ та запобігання накопиченню нової заборгованості, у т.ч. через забезпечення ефективних процедур і виділення достатніх ресурсів.

1.4. Скасування дискримінаційного режиму використання податкових векселів, у т.ч. за допомогою внесення відповідних змін до законодавства.

2. Впроваджувати комплексний стратегічний план для Державної податкової адміністрації з визначенням необхідних адміністративних структур та процедур, та визначенням потреб Адміністрації у фінансових, людських, матеріально-технічних та інформаційних ресурсах. [ 3, с. 38 ]

Процес адаптації податкового законодавства відбувається на основі вивчення норм європейського права, практики його застосування, а також механізмів адміністрування податкових платежів, котрі застосовуються країнами – членами ЄС. Згідно зі статтею 93 Договору про заснування Європейського Співтовариства, в першу чергу необхідно забезпечити приблизну адекватність законодавства щодо податку на додану вартість, акцизного збору та інших непрямих податків. Особливої уваги привертає до себе податок на додану вартість (далі - ПДВ). На сьогодні він є основним непрямим податком у державах членів ЄС. Застосування ПДВ є неодмінною умовою для вступу до ЄС нових членів. Щодо прямого оподаткування, то в Європейському Союзі фактично не відбувається гармонізація або координація прямих податків. Існуючі акти тільки дають часткову відповідь на конкретні випадки подвійного оподаткування. В основному це стосується окремих аспектів прямого оподаткування і пов'язано з отриманням доходів фізичними і юридичними особами в результаті транскордонних операцій. [5]

Аналіз виконання положень Програми і Плану дій щодо приведення податкового законодавства у відповідність з існуючим в ЄС за період 2005-2006 роки дозволив зробити висновки про певні досягнення. Робота по виконанню положень Плану дій щодо адміністрування ПДВ, акцизного збору, функціонування вільних економічних зон та ін. була розпочата із прийняттям Закону України від 25.03.05 №2505-IV „Про внесення змін до Закону України „Про Державний бюджет України на 2005 рік” та деяких інших законодавчих актів”. Цей Закон вніс суттєві зміни в діючу систему оподаткування, які мали суперечливі відгуки серед експертів, політиків та самих суб'єктів підприємницької діяльності:

1. Виключено зі спеціального законодавства, яке регулює інвестиційну діяльність у спеціальних (вільних) економічних зонах и на територіях пріоритетного розвитку, норм щодо пільгового оподаткування такої діяльності, в тому числі з податку на прибуток підприємств, податку на додану вартість, акцизного збору, ввізного мита, плати за землю тощо.

2. Скасовано пільги з оподаткування податком на додану вартість, зокрема: підприємств по виробництву автомобілів, автобусів і комплектуючих виробів до них; підприємств суднобудівної промисловості для будівництва морських, річкових суден та інших плавучих засобів; підприємств, визначених Законом України „Про державну підтримку літакобудівної промисловості України” на матеріали, комплектуючі вироби і обладнання, що використовуються для потреб розробки, виробництва авіаційної техніки та надання послуг.

3. Скасовано звільнення від сплати акцизного збору на період до 01.01.07 оборотів з реалізації легкових, вантажно-пасажирських автомобілів і мотоциклів, що виробляються українськими підприємствами усіх форм власності та комплектуючі до них.

4. Скасовано пільгові ставки на спирт етиловий, що використовується для забезпечення лікувально-діагностичного процесу, виготовлення оцту спиртового, лікарських засобів, та спирт етиловий неденатуро-

ваний (технічний).

5. Відмінено заборону на застосування підприємствами з іноземними інвестиціями податкових векселів для операцій з ввезення товарів.

6. Врегульовано оподаткування податком на додану вартість туристичної галузі та послуг з транзитного перевезення.

Подальшу уніфікацію і наближення національного законодавства з питань ПДВ було запроваджено Законом України від 07.07.2005 № 2771-IV „Про внесення змін до Закону України „Про Державний бюджет України на 2005 рік” та деяких інших законодавчих актів”. [7]

У 2006 році основний акцент був зроблений на вирішенні питань щодо оподаткування акцизним збором та податком на додану вартість, а також деяких питань оподаткування доходів фізичних та юридичних осіб.

Так, наприклад, суттєвих змін набуло законодавство, що регулює ставки акцизного збору. Внесені правки відповідають положенням Директиви Ради 92/79/ЄС 19.10.92 щодо зближення податків на сигарети; Директиви Ради 92/80/ЄС 19.10.92 щодо зближення податків на тютюнові вироби, інші, ніж сигарети; Директиви Ради 92/84/ЄС 19.10.92 щодо зближення ставок акцизних зборів на спирт та алкогольні напої; Директиви Ради 2003/96/ЄС 19.10.92 та інші. Зокрема:

- встановлено норми щодо приведення розміру плати за ліцензію на право виробництва, оптової та роздрібною торгівлі, експорту та імпорту спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів до положень Генеральної угоди з тарифів та торгівлі. Вартість ліцензії на виробництво алкогольних напоїв знижена з 01.01.07р. з 250 тис. грн до 780 грн. Вартість ліцензії на право здійснення імпорту і експорту алкоголю знижена до 780 грн (до цього року така ліцензія коштувала від 500 тис. до 1500 тис. грн залежно від об'ємів операцій).

Крім цього, були скасовані положення статті 7 Закону України „Про ставки акцизного збору на спирт етиловий та алкогольні напої” щодо підвищених ставок на імпорتنі алкогольні напої;

- збільшено ставки акцизного збору на спирт етиловий, коньяк та тютюнові вироби. Підвищено ставки акцизного збору на спирт, лікєро-горілчану продукцію з 17 грн до 19 грн за 100% спирт (тимчасово до 01.07.2007–18 грн за 100% спирт), на пиво – з 0,27 грн до 0,31 грн, на сигарети: адвалорну ставку – з 8% до 10%, (тимчасово до 01.07.2007 – 9%); специфічну на сигарети з фільтром - з 11,5 до 13 грн (тимчасово до 01.07.2007– 12 грн). Також зменшено ставки акцизного збору на сигари з 20 грн за 100 шт. до 30 грн за 1000 шт.;

- встановлено диференційовані ставки акцизного збору на дизельне паливо в залежності від вмісту масової частки сірки, що сприятиме виробництву більш якісної продукції.

Необхідно зазначити, що прийняття перелічених норм спрямовано на виконання умов вступу України до Світової організації торгівлі та забезпечує усунення в законодавстві України невідповідностей з нормами Світової організації торгівлі. Таким чином здійснено ще один крок щодо гармонізації законодавства України до вимог угод СОТ.

У сфері оподаткування доходів громадян були встановлені нові правила оподаткування доходів від операцій з продажу об'єктів рухомого і нерухомого майна, а також доходів, отриманих платником у вигляді успадкованого майна. З 01.01.2007 року за нулевою ставкою податка оподатковуються об'єкти спадщини, отримані від членів сім'ї першого ступеня споріднення. Також, зменшено податок з 15 до 5 відсотків при оподаткуванні всіх об'єктів спадщини від інших спадкодавців; з 30 до 15 відсотків зменшена ставка податку при оподаткуванні спадщини, отриманої від нерезидента.

Також, в рамках реалізації завдань, поставлених Планом дій щодо функціонування органів державної податкової служби необхідно зазначити певні результати, досягнуті у 2005-2006 роки. Зокрема, реалізується Стратегія розвитку державної податкової служби України на період до 2013 року; затверджено Кодекс професійної етики державної податкової служби України; затверджено загальну модель організаційної структури державної податкової служби України та оновлену Концепцію вдосконалення організаційної структури органів ДПС України; реалізується Пілотний проект з обробки податкової звітності та реєстру податкових накладних в електронному вигляді.

Важливим є і те що, 23 травня 2006 р. Україна стала повним членом Генеральної Асамблеї Внутрішньоєвропейської організації податкових адміністрацій (ІОТА). [ 6 ]

Однак, поряд із вказаними успіхами, в реалізації Плану дій є питання, розв'язати які в повному обсязі не вдалося в аналізуючому періоді, та на яких необхідно зусерередитися у 2007 році. Це, в першу чергу, подальше вирішення проблем відшкодування ПДВ та запобігання накопиченню нової заборгованості. За цей період так і не вдалося прийти до єдиної точки зору щодо реформування спрощеної системи оподаткування.

Таким чином, аналізуючи державну політику України у сфері адаптації податкового законодавства к законодавству ЄС, можна зробити висновок про досягнення певних результатів, що дали змогу наблизитися до стандартів ЄС у сфері оподаткування. Однак, важливим є забезпечення ефективної імплементації змін, які були внесені в податкове законодавство країни. Крім цього, продовження процесу адаптації податкового законодавства до норм и стандартів ЄС має знайти відображення у Податковому Кодексу України, з опрацювання нової редакції якого зараз триває робота.

#### **Джерела та література**

1. Закон України від 18.03.04 № 1629 „Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу”.

2. Угода про партнерство та співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами N 237/94-ВР від 10.11.94 // Офіційний вісник України від 29.06.2006 - 2006 р., № 24, стор. 203.
3. Розпорядження Кабінету Міністрів України від 27.04.06 р. N 243-р „Про затвердження заходів щодо виконання у 2006 році Плану дій Україна – ЄС”.
4. План дій Україна-Європейський Союз. Європейська політика сусідства // WELCOME. – 2005. - №3. – с.32-44.
5. [www.delukr.cec.eu.int](http://www.delukr.cec.eu.int)
6. [www.dpa.gov.ua](http://www.dpa.gov.ua)
7. [www.minfin.gov.ua](http://www.minfin.gov.ua)
8. [www.sdla.gov.ua](http://www.sdla.gov.ua)

### **Кулик Р.Р. ЕКОЛОГІЧНИЙ АУДИТ: ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД І НЕОБХІДНІСТЬ ВПРОВАДЖЕННЯ В УКРАЇНІ**

Право на соціально гарантований мінімум екологічної безпеки, універсальне і рівне для всіх громадян, органічно ввійшло в мінімальний стандарт життєзабезпечення в розвинутих зарубіжних країнах. Особливість екобезпеки полягає в тому, що вона забезпечується колективним способом: на відміну від благ, що піддаються індивідуальному споживанню, її досягнення виявляється доступним або всім, або нікому. Даремно намагатися зменшити екологічну безпеку для окремих індивідів, соціальних груп, територій і держав, тому що природа не знає соціальних, адміністративних і інших меж.

Усе зростаюче число компаній Західної Європи, Японії й Америки приходять до висновку, що, з погляду здорового глузду, при розробці корпоративної стратегії необхідно одночасно враховувати інтереси як людей, так і планети, вигоду споживачів, співробітників і постачальників. Більше того, сьогодні існує безліч доказів позитивного співвідношення соціальної відповідальності і фінансової діяльності. У США на користь цього твердження свідчить зростання вартості звичайних акцій 400 компаній, що з 1990 р. проходять з позитивними результатами соціальну й екологічну експертизу, так званий соціальний індекс Доміні-400 (DSI) [1]. Ці компанії лідирують за такими показниками, як обсяги продажів, строки окупності капіталовкладень, темпи зростання доходів.

В кінці 1980-х років, коли затрати на охорону навколишнього середовища в США і Західній Європі різко зросли, економісти почали аналізувати методи регулювання природоохоронних заходів і дійшли висновку, що в багатьох сферах вони дуже жорсткі і не гнучкі. При цьому встановлюються непорушні правила випадковим чином, а не у відповідності до необхідності захисту і збереження навколишнього середовища, і це обмежує свободи вибору для виконавців.

У місцевої влади часто недостатньо ресурсів для виконання завдань з реалізації і примусового впровадження всіх державних законів і постанов щодо охорони навколишнього середовища.

Отже, виникла потреба у доповненні важелів адміністративного регулювання ринковими інструментами екологічного менеджменту.

Корпорації США, наприклад, за останні 20 років витратили 850 млрд. дол. на ліквідацію наслідків забруднення середовища. Баланс між бізнесом і екологічною відповідальністю змістився убік останньої: підприємці почали розуміти, що «попередження хвороби коштує дешевше, ніж її лікування»[1]. Охорону навколишнього середовища можна порівняти з програмами підвищення добробуту, адже пропонувані заходи не тільки морально й етично правильні, але і позитивно впливають на економіку.

На зміну ініціативам менеджменту «без росту», що висувались у 1970-х роках, прийшли заклики до «завбачливого (з турботою про майбутнє) розвитку», при якому економічне зростання вимірюється вже не тільки в поняттях кількості, але і якості [1]. Будь-які витрати на солідні екологічні програми стали сприйматися як вкладення в добробут світу в цілому.

Стає очевидною необхідність розробки та впровадження нетрадиційних підходів до вирішення існуючих і потенційних еколого-економічних проблем, пошуку нових резервів розвитку суспільства.

Одним з таких нових інструментів, що дозволяють ефективно регулювати еколого-економічні відносини з дотримання вимог екологічної безпеки, є екологічний аудит (ЕА). В цілому аудит, як елемент системи забезпечення прав власності, надзвичайно важливий для економіки. Він дозволяє зменшити інформаційний і комерційний ризик, пов'язаний із прийняттям управлінських рішень.

У зв'язку з цим актуальною є проблема розвитку та здійснення екологічного аудиту в Україні як самостійного виду незалежного контролю.

Системне й фундаментальне дослідження питань екологічного аудиту в Україні практично відсутнє. Однією з перших спроб викладення питань екоаудиту стали навчальні посібники „Екологічний аудит” колективу авторів В. Шевчука, Ю. Саталкіна, В. Навроцького та інших, „Екологічний менеджмент і аудит” колективу авторів С. Літвак, С. Рижков та інші, „Екологічний менеджмент” за редакцією В.Ф. Семенова, О.Л. Михайлюк. Серед російських учених вивченням проблем екоаудиту займався професор І.Потравний,