

Цезар Г. Огонь
**АУДИТ НАДХОДЖЕНЬ ПЛАТЕЖІВ ЗА КОРИСТУВАННЯ
НАДРАМИ ДО БЮДЖЕТУ**

У статті розглянуто основні засади, практику та результати аудиту надходжень платежів до бюджету за користування надрами для видобування корисних копалин, показано основні ризики невиконання доходів бюджету, зроблено висновки та запропоновано шляхи упередження дії негативних факторів у цій сфері.

Ключові слова: аудит надходжень; доходи бюджету; корисні копалини; органи доходів та зборів; платежі за користування надрами.

Табл. 2. Літ. 26.

Цезарь Г. Огонь
**АУДИТ ПОСТУПЛЕНИЙ ПЛАТЕЖЕЙ ЗА ИСПОЛЬЗОВАНИЕ
НЕДР В БЮДЖЕТ**

В статье рассмотрены основные принципы, практика и результаты аудита поступлений платежей в бюджет за использование недр для добычи полезных ископаемых, показаны основные риски невыполнения доходов бюджета, сделаны выводы и предложены пути предупреждения действия негативных факторов влияния в этой сфере.

Ключевые слова: аудит поступлений; доходы бюджета; полезные ископаемые; органы доходов и сборов; платежи за использование недр.

Tsezar G. Ohon¹
AUDIT OF BUDGET PAYMENT RECEIPTS FOR SUBSOIL USE

The article considers the key principles, practices and results of audit of subsoil use payments to the budget, also showing the major risks of budget non-performance. Author's conclusions concern the ways of overcoming the negative factors of impact on subsoil use payments.

Keywords: incomes audit; budget incomes; subsoil assets; revenues and duties authorities; payments for subsoil use.

Постановка проблеми. Для України стратегічно важливим на сьогодні та перспективу є оптимізація напрямків формування мінерально-сировинної бази для підвищення рівня сировинної незалежності держави. Тенденції світового та внутрішнього ринків природних ресурсів надають підстави зробити прогноз про поступове підвищення цін на більшість природних ресурсів протягом найближчого часу та відповідного збільшення надходжень до державного бюджету. Для реалізації державної політики оцінювання ситуації на ринку природних ресурсів та з огляду на незабезпечення виконання планових показників доходів бюджету, в т.ч. щодо платежів за користування надрами, необхідно відповідним чином удосконалити механізм дозвільної системи та діючу практику оподаткування надрокористувачів, а також забезпечити постійний та дієвий контроль за надходженням коштів до бюджету та їх використанням.

Аналіз останніх наукових досліджень засвідчує, що дана тема є досить актуальною, особливо на даний час. Розвиток мінерально-сировинної бази України як матеріальної основи зростання національної економіки потребує зваженого системного підходу, оптимальним варіантом якого є збалансоване

¹ Accounting Chamber of Ukraine, Kyiv, Ukraine.

використання ресурсів держави і приватного бізнесу та запровадження інноваційно-інвестиційного механізму надкористування. Це дасть змогу підвищити ефективність впливу з боку держави на розвиток галузі, забезпечити впровадження сучасних ефективних форм господарювання, створити додаткові робочі місця на підприємствах мінерально-сировинного комплексу, зменшити залежність держави від імпорту окремих видів мінеральної сировини та зміцнити експортний потенціал. Все це позитивно впливатиме на розвиток національної економіки і відповідно на надходження до бюджету України. В цьому контексті залишається важливим питання здійснення аудиту у цій сфері [26]. Водночас особливе місце належить державному контролю, передусім, зовнішньому незалежному фінансовому контролю. Питанням державного фінансового контролю присвячена праця В.К. Симоненка, О.І. Барановського, П.С. Петренка [23]. Важливою складовою державного фінансового контролю є аудит державних фінансів. Його роль і призначення все більше зростають у зв'язку з прийняттям конституційної норми, згідно з якою контроль за надходженням коштів до державного бюджету та їх використання здійснює Рахункова палата. Аудит за надходженням коштів до бюджету носить особливий, специфічний характер, а його завдання значно ширші, в порівнянні з аудитом використання бюджетних коштів, оскільки процес формування доданої вартості, її розподіл та перерозподіл між усіма суб'єктами є досить складним і вимагає прийняття прозорих та ефективних рішень на усіх етапах цього процесу.

Дослідженню податків і аналізу надходжень до бюджету приділяється багато уваги науковцями та практиками, зокрема це роботи А.І. Крисоватого [19], С.Я. Огородника [25], В.Н. Суторміної [25], В.М. Федосова [25] та інших.

Окремі наукові праці висвітлюють особливі види державно-фінансового контролю, зокрема виділяючи податковий та митний аудит зобов'язань за податками і зборами. До того ж, практика вимагає формування нових економічних, фінансових та податкових відносин як в цілому, так і для бізнес-середовища зокрема. В цьому контексті залишається недослідженою проблематика ефективності податкового законодавства обґрунтованості діючої системи оподаткування та прозорості адміністрування податків і зборів через призму результативності управлінських рішень та відповідальності, а також стабільності і якісного забезпечення виконання доходів бюджету. З цих позицій слід розглядати проблему надходжень платежів за користування надрами до бюджету.

Невирішені частини проблеми. Результати проведених пошукових досліджень та аналіз діючої практики оподаткування природних ресурсів підтвердили недостатність теоретичних та методологічних засад у вивченні цих проблемних питань та необхідність здійснення аудиту щодо оцінки стану надходжень до бюджету податків і зборів, зокрема платежів за користування надрами. Проблематика вимагає реальної оцінки стану ефективності системи оподаткування та результативності у цій сфері. Тому результати аудиту надходжень до бюджету, в т.ч. платежів за користування надрами, сприятимуть підготовці висновків і пропозицій щодо підвищення ефективності управлінських рішень з використання природних ресурсів та стабільному приросту доходів бюджету.

Мета дослідження полягає у встановленні фактичного стану та оцінці обґрунтованості планування і результативності контролю державних органів за повнотою нарахування та своєчасністю надходжень платежів за користування надрами до бюджету.

Основні результати дослідження. В ході дослідження доцільно використовувати наступні *критерії оцінки*:

законність – відповідність управлінських рішень і розпорядчих документів, прийнятих органами державної влади, вимогам діючого законодавства в частині повноти нарахування та своєчасності сплати до державного бюджету плати за користування надрами;

обґрунтованість – ступінь відповідності планових показників надходжень за користування надрами, визначених за затвердженими методиками і правилами, фактичним надходженням зазначених платежів до бюджету;

повнота і своєчасність – відповідність стану нарахування і сплати до бюджету платежів за користування надрами вимогам нормативно-правових актів;

результативність – оцінка рівня дієвості контрольних заходів, що здійснювались уповноваженими органами влади, із забезпечення повноти і своєчасності сплати до бюджету суб'єктами господарювання платежів за користування надрами.

Сьогодні Україна знаходиться на шляху імплементації міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та аудиту. Особливо ця робота буде прискорена з прийняттям нової редакції закону про Рахункову палату України [16] в якому вперше вводиться поняття та загальні підходи до здійснення аудиту надходжень до бюджету. В цьому контексті необхідно забезпечити дотримання та реалізацію основних положень та принципів здійснення державного зовнішнього фінансового контролю відповідно до Лімської декларації [17].

З цих позицій автор пропонує розглянути аудит надходжень платежів за надкористування до бюджету. З наукової точки зору, на нашу думку, ця тематика в Україні практично не досліджувалась. Тому запропоновано системний підхід, основні критерії, порядок здійснення аудиту відповідних надходжень в процесі нарахування сплати та зарахування їх на єдиний казначейський рахунок як цілісного механізму формування доходів бюджету. Аудит проводився з використанням різних методів оцінки ефективності управлінських рішень та їх впливу на результативність мобілізації надходжень до бюджету з метою підготовки висновків та пропозицій.

Аналіз теоретичних засад, статистичних матеріалів, практичного досвіду та інформації щодо проведених Рахунковою палатою контрольних-аналітичних заходів в частині справляння і дієвості контролю за надходженням платежів до державного бюджету дає можливість констатувати, що в Україні не створено ефективної системи нарахування платежів за користування надрами, а ефективність практики оподаткування засвідчує великі ризики в мобілізації надходжень до бюджету та потребує вдосконалення, перш за все, законодавчої бази та методів і форм адміністрування податків.

За користування надрами встановлюється платежі (плата), які постійно змінювались за формою, назвою, порядком нарахування та зарахування до бюджету. Протягом дослідженого періоду законодавство з питань справляння

платежів за користування надрами для видобування корисних копалин також змінювалось. Зокрема, у 2012–2014 рр. зміни щодо порядку справляння цього платежу вносились 6 законами України, що негативно впливає на формування позитивного податкового клімату і бізнес в цілому.

Протягом останніх 3 років ставки плати за користування надрами зазнавали суттєвих змін². Відбувалось збільшення їх розміру та уточнення механізму застосування в залежності від виду копалин. Зокрема, на початку 2012 р. переважна більшість ставок була встановлена в гривнях за одиницю погашених запасів корисних копалин для одних надр та за одиницю видобутих копалин для інших, а також існували ставки для окремих надр у відсотках від вартості корисних копалин. До ставок плати за користування надрами для видобування корисних копалин застосовуються коригуючі коефіцієнти, що визначаються залежно від виду корисної копалини (мінеральної сировини) та умов її видобування. Значною мірою вони носять характер зниження податкового навантаження на платника податків.

З 01.01.2015 запроваджено нову форму платежів за надра у вигляді рентної плати (розділ IX відповідного закону), що включає зокрема рентну плату за користування надрами для видобування корисних копалин (ст. 252). При цьому, порядок справляння рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин практично відповідає попередньому порядку справляння плати за користування надрами, який діяв до 01.01.2015 [4].

Отже, протягом 2012–2014 рр. нормативно-правове забезпечення з питань справляння плати за користування надрами зазнавало постійних змін. Як наслідок, механізм формування всіх складових для обліку та оподаткування надкористувачів був ускладнений нововведеннями, що зменшує ефективність державного контролю за справлянням платежів за користування надрами та створює ризики у виконанні відповідних надходжень.

Аудит показує, що стан виконання державними органами повноважень щодо забезпечення контролю за дотриманням законодавства з питань справляння платежів за користування надрами потребує нових підходів та форм організації.

Як відомо, надра надаються у користування підприємствам, установам, організаціям і громадянам лише за наявності в них спеціального дозволу на користування ділянкою надр.

Встановлено, що передбачені нормативними актами процедури для оформлення дозвільних документів у сфері надкористування є складними та тривалими в часі, що в певній мірі сприяє тому, що окремі надкористувачі починають геологічне вивчення та використання надр без отримання спеціального дозволу. Як приклад, у 2014 р. перший аукціон з продажу спеціальних дозволів відбувся лише 18.07.2014, другий – 12.11.2014, а третій і четвертий взагалі було відмінено.

Ризики в мобілізації надходжень спостерігаються перш за все в тому, що за відсутності постійного та дієвого контролю з боку державних органів за

² Зміни внесено законами України від 22.12.2011 № 4235 [7], від 24.05.2012 № 4834 [8], від 05.07.2012 № 5083 [6], від 27.03.2014 № 1166 [15], від 31.07.2014 № 1621 [5].

діяльністю суб'єктів господарювання в даній сфері мають місце непоодинокі випадки видобування корисних копалин без оформлення в установленому порядку дозвільних документів.

Наступна проблема, яка сприяє виникненню ризиків у виконанні доходів бюджету – це наявність розбіжностей в обліку суб'єктів господарювання. Так, за даними Державної фіскальної служби України, у 2014 р. кількість суб'єктів господарювання, яким анульовано дозволи на користування надрами, на 62% більша від кількості за даними Держгеонадр України (кількість дозволів – більша на 51%), а кількість суб'єктів господарювання, яким поновлено дію дозволів на користування надрами, за даними Державної фіскальної служби України – на 38% більша даних Держгеонадр України [20].

Аудит показує, що проблема з надходженням платежів вимагає нових методів та підходів до формування відповідних прогнозних та планових показників (табл. 1). Номінальне збільшення надходжень плати за користування надрами протягом дослідженого періоду відбулось у 12 разів. Частка плати за користування надрами в загальній структурі податкових надходжень до Державного бюджету України у 2014 р. склала понад 7,0% (18,2 млрд грн).

Таблиця 1. Динаміка надходжень плати за користування надрами, млн грн*

Рік	Надходження				Пере-плата	Розстрочення (відстрочення)	Податковий борг
	За планом	Фактично	Відхилення				
			+/-	%			
2012	1491,4	1520,5	+29,1	101,6	26,2	98,0	14,3
2013	13012,2	13020,3	+8,1	100,1	148,1	349,8	129,5
2014	20397,3	18199,1	-2198,2	89,2	35,7	223,2	1799,5

* розраховано за даними [10–12; 18; 20].

Незважаючи на те, що у 2013 р. територіальними органами доходів і зборів Міндоходів України забезпечено повне виконання планових показників надходжень за ККДБ 13030000 «Плата за користування надрами», планові показники надходжень за окремими підкодами не були досягнуті. У 2014 р. рівень виконання доведених планових показників становив 89,2%. Державний бюджет недоотримав майже 2,2 млрд грн. Головними причинами невиконання планових показників є несплата задекларованих податкових зобов'язань та припинення діяльності частини гірничодобувних підприємств на Сході України.

Аналіз показує, що законодавчі зміни практично не вплинули на рівень податкового навантаження на надрокористувачів, які здійснюють видобування вуглеводнів, про що свідчать обсяги надходжень за користування надрами для видобування вуглеводнів у 2013 р. (табл. 2), а основною причиною стрімкого збільшення надходжень плати за користування надрами починаючи з 2013 р. стало скасування з 01.01.2013 рентної плати за нафту, природний газ та газовий конденсат, що видобуваються в Україні, та одночасне підвищення ставки плати за користування надрами з видобування вказаних вуглеводневих корисних копалин.

Зростання надходжень за користування надрами для видобування вуглеводнів у 2014 р. порівняно з рентною платою за ці корисні копалини у 2012 р.

на 54,6% пов'язано насамперед із зростанням курсу долара США, на якому базується розрахунок податкових зобов'язань, що має інфляційну природу.

Таблиця 2. Порівняльний аналіз складових надходжень до бюджету платежів за користування надрами, млрд грн*

Складові рентної плати (код за ККДБ)	2012 рік	Складові плати за користування надрами (код за ККДБ)	2013 рік	2014 рік
Рентна плата за нафту, що видобувається в Україні (17070100)	5,3	Плата за користування надрами для видобування нафти (13030700)	4,8	5,9
Рентна плата за природний газ, що видобувається в Україні (17070200)	3,5	Плата за користування надрами для видобування природного газу (13030800)	5,3	8,7
Рентна плата за газовий конденсат, що видобувається в Україні (17070300)	2,1	Плата за користування надрами для видобування газового конденсату (13030900)	1,8	2,3
Разом	10,9		11,8	16,9

* розроблено за даними [10–12; 18].

Аудит засвідчує, що в разі збереження в 2013 р. платежів за надра у сфері плати на рівні 2012 р., фактичні надходження становили б 1,2 млрд грн (13020,3 млн грн – 11797,5 млн грн), а в 2014 р. – 1,3 млрд грн (18199,1 млн грн – 16908,8 млн грн). Отже, без врахування плати за користування надрами для видобування вуглеводнів, у 2013–2014 рр. має місце зменшення надходжень плати за користування надрами порівняно з 2012 р. відповідно на 20 і 15% [20].

Встановлено, що в окремих випадках застосування ставок оподаткування у вигляді відсотків від вартості товарної продукції гірничого підприємства замість ставок у вигляді фіксованої суми мало негативні наслідки на надходження плати за користування надрами до державного бюджету.

Негативним фактором впливу на надходження до бюджету у 2014 р. також стало більш ніж 50%-ве падіння світових цін на нафту, які є основою для розрахунку плати за користування надрами при видобуванні нафти на території України, а також стрімке зростання податкового боргу з плати за користування надрами, який протягом цього року зріс до 1,8 млрд грн, що становить 9% від загальної суми податкового боргу по податковим платежам в цілому [17]. Таким чином, значне збільшення надходжень плати за користування надрами починаючи з 2013 р. пов'язане із суттєвим підвищенням ставок плати за користування надрами з видобування вуглеводневих корисних копалин у зв'язку зі скасуванням рентної плати за нафту, природний газ та газовий конденсат.

Наступний ризик – це недостатня та несистемна взаємодія органів виконавчої влади щодо користування надрами як об'єкту оподаткування. Забезпечення повноти надходжень за користування надрами до державного бюджету значною мірою залежить від ефективності взаємодії органів виконавчої влади, які забезпечують реалізацію державної політики у сферах раціонального використання надр та оподаткування.

Аудит показує, що діючий протягом дослідженого періоду порядок справляння плати за користування надрами є недосконалим, а встановлені коригуючі коефіцієнти до ставок плати за користування надрами для видобування корисних копалин, які визначаються залежно від виду корисної копалини

(мінеральної сировини) та умов її видобування, вимагають особливого контролю та відслідковування умов оподаткування. Зокрема, у випадку видобування платником запасів корисних копалин ділянки надр, затверджених державною експертизою на підставі звітів з геологічного вивчення, яке виконане ним власним коштом, передбачено застосування коригуючого коефіцієнта в розмірі 0,70³

Запроваджений порядок обчислення бази оподаткування деяких видобутих корисних копалин та застосування коригуючих коефіцієнтів до ставок плати за користування надрами ускладнили її розрахунок та створили умови для можливого заниження податкових зобов'язань платниками.

При цьому, в редакції Податкового кодексу України № 2755 [4], яка діє з 01.01.2015, при визначенні порядку оподаткування надрокористувачів рентною платою за користування надрами для видобування корисних копалин не усунуто більшості проблем, які мали місце при оподаткуванні їх у вигляді плати за користування надрами для видобування корисних копалин.

Висновки та пропозиції. Дослідження показало, що діючий протягом дослідженого періоду порядок справляння платежів за користування надрами для видобування корисних копалин був недосконалим та складним у визначенні об'єкта та ставок оподаткування. Відсутність централізованого обліку видобутку нафти, природного газу, газового конденсату, а також різний підхід органів державної влади до обліку обсягів видобутку корисних копалин ускладнює контроль за повнотою нарахування і своєчасністю сплати платежів до державного бюджету. Внаслідок зазначеного ускладнюється контроль за повнотою надходження цих платежів до державного бюджету та виникають ризики для заниження надрокористувачами податкових зобов'язань за користування надрами.

З метою усунення діючих проблем та упередження ризиків в ухиленні від оподаткування слід розглянути питання щодо:

- розробки та затвердження методики визначення фактичної вартості для рудної товарної продукції;
- підготовки та затвердження порядку розробки кондицій на мінеральну сировину відповідно до вимог ч. 3 ст. 45 Кодексу про надра України;
- забезпечення єдиного підходу до обліку обсягів видобутку корисних копалин, які є об'єктом оподаткування рентною платою за користування надрами для видобування корисних копалин.

1. Конституція України від 28.06.1996 // zakon.rada.gov.ua.
2. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI // zakon.rada.gov.ua.
3. Кодекс про надра України від 27.07.1994 № 132/94-ВР // zakon.rada.gov.ua.
4. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-IV зі змінами та доповненнями // zakon.rada.gov.ua.
5. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України: Закон України від 31.07.2014 № 1621 // zakon.rada.gov.ua.
6. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо державної податкової служби та у зв'язку з проведенням адміністративної реформи в Україні: Закон України від 05.07.2012 № 5083 // zakon.rada.gov.ua.

³ Зазначений коефіцієнт запроваджено з 01.01.2013 згідно Закону України від 05.07.2012 № 5083 [6].

7. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо перегляду ставок деяких податків і зборів: Закон України від 22.12.2011 № 4235 // zakon.rada.gov.ua.
8. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення деяких податкових норм: Закон України від 24.05.2012 № 4834 // zakon.rada.gov.ua.
9. Про Державний бюджет України на 2011 рік: Закон України від 21.04.2011 № 3291-VI // zakon.rada.gov.ua.
10. Про Державний бюджет України на 2012 рік: Закон України від 22.12.2011 № 4282-VI // zakon.rada.gov.ua.
11. Про Державний бюджет України на 2013 рік: Закон України від 06.12.2012 № 5515-VI // zakon.rada.gov.ua.
12. Про Державний бюджет України на 2014 рік: Закон України від 16.01.2014 № 719-VII // zakon.rada.gov.ua.
13. Про державну геологічну службу: Закон України від 04.11.1999 № 1216 // zakon.rada.gov.ua.
14. Про Загальнодержавну програму розвитку мінерально-сировинної бази до 2030 року: Закон України від 21.04.2011 № 3268-VI // zakon.rada.gov.ua.
15. Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні: Закон України від 27.03.2014 № 1166 // zakon.rada.gov.ua.
16. Про Рахункову палату: Закон України від 02.07.2015 № 576-VIII // zakon.rada.gov.ua.
17. Лімська декларація керівних принципів контролю: Міжнародний документ від 01.01.1997 // zakon.rada.gov.ua.
18. Звіти про виконання законів про Державний бюджет України на 2010–2014 роки // www.minfin.gov.ua.
19. *Крисоватий А.І.* Фіскальні засади соціально-орієнтованої економіки ринкового типу // *Фінанси України.* – 2000. – №12. – С. 78–81.
20. Матеріали // Рахункова палата щодо контрольних-аналітичних заходів // www.as-rada.gov.ua.
21. *Огонь Ц.Г.* Бюджет: взаємозалежність зобов'язань і фінансових можливостей держави // *Фінанси України.* – 2014. – №2. – С. 7–18.
22. Статистичний щорічник за 2005–2010 роки // www.ukrstat.gov.ua.
23. *Симоненко В.К., Барановський О.І., Петренко П.С.* Основи єдиної системи державного фінансового контролю в Україні (макроекономічний аспект): Монографія. – К.: Знання України, 2006. – 280 с.
24. *Туржанський В.А.* податковий та митний аудит зобов'язань за податками і зборами // *Сталий розвиток економіки.* – 2013. – №4. – С. 357–362.
25. *Федосов В.М., Огородник С.Я., Суторміна В.Н.* Государственные финансы. – К.: Либідь, 1991. – 276 с.
26. *Шевчук В.Я.* Екологічний аудит: Навколишнє природне середовище: Підручник. – К.: Вища школа, 2000. – 344 с.

Стаття надійшла до редакції 29.07.2015.