

## **Серія: «МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ»**

*Серію засновано у 2001 році*

***Редакційна колегія:***

*П.В. Пашко, д-р екон. наук (голова)*

*І.Г. Бережнюк, д-р екон. наук*

*А.І. Крисоватий, д-р екон. наук*

*А.А. Мазаракі, д-р екон. наук*

*В.В. Ченцов, д-р іст. наук*

*А.Д. Войцешук, канд. екон. наук*

У СЕРІЇ «МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ» ВИЙШЛИ ДРУКОМ:

- 2002  
«Основи митної справи»  
«Митний контроль та митне оформлення»
- 2003  
«Таможенное оформление морских грузов»  
«Основи таможенного дела в Украине»  
«Митний контроль на автомобільному транспорті»
- 2004  
«Митний контроль на залізничному транспорті»  
«Митне оформлення автотранспортних засобів»  
«Основи митної справи в Україні»  
«Митний кодекс України та нормативно-правові акти,  
що регулюють його застосування»  
«Митний контроль на повітряному транспорті»  
«Митне регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні»  
«Коментар до Митного кодексу України»
- 2005  
«Порядок заповнення вантажної митної декларації»
- 2006  
«Основи мистецтвознавчої експертизи та вартісної оцінки культурних цінностей»  
«Історія митної справи в Україні»  
«Митне регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні»
- 2008  
«Основи митної справи в Україні»
- 2009  
«Таможенный контроль: на пути к международным стандартам»  
«Таможенный контроль в морских пунктах пропуска»  
«Митне оформлення енергоносіїв»  
«Митна безпека»
- «Міжнародні перевезення товарів автомобільним транспортом: теорія і практика»
- 2010  
«Святой Матфей. Митар. Апостол. Євангеліст»  
«Історія митної діяльності: Україна в європейському контексті»
- 2011  
«Митні інформаційні технології»  
«Особливості митної класифікації товарів»  
«Інфраструктура відкритих ключів: технології, архітектура,  
побудова та впровадження»  
«Розподілені бази даних»
- 2012  
«Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності митних органів»  
«Митний кодекс України» / Коментар до ст.6»  
«Митна політика та митна безпека:  
концептуальне визначення та шляхи забезпечення»  
«Архітектура комп'ютера»  
«Комп'ютерна схематехніка»
- 2013  
«Актуальні питання теорії та практики митної справи»  
«Історія митної діяльності»  
«Механізми державного управління митною справою»  
«Митна енциклопедія» (у двох томах)  
«Митна політика та митна безпека України»

Державний науково-дослідний інститут митної справи  
Академія митної служби України

# ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ МИТНОГО АУДИТУ В УКРАЇНІ

За загальною редакцією  
доктора економічних наук, професора  
**О.М. Вакульчик**

Монографія

Хмельницький  
2014

УДК  
ББК  
Ф

**За повного або часткового відтворення матеріалів даної публікації  
посилання на видання обов'язкове**

Рекомендовано до друку Вченою радою  
Державного науково-дослідного інституту митної справи  
(протокол № 1 від 24.01.2014)

**За заг. редакцією д-ра екон. наук, професора Вакульчик О.М.  
Колектив авторів:**

О.М. Вакульчик, д-р екон. наук, проф.; І.Г. Бережнюк, д-р екон. наук, доц.;  
П.В. Пашко, д-р екон. наук, проф.; Ю.Є. Петруня, д-р екон. наук, проф.; Т.С. Єдинак,  
канд. держ. упр., доц.; В.Ю. Єдинак, канд. екон. наук, доц.; В.А. Туржанський, канд.  
екон. наук, доц.; О.А. Фрадинський, канд. екон. наук, доц.; О.В. Яковенко, канд.  
екон. наук, доц.; Ю.О. Медвідь; О.О. Книшек; М.О. Губа.

**Рецензенти:**

**Вагонова О.Г.**, доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку і  
аудиту Національного гірничого університету України.

**Войнаренко М.П.**, доктор економічних наук, професор, заслужений діяч науки  
і техніки України, проректор з науково-педагогічної роботи, завідувач кафедри  
обліку і аудиту Хмельницького національного університету.

**Свиноус І.В.**, доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри  
бухгалтерського обліку і аудиту Білоцерківського національного аграрного  
університету.

**Ф Формування системи митного аудиту в Україні** : монографія; за  
заг. ред. О.М. Вакульчик. – Хмельницький : ПП Мельник А.А., 2014.  
– 208 с. – (Митна справа в Україні. Том 25).  
ISBN 978-966-346-853-2 (серія)  
ISBN

Монографія є результатом науково-дослідної роботи «Формування  
системи митного аудиту України» (реєстраційний № 0112U003860), що ви-  
конувалась Державним науково-дослідним інститутом митної справи та  
науковцями Академії митної служби України відповідно до Тематичного пла-  
ну науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт Державної митної  
служби України на 2012 рік та Тематичного плану науково-дослідних, до-  
слідно-конструкторських робіт Міністерства доходів і зборів України на 2013  
рік. У виданні визначено та проаналізовано науково-теоретичні та практичні  
проблеми функціонування системи митного аудиту в Україні з врахуванням  
досвіду здійснення пост-митного контролю і аудиту в зарубіжних країнах.

Монографія буде корисною для наукових працівників, викладачів,  
аспірантів, студентів, фахівців митного спрямування, які цікавляться  
митною проблематикою, а також управлінського персоналу підприємств,  
що здійснюють зовнішньоекономічні операції.

ISBN 978-966-346-853-2 (серія)  
ISBN

УДК  
ББК

© Державний науково-дослідний  
інститут митної справи, 2014

## ЗМІСТ

ВСТУП .....	7
РОЗДІЛ 1. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ МИТНОГО АУДИТУ В УКРАЇНІ З УРАХУВАННЯМ ЗАРУБІЖНОГО ДОСВІДУ .....	9
1.1. Теоретико-методологічні засади формування митного аудиту в системі державного контролю в Україні .....	9
1.2. Аналіз процесу формування та стану нормативно-правового забезпечення митного аудиту в Україні .....	18
1.3. Порівняльний аналіз законодавства Європейського Союзу та України у сфері митного аудиту .....	27
1.4. Досвід окремих країн щодо організації та здійснення митного аудиту .....	42
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА ПРОВЕДЕННЯ МИТНОГО АУДИТУ В УКРАЇНІ .....	80
2.1. Загальні підходи щодо організації, проведення та оформлення результатів митного аудиту підприємств .....	80
2.2. Проблеми становлення системи митного аудиту в Україні .....	98
2.3. Методичні підходи до окремих напрямів митного аудиту .....	108
2.4. Визначення сфер взаємодії та напрямів удосконалення систем внутрішнього контролю і митного аудиту як форми зовнішнього контролю суб'єктів ЗЕД .....	121

## ВСТУП

РОЗДІЛ 3. ПОКАЗНИКИ ОЦІНКИ ЯКОСТІ ТА ЕФЕКТИВНОСТІ МИТНОГО АУДИТУ ПІДПРИЄМСТВ .....	134
3.1. Розробка показників оцінки якості та ефективності митного аудиту підприємств .....	134
3.2. Аналіз ефективності здійснення митного аудиту в Україні .....	144
3.3. Європейський досвід оцінки якості митного постаудиту .....	149
ВИСНОВКИ .....	166
ПЕРЕЛІК ПОСИЛАНЬ .....	175
ДОДАТКИ .....	194

*«Держава повинна займати нейтральне становище між своїми митниціями і власною торгівлею та чинити так, щоб вони не шкодили один одному».*

**Шарль Л. Монтеск'є (1689-1755)**

Враховуючи стратегічний курс України до Європейського союзу та світового співтовариства, перед Міністерством доходів і зборів України постає завдання формування та реалізації сучасної системи митного адміністрування, покликаної сприяти прискоренню зовнішнього товарообігу та підвищенню ефективності митного контролю. При здійсненні контролю доцільно керуватись принципом вибірковості і, як правило, обмежуватися формами митного контролю, достатніми для забезпечення дотримання законодавства України з питань митної справи. На шляху найбільшого сприяння прискоренню транскордонної торгівлі необхідно приділити особливу увагу розвитку сучасних форм митного контролю, спрямованих на спрощення та гармонізацію митних процедур, а також підвищенню ефективності митного контролю за рахунок удосконалення національної системи митного аудиту. Це відповідає Стратегічному плану розвитку Міністерства доходів і зборів на 2013-2018 роки, затвердженого розпорядженням Кабінету Міністрів України від 23.10.2013 № 869-р, щодо підвищення ефективності процедур митного контролю шляхом розвитку митного постаудиту в рамках проведення Міндоходів перевірок.

У зв'язку з цим визначення та аналіз науково-теоретичних та практичних проблем функціонування системи митного аудиту в Україні, а також вивчення досвіду здійснення постмитного контролю і аудиту розвиненими європейськими країнами дозволить Міністерству доходів і зборів України обрати ефективний шлях в напрямку удосконалення національної системи митного аудиту.

Мета монографії полягає у науково-теоретичному обґрунтуванні напрямів удосконалення системи митного аудиту в Україні з врахуванням зарубіжного досвіду його здійснення, а також розробці практичних рекомендацій щодо їх реалізації.

Монографія складається з трьох розділів, кожен з яких розкриває низку сутнісних аспектів авторського бачення проблематики місця та значення митного аудиту в системі державного контролю за зовнішньоекономічною діяльністю підприємств; організації, проведення та оформлення результатів митного аудиту підприємств в Україні; стану нормативно-правового забезпечення митного аудиту в Україні та сфер його регулювання; порівняльного аналізу законодавства Європейського Союзу та України у сфері митного аудиту; аналізу досвіду зарубіжних країн щодо організації та здійснення митного аудиту; розробки показників оцінки якості та ефективності митного аудиту підприємств в Україні з урахуванням європейського досвіду; становлення та функціонування системи митного аудиту в Україні; розробки науково обґрунтованих пропозицій щодо впровадження практики здійснення митного аудиту країн Європейського Союзу в практику діяльності Міністерства доходів і зборів України.

Наукове видання підготовлено з урахуванням пріоритетних напрямів наукових досліджень Міндоходів України та на основі висновків, отриманих авторами за результатами проведених досліджень у межах науково-дослідної роботи «Формування системи митного аудиту України» (реєстраційний № 0112U003860), виконаної у Державному науково-дослідному інституті митної справи.

Автори висловлюють щире подяку всім, хто своїми порадами, зауваженнями, побажаннями і безпосередньою участю сприяв виданню цієї монографії.

# **КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ МИТНОГО АУДИТУ В УКРАЇНІ З УРАХУВАННЯМ ЗАРУБІЖНОГО ДОСВІДУ**

## **1.1. Теоретико-методологічні засади формування митного аудиту в системі державного контролю в Україні**

Необхідною умовою реалізації політичних та соціально-економічних перетворень в Україні є поступове приведення системи митного контролю до рівня європейських стандартів, забезпечення єдиного злагодженого механізму взаємодії органів Міністерства доходів і зборів України, інших органів влади та суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності (далі – суб'єктів ЗЕД). Сьогодні перед державою гостро стає питання пошуку нових підходів до розробки та реалізації ефективних управлінських рішень з питань організації митного контролю за зовнішньоекономічними операціями. За таких умов зростає роль та значення такої форми митного контролю як документальні перевірки суб'єктів ЗЕД після митного оформлення товарів та транспортних засобів, які на практиці отримали назву «митного аудиту».

Оскільки митний аудит є формою митного контролю, який, у свою чергу, є видом державного контролю, то для визначення стратегічних напрямків його розвитку потрібно звернутися до визначення природи державного контролю, митного контролю, їх сутності та видів.

Законом України «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності» від 05.04.2007 № 877-V визначено, що державний нагляд (контроль) – діяльність уповноважених законом центральних органів виконавчої влади, їх територіальних органів, державних колегіальних органів, органів виконавчої влади Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування (далі – органи державного нагляду (контролю)) в межах повноважень, передбачених зако-

ном, щодо виявлення та запобігання порушенням вимог законодавства суб'єктами господарювання та забезпечення інтересів суспільства, зокрема належної якості продукції, робіт та послуг, прийняттого рівня небезпеки для населення, навколишнього природного середовища [105].

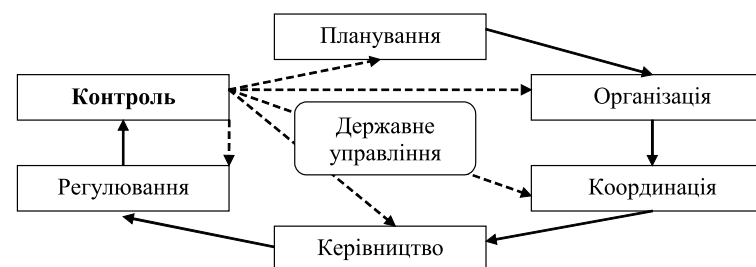
На нашу думку, якщо розглядати контроль як складову державного управління економічними об'єктами та процесами, то він передбачає нагляд за об'єктом з метою перевірки відповідності стану об'єкта, який перевіряється, бажаному та необхідному, визначеному законами, положеннями, інструкціями та іншими нормативними документами, а також програмами, планами, договорами, проектами тощо. Тобто контроль є заключною стадією управлінського процесу. За його допомогою здійснюється зворотній зв'язок між об'єктом і суб'єктом управління. Таким чином, контроль – це функція управління, система прав, обов'язків і дій уповноважених осіб з перевірки дотримання суб'єктом, що управляється, прийнятих рішень, і або оцінки здійснених суб'єктом, що управляється, операцій на предмет дотримання інтересів суб'єкта, що управляє [25, с. 14].

Також контроль можна визначити як систематичне спостереження та перевірку процесу функціонування відповідного об'єкта з метою оцінки обумовленості та ефективності прийнятих управлінських рішень і результатів їх виконання, виявлення відхилень від цих рішень, усунення несприятливих явищ і, за необхідності, інформування про них компетентних органів.

Поняття «державний контроль» пов'язане із сутністю влади та держави, та, як будь-який елемент цих категорій, має своє місце в державному управлінні, яке визначається функціями державного управління, метою та ієрархією державної влади (рис. 1.1).

Як бачимо, контроль знаходиться у тісному зв'язку з іншими функціями державного управління, проте його особливість щодо інших функцій полягає в тому, що він призначений для оцінки відповідності здійснення цих функцій завданням, що поставлені перед управлінням.

Зазначимо, що державний контроль тим чи іншим чином здійснюють усі органи влади. Проте у різних суб'єктів контролю



**Рис. 1.1. Місце контролю в системі функцій державного управління [25, с. 14]**

зміст контрольної діяльності, обсяги, форми та методи відрізняються. Для одних органів контроль є основною діяльністю, для інших – елементом під час виконання основних функцій. Пропонуємо таку класифікацію видів державного контролю в залежності від суб'єктів, які його здійснюють (рис. 1.2).

Отже, в Україні функціонує значна кількість державних органів різного рівня, які здійснюють контроль за діяльністю підприємств (установ, організацій): Рахункова палата Верховної Ради України; Державна казначейська служба України; Державна фінансова інспекція України; Міністерство доходів і зборів України; Національний банк України; Державна інспекція України з контролю за цінами та ін.

Як видно з рис. 1.2, митний контроль в Україні здійснюється не тільки під час оформлення товарів і транспортних засобів, а також до і після моменту їх митного оформлення.

Згідно зі ст. 4 Митного кодексу України (далі – МКУ) від 13.03.2012 № 4495-VI митний контроль – сукупність заходів, що здійснюються з метою забезпечення додержання норм МКУ, законів та інших нормативно-правових актів з питань державної митної справи, міжнародних договорів України, укладених у встановленому законом порядку [42].

Митний контроль в Україні здійснюється у формах, визначених ст. 336 МКУ, а саме:

1) перевірки документів та відомостей, які відповідно до ст. 335 МКУ надаються органам доходів і зборів під час перемі-

## Формування системи митного аудиту в Україні

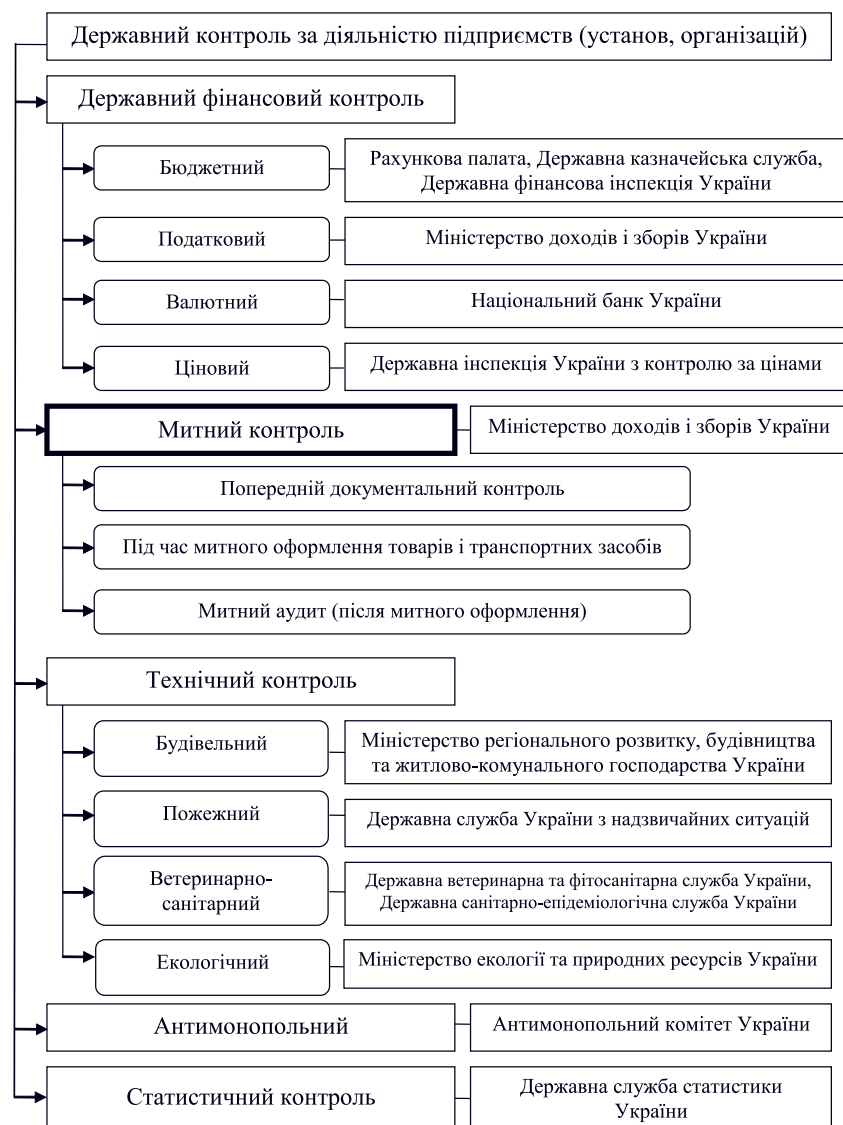


Рис. 1.2. Класифікація державного контролю за видами та суб'єктами

## РОЗДІЛ 1. Концептуальні основи формування системи митного аудиту в Україні з урахуванням зарубіжного досвіду

щення товарів, транспортних засобів комерційного призначення через митний кордон України;

2) митного огляду (огляду та перегляду товарів, транспортних засобів комерційного призначення, огляду та перегляду ручної поклажі та багажу, особистого огляду громадян);

3) обліку товарів, транспортних засобів комерційного призначення, що переміщуються через митний кордон України;

4) усного опитування громадян та посадових осіб підприємств;

5) огляду територій та приміщень складів тимчасового зберігання, митних складів, вільних митних зон, магазинів безмитної торгівлі та інших місць, де знаходяться товари, транспортні засоби комерційного призначення, що підлягають митному контролю, чи провадиться діяльність, контроль за якою відповідно до МКУ та інших законів України покладено на органи доходів і зборів;

6) перевірки обліку товарів, що переміщуються через митний кордон України та/або перебувають під митним контролем;

7) проведення документальних перевірок дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи, у тому числі своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів;

8) направлення запитів до інших державних органів, установ та організацій, уповноважених органів іноземних держав для встановлення автентичності документів, поданих органу доходів і зборів [42].

Таким чином, проведення документальних перевірок суб'єктів ЗЕД (митний аудит) є однією з форм митного контролю.

Основним міжнародним документом у сфері організації та проведення митного контролю є Міжнародна конвенція про спрощення та гармонізацію митних процедур (м. Кіото), прийнята Радою митного співробітництва 18 травня 1973 року (далі – Кіотська конвенція), після підписання якого митний аудит почав активно розвиватися. У Кіотській конвенції зазначено, що спрощення та гармонізація процедур митного контролю полягає у прозорості, послідовності, логічності і прогнозованості цього

процесу для всіх суб'єктів ЗЕД. Однією з головних умов Кіотської конвенції для країн, що прагнуть увійти у Світову організацію торгівлі (далі – СОТ), та її членів є використання сучасних методів контролю на основі управління ризиками і методів митного аудиту [43].

Відповідно до гл. 6 Кіотської конвенції методи митного контролю за переміщенням та заходи контролю, що базуються на застосуванні методів аудиту є основними (Стандартне правило 6.6). У додатках до Конвенції визначено: «Контроль на основі методів аудиту – це сукупність заходів, за допомогою яких посадова особа митного органу переконується у правильності заповнення ВМД та вірогідності зазначених даних, перевіряючи книги обліку, облікову документацію, комерційну інформацію» (Визначення Е3). Тобто митний контроль на основі методів аудиту має здійснюватися не під час митного оформлення, а через деякий час після його завершення.

Зауважимо, що в іноземній літературі немає єдиного визначення митного аудиту, а зустрічаються наступні терміни: «post-customs audit», «post-customs control», «post-clearance audit», «post-clearance control», «post-entry audit». Однак, не зважаючи на різноманітність категоріального визначення, сутність усіх понять зводиться до того, що під митним аудитом розуміють зведення до мінімуму «пропускних» митних процедур та здійснення митного контролю шляхом подальшої поглибленої документальної перевірки суб'єкта ЗЕД після факту митного оформлення товарів та транспортних засобів.

Досліджуючи зарубіжний досвід впровадження системи постмитного аудиту, спостерігається ситуація, коли у багатьох країнах (країнах Європейського Союзу (далі – ЄС), учасницях СОТ), країнах пострадянського простору та Україні мета, завдання та функції постмитного аудиту значно відрізняються [26, с. 72].

Згідно зі ст. 345 МКУ № 4495-VI документальна перевірка – це сукупність заходів, за допомогою яких органи доходів і зборів переконуються у правильності заповнення митних декларацій, декларацій митної вартості та в достовірності зазначених у них даних, законності ввезення (пересилання) товарів на митну тери-

торію України або на територію вільної митної зони, вивезення (пересилання) товарів за межі митної території України або за межі території вільної митної зони, а також своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів [42].

Такі контрольні заходи можуть проводитись шляхом проведення документальних виїзних (планових або позапланових) та документальних невиїзних перевірок документів та звітності суб'єктів ЗЕД щодо:

1) правильності визначення бази оподаткування, своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів;

2) обґрунтованості та законності надання (отримання) пільг і звільнення від оподаткування;

3) правильності класифікації згідно з УКТ ЗЕД товарів, щодо яких проведено митне оформлення;

4) відповідності фактичного використання переміщених через митний кордон України товарів заявленій меті такого переміщення та/або відповідності фінансових і бухгалтерських документів, звітів, договорів (контрактів), калькуляцій, інших документів підприємства, що перевіряється, інформації, зазначеної у митній декларації, декларації митної вартості, за якими проведено митне оформлення товарів у відповідному митному режимі;

5) законності переміщення товарів через митний кордон України, у тому числі ввезення товарів на територію вільної митної зони або їх вивезення з цієї території [42].

Документальною плановою виїзною перевіркою вважається перевірка, яка передбачена в плані-графіку органу доходів і зборів та проводиться за місцезнаходженням підприємства, що перевіряється. Такі перевірки одного й того самого підприємства проводяться не частіше одного разу на 12 місяців, а підприємства, яке отримало статус уповноваженого економічного оператора, – не частіше одного разу на 30 місяців.

Ст. 346 МКУ визначено, що документальною позаплановою виїзною перевіркою вважається перевірка підприємства, яка не передбачена планами роботи органу доходів і зборів та може проводитися за наявності хоча б однієї з таких обставин:



1) центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, в порядку контролю здійснено перевірку матеріалів документальної перевірки, проведеної органом доходів і зборів, і виявлено невідповідність висновків акта перевірки вимогам законодавства або неповне з'ясування під час перевірки питань, що повинні бути з'ясовані під час перевірки для винесення об'єктивного висновку щодо дотримання підприємством вимог законодавства з питань державної митної справи. Проведення такої позапланової документальної виїзної перевірки може ініціюватися центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, тільки за умови, що стосовно посадових осіб органу доходів і зборів, які проводили таку перевірку, розпочато службове розслідування або кримінальне провадження. У такому разі центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, визначає орган доходів і зборів, що проводитиме таку перевірку;

2) виявлено факти або отримано документальну інформацію, які свідчать про порушення підприємством вимог законодавства з питань державної митної справи, якщо підприємство не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на обов'язковий письмовий запит органу доходів і зборів протягом 10 робочих днів з дня отримання такого запиту;

3) підприємством не подано в установлений строк митну декларацію;

4) розпочато процедуру припинення підприємства (крім перетворення), порушено провадження у справі про визнання підприємства банкрутом;

5) підприємством подано в установленому порядку органу доходів і зборів заперечення до акта перевірки або скаргу на прийняте за її результатами податкове повідомлення-рішення, в яких вимагається повний або частковий перегляд результатів відповідної перевірки чи скасування прийнятого за її результатами податкового повідомлення-рішення і зазначаються обставини, які не були досліджені під час перевірки та об'єктивний розгляд яких

неможливий без проведення перевірки. Така перевірка проводиться виключно з питань, що стали предметом оскарження [42].

Зазначимо, що через обмеженість фінансових, трудових та матеріальних ресурсів органів доходів і зборів, а у деяких випадках – недоцільністю виїзних документальних перевірок, митний аудит може проводитись у формі документальних невиїзних перевірок. Предметом таких перевірок є дані про своєчасність, достовірність, повноту нарахування та сплати митних платежів при переміщенні товарів через митний кордон України підприємствами, а також при переміщенні товарів через митний кордон України громадянами з поданням митної декларації.

Ст. 351 МКУ визначені випадки, у яких проводяться невиїзні перевірки. До них відносяться:

1) виявлення ознак, що свідчать про можливе порушення законодавства України з питань державної митної справи, за результатами аналізу електронних копій митних декларацій, інформації, що стосується товарів, митне оформлення яких завершено, отриманої від суб'єктів ЗЕД та виробників таких товарів, з висновків акредитованих відповідно до законодавства експертів;

2) надходження від уповноважених органів іноземних держав документально підтвердженої інформації про непідтвердження автентичності поданих митному органу документів щодо товарів, митне оформлення яких завершено, недостовірність відомостей, що в них містяться, а також запитів стосовно надання інформації про зовнішньоекономічні операції, які здійснювалися за участю суб'єктів ЗЕД-резидентів України [42].

Таким чином, враховуючи норми законодавства та світову практику у сфері митного аудиту можна сформулювати його визначення як однієї з форм митного контролю, що здійснюється шляхом документальних виїзних та невиїзних перевірок підприємств-суб'єктів ЗЕД посадовими особами органів доходів і зборів після факту митного оформлення товарів.

З огляду на існуючі розбіжності у вітчизняному та міжнародному законодавстві, зокрема у частині застосування різної понятійної бази у сфері митного аудиту, сфер регулювання окремих нормативних документів, методичних та методологічних під-

ходів до здійснення контрольних заходів, є необхідність дослідження процесу формування системи митного аудиту в Україні та світі, стану його нормативно-правового забезпечення та ін. Основними напрямками дослідження мають бути:

- 1) аналіз досвіду проведення митного аудиту у країнах ЄС, а також у країнах зі схожим соціально-економічним розвитком (країн пострадянського простору) з метою адаптації вітчизняного законодавства до прийнятих міжнародних принципів і стандартів у цій сфері;
- 2) розробка наукової теорії митного аудиту;
- 3) визначення оптимальної структури системи митного аудиту в Україні на основі результатів наукової теорії та аналізу світового досвіду;
- 4) розробка та впровадження в практичну діяльність методичного забезпечення контрольних заходів.

### **1.2. Аналіз процесу формування та стану нормативно-правового забезпечення митного аудиту в Україні**

Результативність та ефективність митного аудиту прямо залежить від якості нормативно-правової бази, якою регламентовано порядок його організації, планування, здійснення та документування.

Вперше митним органам право на проведення перевірок фінансово-господарської діяльності суб'єктів підприємницької діяльності було надано Указом Президента України «Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності» від 23.07.1998 № 817/98 (далі – Указ № 817/98), який чинний і на сьогоднішній день [72]. Указом № 817/98 було визначено, що митні органи є контролюючими органами, які здійснюють планові і позапланові виїзні перевірки суб'єктів господарювання стосовно сплати

ввізного мита, акцизного збору та податку на додану вартість, які справляються у разі ввезення (пересилання) товарів на митну територію України в момент перетинання митного кордону. Однак, у чинному на той момент МКУ не передбачалося такої форми митного контролю, як виїзні документальні перевірки. Крім того, відповідної інструктивно-методичної бази щодо здійснення таких перевірок розроблено не було.

У 2000 році було прийнято Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21.12.2000 № 2181-III, згідно з яким посадові особи митних органів отримали право спільно з представниками податкової адміністрації брати участь у виїзних перевірках підприємств-суб'єктів ЗЕД на предмет правильності нарахування та сплати митних платежів [109]. Цим законом також розширене коло податків та платежів, контроль за якими покладено на митні органи. Так, крім ввізного мита, акцизного збору та податку на додану вартість (як це визначено Указом № 817/98), митні органи набули права контролювати правильність нарахування та сплати вивізного мита, інших податків і зборів (обов'язкових платежів), які справляються при ввезенні (пересиланні) товарів і предметів на митну територію України або їх вивезенні з митної території України.

Проте, не зважаючи на існування цих двох нормативних документів, реальне право здійснювати митний аудит митні органи набули лише з 01.01.2004 року, коли набрав чинності МКУ від 11.07.2002 № 92-IV [41]. По суті, він став першим документом, у ст. 41 якого було передбачено таку форму митного контролю, як перевірка системи звітності та обліку товарів, що переміщуються через митний кордон України, а також своєчасності, повноти нарахування і сплати податків і зборів.

Ст. 60 МКУ було визначено, що перевірка системи звітності та обліку товарів і транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України, – це проведення митними органами на підприємствах дій щодо встановлення відповідності документації про зазначені товари і транспортні засоби вимогам, встановленим МКУ та іншими законами України.

Крім того, ст. 69 МКУ передбачала можливість здійснення митного контролю після пропуску товарів і транспортних засобів незалежно від закінчення операцій митного контролю та оформлення, якщо є досить підстав вважати, що має місце порушення законодавства.

Починаючи з цього року активно починається формуватись нормативно-правова база щодо порядку організації та здійснення митного аудиту.

23.12.2004 року Кабінет Міністрів України затвердив Постанову «Про затвердження Порядку проведення митними органами на підприємствах перевірок системи звітності та обліку товарів і транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України» № 1730 (далі – Постанова № 1730), якою відповідно до ст. 41, 60, 69 МКУ 2002 року визначався механізм проведення митними органами на підприємствах перевірок стану бухгалтерського обліку та звітності щодо товарів і транспортних засобів, які перетинають митний кордон України, як у процесі митного оформлення, так і після його закінчення, в частині дотримання ними вимог законодавства з питань митної справи [95]. Постановою було класифіковано перевірки суб'єктів ЗЕД на планові та позапланові, визначено підстави для здійснення позапланових перевірок, а також закріплено права та обов'язки посадових осіб митних органів під час проведення перевірок та права посадових осіб підприємства, де проводиться перевірка.

Було затверджено спільний наказ Державної податкової адміністрації та Державної митної служби України «Про затвердження Порядку взаємодії митних і податкових органів при організації та проведенні спільних планових і позапланових перевірок суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності» від 29.07.2004 № 439/551 [86]. Метою цього наказу визначено забезпечення належного контролю з боку податкових та митних органів за дотриманням вимог чинного законодавства суб'єктами ЗЕД шляхом проведення спільних перевірок, уникнення дублювання при проведенні відповідних заходів та якісної реалізації матеріалів.

Крім цього документа, для більш якісної організації проведення спільних контрольних заходів 21.07.2005 року було при-

йнято постанову Кабінету Міністрів України № 619 «Про затвердження Порядку координації проведення планових виїзних перевірок органами виконавчої влади, уповноваженими здійснювати контроль за нарахуванням і сплатою податків та зборів (обов'язкових платежів)», якою визначено механізм проведення планових виїзних ревізій і перевірок, а також застосування процедури визначення суб'єкта господарювання, діяльність якого підлягає перевірці [90].

Виконання поставлених перед митною службою завдань стало можливим за умови створення у структурі Державної митної служби на всіх її рівнях спеціалізованих підрозділів, уповноважених на проведення митного постаудиту. Перші кроки в даному напрямі було здійснено в кінці 2003 року, з моменту створення в структурі Держмитслужби спеціального підрозділу – Центрального бюро аналізу ризиків та аудиту (далі – ЦБАРА) (Наказ Держмитслужби України від 02.12.2003 № 820 «Про затвердження Положення про Центральне бюро аналізу ризиків та аудиту»). У січні 2004 року ЦБАРА надано статус Центральної митниці з питань аналізу ризиків і аудиту [29, с. 35].

Під час реорганізації структури Держмитслужби у 2005 році, ЦБАРА увійшло до складу центрального апарату Держмитслужби під назвою Департаменту аналізу ризиків і аудиту (далі – ДАРА), зберігши статус юридичної особи (наказ Держмитслужби України від 30.05.2005 № 442 «Про затвердження Положення про Департамент аналізу ризиків та аудиту Державної митної служби України»). Цим наказом на ДАРА було покладено, як одне із завдань, контроль за дотриманням законодавства України з питань митної справи суб'єктами ЗЕД та митними органами, у тому числі за допомогою методів аудиту, із застосуванням сучасних інформаційних технологій та проведенням організаційно-контрольних заходів на митній території України.

Цього ж року згідно з наказом Державної митної служби України «Про затвердження Примірною положення та Примірної структури відділу організаційно-контрольної роботи регіональної митниці (митниці)» від 22.11.2005 № 1147 вперше в кожному митному органі було створено окремий структурний

підрозділ, одним з основних завдань якого стало планування та організація проведення перевірок фінансово-господарської діяльності суб'єктів ЗЕД [99].

Необхідно зазначити, що аналіз ризиків в митній діяльності здійснювався ще задовго до того, як було створено ЦБАРА. Так, початок застосування управління ризиками в митній діяльності України було покладено ще в 1999 році на створену Оперативну митницю (наказ ДМСУ від 02.03.1999 № 126), до основних завдань якої належало здійснення системної інформаційно-аналітичної роботи згідно з методикою визначення системи ризиків, розробленою митницею, на підставі узагальненої інформації, отриманої з різних джерел. У 2003 році Оперативну митницю було ліквідовано, на її базі створено ЦБАРА зі статусом спеціального митного управління.

З метою забезпечення вдосконалення діяльності митної служби України, прискорення митних формальностей і спрощення митних процедур, підвищення ефективності митного контролю на основі системи аналізу та керування ризиками 27.05.2005 року Державною митною службою України був затверджений наказ № 435 «Про затвердження Концепції створення, упровадження і розвитку системи аналізу та керування ризиками та Положення про систему аналізу й селекції факторів ризику при визначенні окремих форм митного контролю» [77]. Документом визначається порядок застосування системи аналізу й селекції факторів ризику, які можуть призвести до порушень законодавства України з питань митної справи при здійсненні митних процедур.

Зазначимо, що митний аудит – це трудомісткий контрольно-перевірочний процес, під час якого перевіряється велика кількість документів щодо здійснених суб'єктом господарювання зовнішньоекономічних операцій. Тому, очевидно, що результативність та ефективність таких заходів залежить від повної, достовірної та об'єктивної фіксації фактів виявлених порушень та обставин, що їм сприяли. Проте не зважаючи на те, що митні органи почали проводити перевірки суб'єктів ЗЕД з 2004 року, порядок оформлення результатів проведення митними органами на підприємствах перевірок системи звітності та обліку товарів і

транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України, був затверджений наказом Державної митної служби України № 254 тільки 30.03.2006 року [92].

Але 2006 рік відзначився для формування системи митного аудиту не лише затвердженням наказу про оформлення результатів митного аудиту. Головною подією цього року стало приєднання України до Міжнародної конвенції про спрощення і гармонізацію митних процедур у зміненій редакції (Київської Конвенції) (Закон України від 05.10.2006 № 227-V) [111]. Приєднавшись до Конвенції Україна прийняла зобов'язання сприяти спрощенню і гармонізації митних процедур.

Наступна важлива подія – прийняття наказу Держмитслужби від 02.08.2007 № 655, яким було затверджено нове Положення про Департамент аналізу ризиків та аудиту Держмитслужби України (без зміни назви департаменту). Одним із завдань ДАРА стало здійснення не тільки організації та проведення на підприємствах перевірок системи звітності та обліку товарів і транспортних засобів, а й камеральних перевірок цих суб'єктів господарювання. Наказ № 655 втратив чинність 17.05.2008 року у зв'язку з реорганізацією ДАРА в Департамент аналітичної роботи та інформаційної розвідки (наказ Держмитслужби «Про затвердження Положення про Департамент аналітичної роботи та інформаційної розвідки» від 17.05.2008 № 515).

Наказом № 1095 від 03.10.2008 року внесено зміни до даного положення: слова «інформаційна розвідка» замінено словами «інформаційний моніторинг». З цього часу департамент отримав назву «Департамент аналітичної роботи та інформаційного моніторингу».

У березні 2009 році Департамент аналітичної роботи та інформаційного моніторингу було ліквідовано та створено Департамент аналітичної роботи, управління ризиками та аудиту (наказ № 236 від 18.03.2009 року) штатною чисельністю 139 осіб. Йому було надано статус регіональної митниці та визначено зону діяльності – митна територія України [29, с. 36]. Положення про Департамент аналітичної роботи, управління ризиками та аудиту затверджено наказом від 07.04.2009 № 307.

З 01.01.2011 року на підставі прийнятого Податкового кодексу України (далі – ПКУ) № 2755-VI втратив чинність Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21.12.2000 № 2181-III. З цього моменту ПКУ визначено митні органи як контролюючі органи щодо мита, акцизного податку, податку на додану вартість, інших податків, які відповідно до податкового законодавства справляються у разі ввезення (пересилання) товарів і предметів на митну територію України або територію вільної митної зони або вивезення (пересилання) товарів і предметів з митної території України або території вільної митної зони [56].

Ще дві події відзначили 2011 рік, однією з яких є затвердження наказом Державної митної служби України від 07.04.2011 № 289 Положення про Департамент боротьби з контрабандою, аналізу ризиків та протидії корупції. З цього часу Департамент аналітичної роботи, управління ризиками та аудиту перестав існувати, а завдання щодо організації та проведення документальних виїзних та невиїзних перевірок суб'єктів ЗЕД перейшли до Департаменту боротьби з контрабандою, аналізу ризиків та протидії корупції.

Отже, як бачимо, майже за 10 років орган, що здійснює централізовану організацію та проведення документальних виїзних та невиїзних перевірок суб'єктів ЗЕД, пройшов 6 структурних змін.

Наступною подією стало вперше за історію існування системи митного аудиту (документальних перевірок суб'єктів ЗЕД) затвердження на законодавчому рівні Порядку проведення митними органами невиїзних документальних перевірок, які на практиці до цього часу носили назву камеральних перевірок (постанова Кабінету Міністрів України від 02.02.2011 № 71) [96]. Однак у 2012 році з прийняттям та набранням чинності нового МКУ від 13.03.2012 № 4495-VI [42] вона втратила чинність, як і більша частина документів, що регламентують порядок організації та здійснення митного аудиту, а саме:

- МКУ від 11.07.2002 № 92-IV [41];

- постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку проведення митними органами на підприємствах перевірок

системи звітності та обліку товарів і транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України» від 23.12.2004 № 1730 [95];

- постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку проведення митними органами невиїзних документальних перевірок» від 02.02.2011 № 71 [96];

- постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку координації проведення планових виїзних перевірок органами виконавчої влади, уповноваженими здійснювати контроль за нарахуванням і сплатою податків та зборів (обов'язкових платежів)» від 21.07.2005 № 619 [90];

- наказ Державної митної служби України «Про затвердження Порядку оформлення результатів проведення митними органами на підприємствах перевірок системи звітності та обліку товарів і транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України» від 30.03.2006 № 254 [92] та ін.

Частково окремі норми перейшли до нового МКУ, частково – в інші нормативні документи.

Так, ст. 336 МКУ визначено, що проведення документальних перевірок дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи, у тому числі своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів, є однією з форм митного контролю.

У ст. 345 МКУ наводиться визначення документальної перевірки та напрями документальних виїзних (планових або позапланових) та документальних невиїзних перевірок [42].

МКУ також закріплені:

- підстави та порядок проведення органами доходів і зборів документальних виїзних перевірок (ст. 346);

- права та обов'язки посадових осіб органів доходів і зборів під час проведення документальних виїзних перевірок (ст. 347);

- проведення зустрічних звірок (ст. 348);

- умови допуску посадових осіб органів доходів і зборів до проведення документальних (планових чи позапланових) виїзних перевірок та зустрічних звірок (ст. 349);

- права та обов'язки посадових осіб підприємства, що перевіряється, під час проведення документальних перевірок (ст. 350);

– предмет, підстави проведення документальних невізних перевірок (ст. 351);

– матеріали, які можуть бути використані для підготовки висновків за результатами перевірок (ст. 352);

– порядок надання документів посадовими особами підприємства, що перевіряється (ст. 353);

– порядок оформлення результатів перевірок (ст. 354) та ін.

Таким чином, бачимо, що більше 10 статей МКУ 2012 року тепер регламентують окремі аспекти митного аудиту (замість 3 статей у МКУ 2002 року).

Крім прийняття МКУ, 2012 рік можна відзначити ще затвердженням наказу Державної митної служби України «Про затвердження Примірної положення про відділ (сектор) митного аудиту регіональної митниці, митниці» від 05.01.2012 № 16, яким визначено, що відділ є структурним підрозділом митниці, який здійснює в зоні діяльності митниці проведення документальних перевірок дотримання вимог законодавства України з питань митної справи, у тому числі своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів [98].

Для більшої практичної цінності роботи у додатку А наведено схему формування нормативно-правового забезпечення митного аудиту в Україні.

Проте найголовнішою подією 2012 року, яка вплинула на порядок організації та здійснення митного аудиту в Україні стало створення в Україні 24 грудня 2012 року єдиного державного органу – Міністерства доходів і зборів України, одним із основних завдань якого стало забезпечення формування єдиної державної податкової, державної митної політики в частині адміністрування податків і зборів, митних платежів та реалізації єдиної державної податкової, державної митної політики [73].

Отже, проведений аналіз нормативно-законодавчого забезпечення митного аудиту в Україні дає можливість визначити основні етапи формування системи митного аудиту України:

1) 1991-1998 роки – відсутність будь-якої контрольної функції митних органів за зовнішньоекономічними операціями після митного оформлення товарів і транспортних засобів;

2) 1998-2003 роки – прийняття МКУ 2002 року, яким на законодавчому рівні виокремлено митний аудит як окрему форму митного контролю, а також створення Центрального бюро аналізу ризиків та аудиту як окремого спеціалізованого митного управління;

3) 2004-2011 роки – етап становлення, протягом якого сформовано базові умови для функціонування та розвитку системи митного аудиту, організовано кадрове, інформаційне, частково методичне та інше забезпечення митного аудиту.

4) 2012 рік – прийняття нового МКУ № 4495-VI, в який включено окремі норми документів, що регламентували порядок організації та здійснення митного аудиту, але які з набранням чинності кодексу втратили чинність;

5) 2012-2013 роки – створення Міністерства доходів і зборів України шляхом реорганізації Державної податкової та Державної митної служб України.

Таким чином, останніми роками відбувається переорієнтація сучасної Української держави на нові принципи діяльності органів виконавчої влади, а, відповідно, і на нові підходи до завдань, функцій органів доходів і зборів, форм здійснення митного контролю тощо. Так, в Україні і надалі існує потреба у пошуку нових підходів до здійснення митного контролю у напрямі спрощення та уніфікації митних процедур. Враховуючи це та наміри вступу України до ЄС зростає значення адаптації вітчизняного митного законодавства щодо здійснення митного аудиту до європейських стандартів.

### 1.3. Порівняльний аналіз законодавства Європейського Союзу та України у сфері митного аудиту

Законодавче регулювання здійснення митного аудиту в ЄС ґрунтується на загальних нормативних актах, які визначають

## Формування системи митного аудиту в Україні

стандарту проведення митного аудиту. До основних нормативних документів відносяться:

- 1) Митний кодекс ЄС 1992 року;
- 2) Модернізований Митний кодекс ЄС 2008 року;
- 3) Керівництво з митного постаудиту ВМО (WCO – Guidelines for Post-clearance Audit, 2012);
- 4) Керівництво з митного аудиту ЄС (EU – Customs Audit Guide, 2007);
- 5) технічні примітки ВМО до митного постаудиту (UNCTAD Technical Note 5 Post-clearance audit, 2008);
- 6) митні стандарти ЄС (Customs Blueprints);
- 7) інші нормативні акти ЄС.

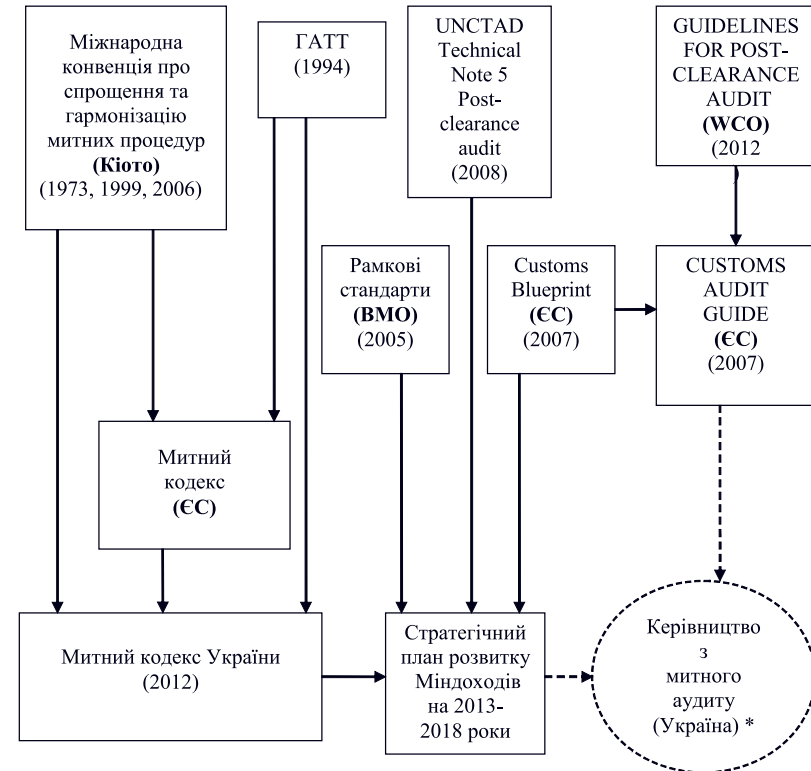
Ієрархію та взаємозв'язок основних нормативних документів, які координують та визначають мету і основні засади проведення митного аудиту, зображено на рис. 1.3.

Разом з тим в кожній країні-учасниці ЄС діють власні законодавчі акти (кодекси, закони, інструкції, керівництва), які в межах норм ЄС детально регулюють та відображають організацію (особливості) здійснення митного аудиту, в тому числі митного постаудиту після випуску товарів на територію відповідної держави.

Розвиток світових інтеграційних процесів і міжнародної кооперації призводять до зростання обсягів зовнішньоекономічних операцій. Паралельно з ростом обсягів зовнішньої торгівлі збільшується роль митних органів, які повинні діяти на якісно новому рівні. Це, з одного боку, здійснюється за рахунок спрощення процесів митних оформлень, істотного скорочення різномірних процедур і часу, необхідного для їх здійснення, а з іншого боку – впровадження більш сучасних й результативних механізмів митного контролю.

Основним з документів у сфері митної справи є Міжнародна конвенція про спрощення митних процедур від 1973 року (Кіотська конвенція), розроблена під егідою Ради митного співробітництва. Її разом з численними Додатками можна вважати певним кодексом поведінки держав у митних відносинах. Вона складається з 19 статей основного тексту та 31 додатка, які є

## РОЗДІЛ 1. Концептуальні основи формування системи митного аудиту в Україні з урахуванням зарубіжного досвіду



\* документ, що необхідно розробити

Рис. 1.3. Основні законодавчі, нормативні та методичні документи, що координують та визначають засади митного аудиту [7, с. 12]

невід'ємною складовою даної конвенції, а фактично деякі з них за характером і значенням прирівнюються до окремих самостійних процедур [43].

За своєю структурою Кіотська конвенція є систематизованим набором правил, що містить основну частину, загальний додаток та спеціальні додатки. Загальний додаток і кожний зі спеціальних додатків до Кіотської конвенції складається, як правило, з розділів, на які поділяється відповідний додаток, і які містять у собі визначення і стандартні правила, деякі з котрих у загаль-

ному додатку є стандартними правилами з перехідним терміном. У кожному спеціальному додатку містяться також рекомендовані правила. Додатки супроводжуються рекомендаціями, не обов'язковими для договірних сторін. Стандартне правило фактично є положенням, застосування якого визнається необхідним для досягнення гармонізації та спрощення митних правил і процедур.

Положення Загального додатку Кіотської конвенції є найбільш значущими для гармонізації та уніфікації митних процедур.

Як зазначалося, Україна приєдналася до Кіотської конвенції у 2006 році (Закон України «Про приєднання України до Міжнародної Конвенції про спрощення і гармонізацію митних процедур у змінній редакції згідно з Додатком 1 до Протоколу про внесення змін до Міжнародної Конвенції Про спрощення і гармонізацію митних процедур» від 05.10.2006 № 227-V [111]). Проте, з порушенням відповідних процедур вона фактично не отримала статусу договірної сторони Міжнародної Конвенції. Лише 15 лютого 2011 року Верховна Рада затвердила проект Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про приєднання України до Протоколу про внесення змін до Міжнародної конвенції про спрощення та гармонізацію митних процедур» від 15.02.2011 № 3018-VI, таким чином усунувши процедурні непорозуміння [64].

Виходячи з того факту, що Україна долучилася до Кіотської конвенції у 2011 році, вітчизняне законодавство у 2012 році було приведене у відповідність з положеннями самого документа.

Так, у Розділі 1 Загального додатку Кіотської конвенції містяться загальні положення.

У Розділі 2 «Визначення понять» Загального додатку до Кіотської конвенції слід звернути увагу на два поняття, а саме «митне оформлення» та «митні формальності». Митне оформлення – це здійснення митних формальностей, необхідних для випуску товарів у вільний обіг, з метою внутрішнього споживання, експорту чи переведення під інші митні режими. Під митними формальностями розуміють сукупність дій, що підлягають виконанню відповідними особами і митною службою з метою дотримання вимог митного законодавства.

Таким чином, розробники Кіотської конвенції вкладають у зміст поняття «митне оформлення» поняття «митні формальності», тобто практично ототожнюючи їх. У МКУ 2002 року поняття «митне оформлення» визначалося як виконання митними органами дій (процедур), які пов'язані із закріпленням результатів митного контролю товарів і транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України, і мають юридичне значення для подальшого використання цих товарів і транспортних засобів. У редакції МКУ 2012 року дане поняття наводиться наближено до Кіотської конвенції. Так, відповідно до ст. 4 МКУ «митне оформлення» – виконання митних формальностей, необхідних для випуску товарів, транспортних засобів комерційного призначення [42].

Назва Розділу 3 Загального додатку як раз про це і свідчить – «Митне оформлення та інші митні формальності». У цьому розділі розглядаються дії, які виконуються відповідними особами і митною службою при митному оформленні переміщуваних товарів:

- перед подачею декларації на товари митнику дозволяється здійснювати огляд товарів та брати зразки (проби);
- безпосередньо сама реєстрація та перевірка декларації на товари;
- перевірка товарів, тобто проведення операції по фактичній перевірці товарів силами митної служби з метою встановлення відповідності характеру, походження, стану, кількості та вартості товарів даним, наведеним у декларації на товари. Такі дії є нічим іншим як здійснення митною адміністрацією саме митного контролю, під яким в Кіотській конвенції розуміється сукупність заходів, що здійснюються митною службою з метою забезпечення дотримання митного законодавства;

– випуск товарів.

Товари, зазначені у митній декларації, випускаються після прийняття рішення не проводити їхню перевірку, за умови, що:

- не було виявлено жодних правопорушень;
- представлені ліцензії на ввіз чи вивіз, або будь-які інші необхідні документи;



## Формування системи митного аудиту в Україні

– представлені всі дозволи, що стосуються конкретної процедури;

– сплачені всі мита та податки або вжиті необхідні заходи для забезпечення їхньої сплати.

Таким чином, аналіз Розділу 3 Загального додатку Кіотської конвенції дозволяє дійти висновку, що поняття «митні формальності» включає в себе не тільки митне оформлення, але й митний контроль та сплату мита, податків.

Розділ 4 Загального додатку Кіотської конвенції передбачає положення щодо мит та податків: порядок нарахування та стягнення, відстрочка сплати, повернення платежів тощо. Слід зауважити, що чинний МКУ враховує положення Кіотської конвенції щодо цих питань майже у повному обсязі.

Розділ 5 Загального додатку Кіотської конвенції закріплює порядок надання гарантій доставки товарів. Можливість надання гарантій в Україні була прописана в наказі Державної митної служби України від 08.12.1998 № 771, проте даний наказ не достатньо деталізував норми щодо гарантій доставки, як того вимагає Кіотська конвенція та сучасний економічний стан. З прийняттям нового МКУ, наказ № 771 втратив чинність, і новий кодекс став регулювати гарантії, врахувавши недоліки попереднього документа.

Порядок здійснення митного контролю розкривається у Розділі 6 Загального додатку Кіотської конвенції. Оскільки нова редакція Кіотської конвенції була розроблена та прийнята з метою гармонізації та спрощення митних процедур, сприяння розвитку міжнародної торгівлі, то митні органи повинні під час оформлення проводити частковий контроль, обсяг якого визначається митницею та залежить від достовірності інформації, що надається суб'єктом ЗЕД після отримання дозволу.

Єдиним ефективним способом для отримання надійної гарантії того, що ця залежність виправдана, має бути проведення добре спланованих, ретельних і, як правило, фактичних перевірок (митного постаудиту). Враховуючи це, Конвенція передбачає, що одним з напрямків, в якому мають рухатися митні органи у сучасних умовах, є перехід на методи митного контролю, що засновані на постаудиті та системі управління ризиками (рис. 1.4).

## РОЗДІЛ 1. Концептуальні основи формування системи митного аудиту в Україні з урахуванням зарубіжного досвіду

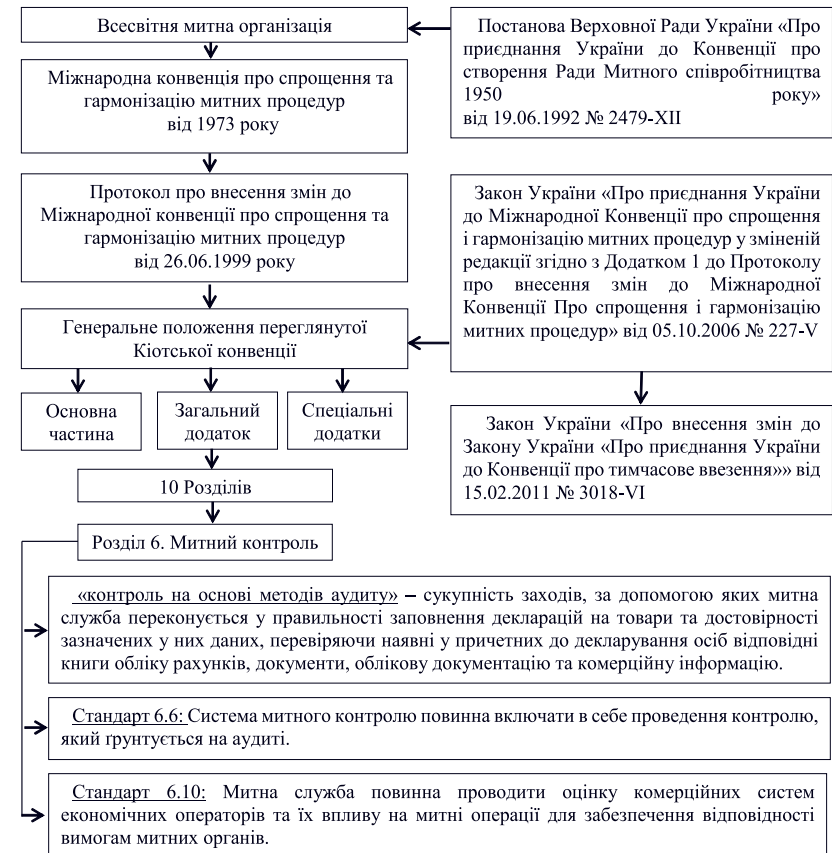


Рис. 1.4. Митний аудит у Міжнародній конвенції про спрощення та гармонізацію митних процедур [7, с. 14]

Відповідно до Кіотської конвенції, постаудит – це форма митного контролю, яку здійснюють митні органи для перевірки правильності та достовірності даних, зазначених у митних деклараціях, через вивчення бухгалтерських документів, рахунків, систем управління бізнесом після завершення митного оформлення [43]. Ґрунтуючись на такому визначенні, Всесвітня митна організація визначає митний постаудит як процес, що дозволяє працівникам митних органів проводити контроль за достовір-

ністю даних митних декларацій шляхом перевірки книг, записів, бізнес-систем, комерційних даних фізичних осіб / фірм, задіяних у міжнародній торгівлі.

Основною ідеєю нової редакції МКУ є спрощення митних процедур, скорочення термінів митного оформлення та заміщення частини митного контролю на митний постаудит. Митний постаудит є порівняно новою формою митного контролю в нашій державі. Проте, давно використовується митними системами розвинених країн. А тому переорієнтація формату від тотального митного контролю до митного постаудиту є необхідною вимогою сьогодення.

У МКУ, прийнятому у 2012 році, розділ XI регулює здійснення митного контролю. Ст. 336 МКУ визначає як окрему форму митного контролю проведення документальних перевірок дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи, у тому числі своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів.

У ст. 345-354 регламентовано питання, які визначають механізм проведення митного постаудиту на підприємствах, а саме – види документальних перевірок і організацію їх здійснення, підстави та порядок проведення органами доходів і зборів документальних виїзних перевірок, права та обов'язки посадових осіб під час проведення документальних виїзних перевірок, проведення зустрічних звірок, оформлення результатів перевірок, обов'язок щодо зберігання документів [42].

Законодавче забезпечення митного аудиту в Україні та сфери його регулювання представлено у додатках Б та В відповідно.

Розділ 7 Загального додатку Кіотської конвенції окреслює правила по застосуванню інформаційних технологій.

Розділом 8 Загального додатку визначено відносини між митною службою та третіми сторонами. Положення цих розділів знайшли своє відображення у новій редакції МКУ.

Розділ 9 Кіотської конвенції містить положення щодо інформації, рішень та розпоряджень митної служби. У МКУ прописані основні положення щодо порядку роботи з відповідною інформацією, зверненнями громадян, рішеннями та розпорядження-

ми, детальніше ці питання визначені у підзаконних нормативно-правових актах, законах України.

Оскарження з митних питань прописані у Розділі 10 Кіотської конвенції. Так, у чинному МКУ оскарженню постанов у справах про порушення митних правил присвячена Глава 72.

Розглянувши вищезазначені розділи Кіотської конвенції, можна зробити висновок, що положення, які закріплені в чинному МКУ відповідають вимогам Кіотської конвенції. Усі нормативні вимоги дотримані. Проте із об'єднанням митної і податкової служб потребує розробки механізм роботи митних органів разом з податковими органами у проведенні оцінки ризиків і перевірок суб'єктів ЗЕД при митному контролі та митному постаудиті.

Таким чином, Міжнародна конвенція про спрощення та гармонізацію митних процедур спрямована, з одного боку, на стимулювання зовнішньоекономічної діяльності шляхом спрощення і прискорення процедур митного оформлення та митного контролю, а з іншого боку, – на те, щоб це прискорення та спрощення не заподіяли шкоди інтересам держави та суспільства в частині наповнення дохідної частини державного бюджету, захисту внутрішнього ринку тощо.

Міжнародні торгівельні відносини, які будуються за допомогою ринкових зв'язків, переходять на базу складної системи двосторонніх та багатосторонніх договірних стосунків. У даний час вони формуються на основі міжнародних торгових угод, угод про митні союзи, міжнародні державно-монополістичні об'єднання, взаємозв'язок в рамках транснаціональних корпорацій, все це відчутно впливає на зовнішню політику держав.

Практика митного регулювання в багатьох зарубіжних країнах демонструє послідовний підхід до єдиного законодавчого регулювання митних питань. Так, сучасне національне митне законодавство також формується за принципами міжнародного митного права. Більшість країн світу давно усвідомили, що розвиток взаємної торгівлі благо для всіх, а єдині стандарти митного регулювання міжнародної торгівлі – це необхідність.

Митні кодекси більшості зарубіжних країн побудовані на загальній правовій основі – положеннях Кіотської конвенції,

Рамкових стандартах Всесвітньої митної організації (раніше ця організація називалася Радою митного співробітництва) та міжнародних договорів. Як наслідок, митна справа в цих країнах має схожу організаційно-правову базу, хоча і має свої особливості, обумовлені певними, але не по принципових питаннях, відмінностями національних законодавств [17, с. 126].

Найкращі принципи та стандарти ЄС у галузі митної справи зосереджено у Митних прототипах (Customs Blueprints) – комплексі заходів практичного характеру, розроблених європейськими митними експертами [132]. Це своєрідні стандарти, у порівнянні з якими можна оцінювати недоліки функціонування митних адміністрацій, і вносити відповідні зміни до стратегії їх діяльності. Одним із 22 напрямів Митних прототипів є митний постаудит, який передбачає сприяння розвитку міжнародної торгівлі шляхом встановлення балансу між спрощенням торговельних процедур, з одного боку, та забезпечення здійснення ефективного митного контролю та безпеки з іншого.

Найбільш значними для визначення орієнтирів інтеграції України до світового митного співробітництва та вибору орієнтирів його митної політики були 105/106 сесії Ради Всесвітньої митної організації у червні 2005 року. Їх значення полягають у тому, що 24 червня 2005 року були прийняті Рамкові стандарти, що встановлюють мінімальні принципи і стандарти, та які, після їх ухвалення, мають стати мінімальним переліком заходів для членів Всесвітньої митної організації у сфері забезпечення безпеки та спрощення процедур міжнародної торгівлі.

Рамкові стандарти Всесвітньої митної організації – це пакет з декількох взаємопов'язаних документів, що узагальнюють прогресивну практику та досвід країн, митні адміністрації яких, найповніше відповідають потребам сьогодення, насамперед США та ЄС [33, с. 66].

Рамкові стандарти включають 4 основні елементи, відповідно до яких:

- Рамкові стандарти гармонізують інформаційні вимоги до попередніх електронних повідомлень про імпорتنі, експортні та транзитні вантажі;

- кожна країна, що приєдналася до Рамкових стандартів, бере на себе зобов'язання послідовно застосовувати методи управління і оцінки ризиків для протидії тероризму та іншим загрозам безпеки;

- Рамкові стандарти передбачають, що у разі обґрунтованого звернення запитуючої сторони, яке базується на методології аналізу ризиків, запитуюча сторона забезпечить здійснення контролю підозрілих контейнерів з використанням відповідного обладнання, наприклад, рентгенівських апаратів та детекторів випромінювання;

- Рамкові стандарти визначають винагороди, які будуть надані митними адміністраціями тим операторам міжнародної торгівлі, що відповідатимуть мінімальним стандартам і вимогам забезпечення безпеки міжнародного торговельного ланцюга постачання [115].

Схематично характеристику Рамкових стандартів безпеки і полегшення світової торгівлі наведено на рис. 1.5.

Виходячи з вищезазначеного, Рамкові стандарти окреслюють шляхи подальшого розвитку митних адміністрацій, визначаючи такі основні:

- удосконалення міжнародного митного співробітництва;
- налагодження співпраці з діловими колами;
- збільшення повноважень митних адміністрацій у правоохоронній сфері;
- застосування методів вибіркової та аналізу ризиків;
- підвищення ролі аналітичної й розвідувальної роботи;
- комп'ютеризацію, використання більш досконалих технічних засобів митного контролю.

Таким чином, Рамкові стандарти спрямовані на: запровадження стандартів, які забезпечують безпеку та спрощення міжнародного торговельного ланцюга постачання на глобальному рівні; забезпечення інтегрованого управління міжнародним торговельним ланцюгом постачання з використанням будь-яких видів транспорту; посилення ролі, функції та спроможностей митних адміністрацій для досягнення відповідності з викликами та можливостями XXI сторіччя; зміцнення співробітництва між

## Формування системи митного аудиту в Україні

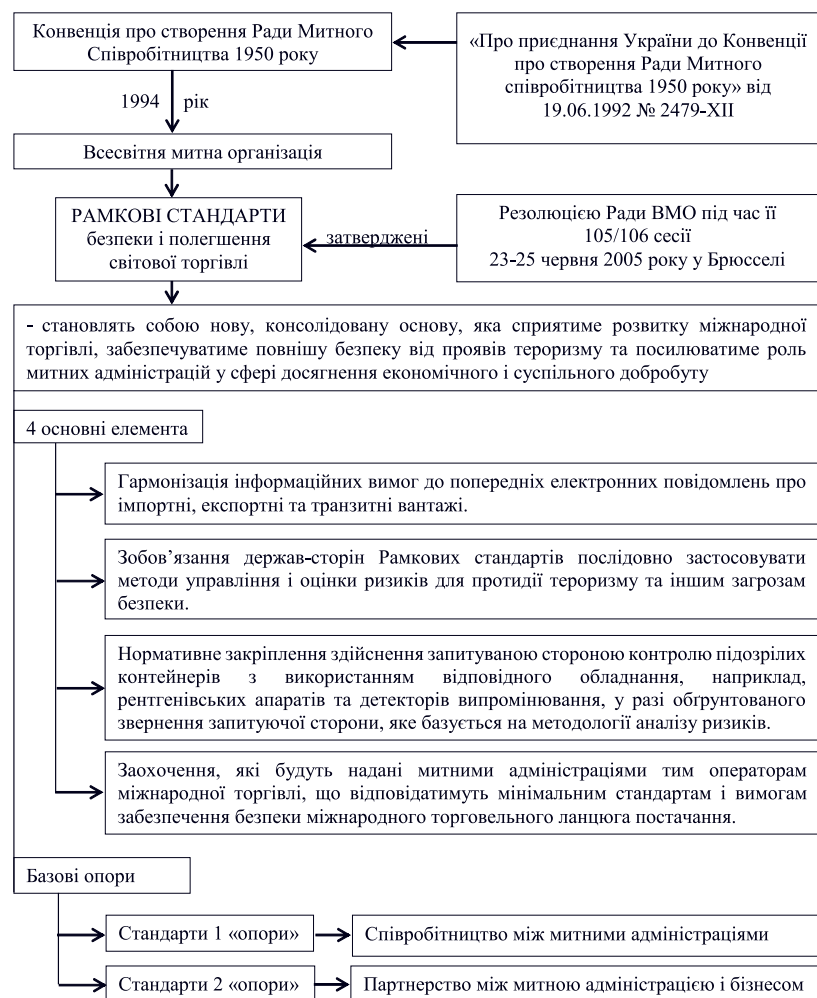


Рис. 1.5. Характеристика Рамкових стандартів безпеки і полегшення світової торгівлі [7, с. 17]

митними адміністраціями для вдосконалення їх спроможностей у виявленні ризикованих вантажів; посилення співпраці між митними адміністраціями та бізнесом.

## РОЗДІЛ 1. Концептуальні основи формування системи митного аудиту в Україні з урахуванням зарубіжного досвіду

Європейське законодавство у сфері митного контролю базується на Митному кодексі ЄС, який розділяє поняття постмитного контролю та постмитного аудиту. Так, ст. 78 визначає сферу постмитного контролю як постмитну перевірку декларацій. При цьому митні органи можуть за власною ініціативою або на прохання декларанта після випуску товарів внести зміни в декларацію. На відміну від українського законодавства, яке розділяє перевірки на виїзні та невиїзні, постмитний контроль, згідно з Митним кодексом ЄС, може проводитись в приміщеннях декларанта або особи, що володіє вищевказаними документами й інформацією для комерційних цілей. Митні органи також можуть перевірити й товар, якщо це ще можливо, і якщо в результаті постмитної перевірки буде виявлено, що відбулося використання неправильних або неповних відомостей, то митні органи вживають всі можливі заходи для того, щоб урегулювати дану ситуацію з урахуванням нової інформації [39].

Основи та сферу постмитного аудиту визначають статті Митного кодексу ЄС (з 13 по 16), згідно з якими митні органи мають достатньо багато повноважень, а саме – можуть застосовувати будь-які митні перевірки, які з їхнього погляду необхідні для забезпечення правильного застосування митного законодавства. При цьому будь-яка особа, що задіяна в операціях, пов'язаних з торгівлею товарами, на вимогу митних органів зобов'язана надати в їхнє розпорядження будь-які документи й інформацію, незалежно від того, у кого вони в даний момент перебувають. Трейдери також зобов'язані зберігати у себе відповідні документи не менш 3 календарних років. Стосовно зобов'язань митників – вся інформація, що за своїм характером є конфіденційною, попадає під обов'язок дотримання професійної таємниці, вона не може бути розкрита митними органами без висловленої згоди особи або органа, що надали їх.

Ст. 78 Митного кодексу ЄС про постмитний контроль та ст. 13-16 про постмитний аудит стосуються всіх країн-членів ЄС, у той час як Національне законодавство кожної окремої країни містить зазвичай внутрішні правила для посадових осіб митної служби. Національне законодавство відображено у митному пра-

ві деяких країн-членів ЄС або в інших законах та внутрішніх правилах (наприклад у Великобританії).

Документи, які регламентують саму процедуру проведення митного постаудиту працівниками митних органів, розроблені та застосовуються у країнах ЄС на рівні національного законодавства. Наприклад, у митній службі Болгарії подібний документ називається «Керівництвом для здійснення митного постаудиту». Проте в Україні відсутній подібний документ, у зв'язку з чим авторами було розроблено структуру Проекту «Керівництва з митного постаудиту» в Україні, яке умовно поділяється на два розділи: теоретичні засади здійснення митного постаудиту та шляхи проведення митного постаудиту (додаток Г).

Перший розділ поділяється на три блоки. Так, у першому блоці наводяться основні положення митного постаудиту, до яких відносяться загальні умови, мета, суб'єкт, об'єкт і завдання митного постаудиту.

У другому блоці розписуються форми проведення митного аудиту, який здійснюється в Україні шляхом проведення документальних перевірок. Перевірки класифікуються за двома ознаками. Залежно від методу проведення документальна перевірка буває: планова виїзна, позапланова виїзна і невиїзна, а залежно від ступеня охоплення даних, що підлягають перевірці: суцільна, вибіркова і комбінована. Також існує необхідність у запровадженні такої форми контролю як попередній аудит (пре-аудит) з метою надання статусу Уповноваженого економічного оператора.

Третій блок першого розділу присвячений аналізу та оцінці ризиків при плануванні.

Другий розділ також поділяється на три блоки. У першому блоці другого розділу розглядаються основні етапи митного постаудиту: підготовчий етап, основний, заключний і контрольний.

На першому етапі здійснюється відбір об'єктів контролю для митного постаудиту та оцінка рівнів ризиків за заздалегідь сформованими критеріями (профілями ризику). Також на цьому етапі складається та затверджується програма перевірки.

Основний етап полягає у безпосередній перевірці суб'єкта ЗЕД з використанням основних методів та прийомів аудиту.

Варто зазначити, що на перших двох етапах використовуються контрольні списки, інформація, про які більш детально розглядається у другому блоці.

На заключному етапі перевіряючі підводять підсумки та документують результати перевірки. Відбувається групування виявлених недоліків, узагальнення результатів контрольного заходу, прийняття рішень та складається Акт про результати перевірки та Інформаційні додатки. При цьому, документація результатів перевірок складається з робочих, офіційних, додаткових та супровідних документів.

Контрольний етап передбачає контроль посадовими особами за реалізацією прийнятих за результатами перевірки рішень, за повнотою відшкодування збитків та сплати фінансових стягнень. Такий контроль поділяється на: поточний контроль та наступний.

У другому блоці наводяться контрольні списки, які стосуються підготовки до проведення перевірки і безпосередньо проведення перевірки (додаток Д).

Третій блок описує документування результатів перевірки та подальші дії на основі Акта перевірки.

Контрольні списки питань призначені для покращення роботи посадових осіб Міндоходів України при здійсненні митного аудиту.

Вони необхідні для того, щоб упевнитися, що в ході кожної документальної перевірки береться до уваги необхідна мінімальна кількість питань і процедур. Крім того, ґрунтуючись на даних опитувальниках, митний аудитор може бути впевнений у тому, що були прийняті до уваги всі значні області ризику.

Дані списки поділені на дві частини: одна стосується підготовки до проведення митного аудиту, друга – митного аудиту як такого.

Інформація, зібрана в ході підготовчої частини може бути отримана з різних джерел, наприклад, з різних систем всередині органів доходів і зборів, з попередніх аудитів, в ході зустрічей з суб'єктом ЗЕД, а також на підставі виконаної колегами роботи і

т.д. Важливими є два аспекти: виявлення інформації у разі її існування і спосіб виявлення даної інформації.

У результаті опрацювання підготовчої частини, посадова особа Міндоходів України може зробити висновок про необхідний вид і обсяг дій при проведенні документальні перевірки.

Перелік питань другої частини контрольних списків повинен розглядатися окремо для кожної перевірки залежно від виявлених або передбачуваних ризиків, а також з урахуванням обсягів митного аудиту.

### 1.4. Досвід окремих країн щодо організації та здійснення митного аудиту

Актуальність вивчення європейського досвіду з проведення митного постаудиту в аспекті розмежування або об'єднання податкових та митних органів пов'язана зі створенням в Україні 24 грудня 2012 року єдиного державного органу (Міністерства доходів і зборів України), однією з основних функцій якого є адміністрування і контроль за сплатою податків, зборів, митних платежів та єдиного соціального внеску. Необхідно зазначити, що в країнах ЄС кількість інспекторів митниці, які беруть участь у проведенні митного постаудиту, складає близько 30 % усього особового складу митних органів. Проте в Україні станом на грудень 2012 року постаудитом займалися лише 1 % особового складу митних органів.

Розглянемо досвід окремих країн ЄС у цій сфері. Доцільно відмітити, що в таких країнах, як Великобританія, Ірландія, Португалія контроль за достовірністю нарахування і сплати податків та митних платежів здійснюється одним державним органом, а в Німеччині, Італії, Болгарії, Туреччині, Австрії контроль за достовірністю нарахування і сплати податків покладено на податковий орган, а митних платежів – на митний орган.

У структурі Центрального митного управління Болгарії створено Дирекцію «Наступного контролю», основною місією якої є розробка й сприяння впровадженню методичних рекомендацій щодо здійснення постаудиту дотримання вимог митного та акцизного законодавства [121].

Митні органи Болгарії з метою встановлення достовірності даних митної декларації мають право після випуску товарів здійснювати наступний контроль комерційних документів і даних про операції з імпорту та експорту задекларованих товарів. Такий контроль здійснюється посадовими особами регіональних митних органів під час виїзної або невиїзної документальної перевірки. Об'єктом перевірки є товари, бухгалтерські книги, торгова, облікова та інша документація підприємства, що перевіряється.

Підставою для проведення перевірки, після випуску товарів у вільний обіг є наказ підписаний керівником Митного управління (агентства) Болгарії, уповноваженою ним посадовою особою або керівником регіонального митного органу з повідомленням керівника Митного управління (агентства) Болгарії. Наказ оформляється у письмовій формі і повинен містити: юридичні та фактичні підстави здійснення перевірки; імена та посади службовців, які здійснюватимуть перевірку; дані про підприємство, що перевіряється; вид та обсяг перевірки; дата початку та термін проведення перевірки. Наказ надсилається підприємству, що підлягає перевірці, якщо це не загрожує її проведенню. Термін проведення перевірки не може перевищувати двох місяців (при обґрунтованій необхідності термін може бути подовжений, але не більше ніж на 4 місяці, новим мотивованим наказом органу, який призначив таку перевірку).

Посадові особи підприємства, що перевіряється, зобов'язані сприяти митним органам при поясненні фактів і обставин, які мають значення для перевірки. Зокрема, надають облікову та іншу документацію; дають пояснення; готують довідки; надають завірені довідки документів; забезпечують доступ до службових приміщень, складів, кас; забезпечують місцем і створюють умови для здійснення перевірки та ін.

При здійсненні перевірки посадові особи митних органів у Болгарії з метою отримання доказів формують опис документів необхідних для проведення перевірки, а також уповноважені здійснювати обшук і вилучення, згідно чинного законодавства, документів, паперів та інших носіїв інформації, товарів, засобів обробки інформації, дотримуючись відповідних заходів щодо їх автентичності. Коли немає іншої можливості забезпечення доказів, митні органи можуть опечатувати офіси, каси, склади, торгівельні та інші приміщення.

За результатами проведеної перевірки митними органами протягом 14 днів після завершення такої перевірки складається письмова доповідь про її результати, яка у 7-денний строк подається (особисто або рекомендованим листом) на підпис підприємству, що перевірялося. Підприємство може письмово заперечувати і подавати додаткові докази митному органу в 14-денний термін.

У митній службі Болгарії документ, який регламентує саму процедуру проведення митного постаудиту називається «Керівництвом для здійснення митного постаудиту» (далі – Керівництво) і розпочинається з того, що наводиться мета і цілі митного постаудиту. Окремо приділяється увага попередньому аудиту і графіку проведення аудиторських перевірок. У той же час описана система аналізу і оцінки ризику, яка є невід'ємною складовою митного аудиту.

У документі прописана методика проведення перевірки і наводиться організаційна схема проведення аудиту: вид і обсяг аудиту, період часу для виконання перевірки, детально розписані стадії аудиту: підготовка, виконання і занесення інформації в документи.

При підготовці і проведенні митного постаудиту використовуються «контрольні листи» з метою надання гарантій, що протягом кожного аудиту розглядається принаймні деякий мінімум запитань і що аудит на всій території країни відповідає єдиній методології.

Керівництвом передбачено складання митного реєстру, в якому наведені накази про призначення перевірки, документи,

видані в ході аудиту, результати перевірок (звіти) і заходи, вжиті у зв'язку з цими висновками.

Окремим розділом зазначаються права і обов'язки осіб, що перевіряють і перевіряються. Документ регулює дії аудитора при виявленні різних фактів і обставин, які виникають у ході проведення аудиту: при виявленні незначних порушень, фактів злочину, при виявленні можливостей для юридичного припинення аудиту, при необхідності співпраці з іншими органами влади тощо. Також зазначається необхідність обміну інформацією відповідно до міжнародних договорів про співпрацю / взаємодопомогу.

Окремо прописаний перелік проведення заключної дискусії, у якій розглядаються особливо спірні моменти, а також юридична кваліфікація результатів перевірки і можливі правові наслідки, що випливають з них.

Здійснення митного постаудиту закінчується складанням аудиторського звіту і доповіді, а також поданням додаткового звіту, інформація якого призначена для внутрішнього використання.

Завершенням документа є заключна частина, у якій відображені подальші дії на основі доповіді аудитора і додаткового аудиторського звіту [21, с. 280].

Таким чином, враховуючи досвід Болгарії, необхідно розробити подібний документ, який би регламентував проведення митного постаудиту для працівників органів доходів і зборів України.

Досвід посмитного аудиту Франції полягає у тому, що по відношенню до суб'єктів зовнішньої торгівлі митними органами здійснюється контроль за двома напрямками – формальний та документальний (рис. 1.6).

У момент перетину митного кордону представники митних органів Франції фундаментально перевіряють близько 5 % імпорту та 1 % експорту вантажів. Інші 95 % підлягають контролю протягом 1-3 років після оформлення митних документів [12, с. 35].

До переваг такої організації митного контролю слід віднести:  
– по-перше, прискорення митного оформлення вантажів під час перетину митного кордону;



**Рис. 1.6. Напрями контролю суб'єктів ЗЕД митними органами у Франції**

– по-друге, збільшення ймовірності виявлення порушень митних правил або контрабанди під час послідуєчого контролю.

Також заслуговує на увагу досвід Японії щодо системи функціонування митного аудиту. Митна служба Японії, яка підпорядкована Міністерству фінансів, виконує три головні функції:

1) збір податків (полягає в зборі мита та інших податків на імпортовані товари);

2) забезпечення надійного та безпечного суспільства (спостереження і контроль за переміщенням товарів, щоб запобігти контрабанді);

3) сприяння торгівлі (полегшує та сприяє міжнародній гармонізації торгових процедур, розширенню світової економіки та підвищенню рівня життя) [139].

В структурі митної служби Японії є штаб-квартира та регіональні митниці, які розташовані у 9 головних відкритих портах Японії: Йокогама, Кобе, Моджі, Нагасаки, Нагоя, Окінава, Осака, Токіо та Хакодате. Більшість повноважень щодо здійснення митного контролю та митного оформлення належать саме цим дев'яти митницям.

В структурі центрального апарату митної служби Японії виокремлено Департамент постаудиту, розслідування та розвідки, який виконує наступні функції:

– дослідження та формування запитів, що стосуються цінностей, вантажів, страхування імпортованих товарів для застосування відповідних ставок імпортованого тарифу;

– розслідування порушень митного законодавства, інших законів і правил, а також збір і аналіз інформації про такі порушення;

– взаємодія з митними адміністраціями зарубіжних країн шляхом обміну інформацією про порушення митного законодавства;

– складання і публікація статистики зовнішньої торгівлі та іншої митної статистики [50].

Імпортовані товари, що надходять у Японію підлягають митному оформленню шляхом заповнення митних декларацій. При цьому в Японії діє система самостійної оцінки нарахування та сплати податків і зборів. З метою прискорення проходження митного оформлення в Японії діє система попередньої перевірки, яка дає змогу імпортерам здійснити оформлення усіх необхідних документів ще до моменту імпорту товарів у країну. Впровадження такої системи дало змогу Міністерству фінансів Японії встановити граничний термін митного оформлення вантажів у морських та повітряних портах країни, який складає 0,1 години, не включаючи час розвантаження та завантаження суден.

Якщо імпортером виявлені факти недоплати мита та інших обов'язкових податків самостійно, то він зобов'язаний доплатити суму заборгованості та штрафні санкції в розмірі 10 % від суми недоплати. У разі виявлення таких фактів працівниками митниці, імпортера повідомляють про необхідність сплати недонарахованих податків та зборів, а також додаткових зборів – у розмірі 15 % від недонарахованої суми платежів і податок за прострочення платежів за ставкою 5 % від суми, якщо сума недонарахованих платежів більша за 500 000 японських ієн. Якщо ж імпортер самостійно не подав виправлену декларацію, то він може стати суб'єктом карального мита у розмірі 35 % від донарахованої суми.



У випадку, коли імпортер виявить помилки в сумі сплачених ним податків та зборів, він повинен подати запит про корегування. Такий запит повинен бути поданим протягом року з моменту імпорту товарів.

Постаудиту в Японії підлягають як уповноважені економічні оператори, так і інші суб'єкти ЗЕД. Процедура постаудиту включає наступні етапи: підготовчий (формування програми із визначеними питаннями постаудиту), дослідження (у вигляді виїзної перевірки під час якої працівники митниці ознайомлюються з результатами внутрішнього аудиту підприємства, опитують співробітників, здійснюють огляд приміщень тощо) та узагальнення результатів (за результатами перевірки оформляють звіт з постаудиту в якому зазначають виявленні порушення). Як свідчить статистика, в 69 % підприємств Японії за результатами здійсненого постаудиту виявлено порушення у декларуванні товарів.

У Республіці Корея митний постаудит проводиться з метою забезпечення митного оформлення товарів, обсяги експорту та імпорту яких почали стрімко зростати. За сучасної системи митного постаудиту імпортовані товари підлягають негайному митному оформленню та пропуску на митну територію після отримання працівниками митниці основних документів (митна декларація, інвойс тощо), а також сплати суб'єктом ЗЕД відповідних податків та платежів. Правильність же нарахування та повнота сплати цих податків та платежів перевіряється вже після процедури митного оформлення.

З метою запровадження системи митного постаудиту митна служба Кореї створила спеціальне Бюро аудиту, головною задачею якого стали контроль за повнотою сплати обов'язкових платежів та податків, а також виявлення помилок у деклараціях суб'єктів ЗЕД.

Перевірка правильності стягнення платежів та податків поділяється на:

– «пре-митний аудит» (pre-clearance audit), який здійснюється до моменту митного оформлення та пропуску товарів;

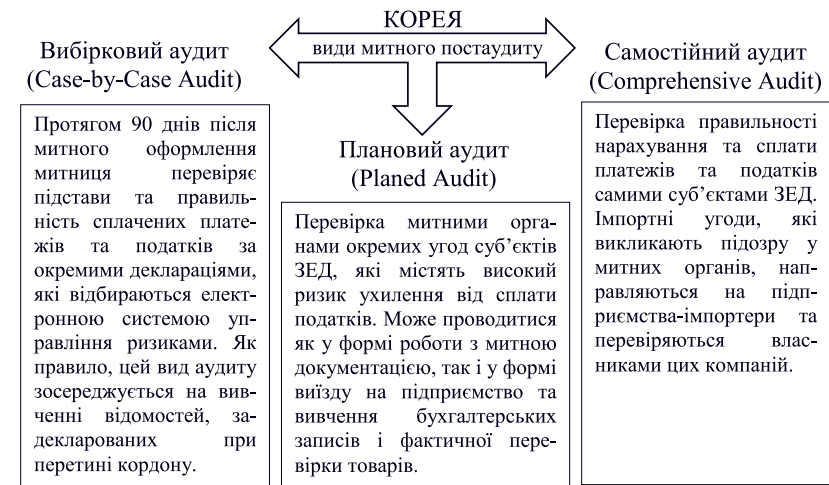
– митний постаудит (post-clearance audit), який передбачає перевірку після закінчення всіх формальностей на митниці при перетині кордону.

Згідно корейського законодавства у більшості випадків застосовують систему митного постаудиту, проте існують випадки, в яких обов'язковим є застосування пре-митного аудиту, а саме:

- по відношенню до товарів, які підлягають пільговому оподаткуванню;
- по відношенню до товарів, які характеризуються великим коливанням ціни, що призводить до складнощів при здійсненні аудиту;
- по відношенню до товарів, що імпортуються суб'єктами ЗЕД, які визнані недобросовісними декларантами.

Митний постаудит Кореї поділяється на три види: вибірко-вий аудит (Case-by-Case Audit); плановий аудит (Planned Audit); самостійний аудит (Comprehensive Audit).

Більш детальна інформація про ці види перевірок представлена на рис. 1.7.



*Рис. 1.7. Види митного аудиту, які застосовуються в Кореї*

У Канаді право здійснювати переміщення товарів з використанням системи митного постаудиту надається не всім імпорте-

рам, а лише їх окремим категоріям, які відповідають встановленим вимогам. Такі вимоги встановлюються окремо для різних категорій перевізників, зокрема існують правила для перевезення автомобільним, повітряним, залізничним транспортом, а також для контейнерних перевезень.

Загальними вимогами до імпортерів для включення до системи митного постаудиту є:

- не мати відношення до інших міжнародних перевізників;
- мати ліцензію відповідного державного органу на здійснення міжнародних вантажних перевезень;
- підтвердження статусу перевізника на митниці за умови обліку на митниці не менше одного року;
- подання звітів до митниці по всіх вантажах, що імпортувалися до Канади;
- вільний доступ митних аудиторів до всіх документів, що стосуються переміщення вантажів;
- з метою більш детального аудиту надання митниці документів про переміщення товарів за попередній рік;
- ізоляція (відокремлення) вантажів, що імпортуються до Канади, від інших вантажів, що переміщуються компанією тощо.

У Великій Британії митний постаудит проводиться вибірково до окремих суб'єктів ЗЕД, а також брокерів, які є найбільш ризиковими. Митний офіцер має право самостійно визначати обсяг перевірки, терміни перевірки тощо.

Заслугує на увагу досвід організації системи управління ризиками митними органами США. Зокрема, процес її створення тривав близько 20 років, а обсяги фінансування становили понад 3 млрд дол. США. Результатом таких заходів стала можливість щорічно оформляти більше 20 млн партій товарів. Такий обсяг був би неможливим без використання автоматизованої системи митного оформлення і митного контролю, а також без створеної на її базі системи управління та аналізу ризиками.

Для впровадження системи аналізу та управління ризиками в практиці митної служби США було створено робочу групу управління ризиками, яка займалась виявленням і управлінням ризиками, пов'язаними з процесом дотримання законодавства.

Зокрема, Національний цільовий центр створено 21 жовтня 2001 року відразу після подій 11 вересня. З того часу він став провідним відділом боротьби з тероризмом у митно-прикордонній службі (далі – МПС) США.

Весь процес митного оформлення і митного контролю ґрунтується на застосуванні системи управління ризиками. На центральному рівні здійснюється розробка і контроль за застосуванням моделей ризиків за різними напрямками діяльності. Для кожної поставки в автоматичному режимі на основі моделей ризиків розраховуються бали, що мають кілька рівнів: мінімальний, можливий і максимальний ризик.

На рівні митних органів уповноважені особи або спеціальні групи паралельно здійснюють оперативну експертну оцінку поставок товарів, які оформлятимуться в цьому митному органі.

Митний огляд здійснюється в обсязі 1–5 % переміщуваних партій товарів залежно від митного органу. Ефективність огляду становить близько 10 %.

Митно-прикордонна служба США розробила й успішно впровадила різні програми, спрямовані на реалізацію управління ризиками: Програма співробітництва з представниками торгівлі у боротьбі з тероризмом (С-ТРАТ), Програма безпеки контейнерного транспортування, Правило 24 годин, Програма SENTRI (the Secure Electronic Network for Travelers Rapid Inspection) (рис. 1.8).

Програма С-ТРАТ спрямована на добровільну ініціативу всіх учасників зовнішньоекономічної діяльності сприяти організації безпеки постачання товарів під час їх ввезення на територію США. Вона передбачає поєднання всіх чотирьох елементів, що беруть участь у переміщенні товарів: виробник; перевізник (експедитор); імпортер; продавець товару на території США. Для учасників програми С-ТРАТ встановлюються 3 рівні безпеки, яких вони повинні дотримуватися і які контролюють спеціальні співробітники.

Відповідно до Програми безпеки контейнерного транспортування контейнери, призначені для відправки в США, попередньо відбираються співробітниками МПС у портах відправлення на основі критеріїв оцінювання ризиків. У цій програмі беруть

## Формування системи митного аудиту в Україні



**Рис. 1.8. Програми митно-прикордонної служби США, спрямовані на реалізацію управління ризиками**

участь 32 великих міжнародних порти з різних країн (Бельгія, Франція, Німеччина, Греція, Італія, Нідерланди, Іспанія, Швеція, Великобританія).

Правило 24 годин передбачає обов'язковість подання перевізником в електронному вигляді транспортних та супровідних документів за 24 години до завантаження контейнера на борт морського судна. Аналогічні правила діють під час переміщення товарів іншими видами транспортних засобів: для автомобілів за 1-2 години до перетину кордону, для авіатранспорту – за 1 годину

## РОЗДІЛ 1. Концептуальні основи формування системи митного аудиту в Україні з урахуванням зарубіжного досвіду

Програма SENTRI передбачає попереднє подання відомостей щодо фізичної особи та перевірку цих відомостей МПС. Надалі видана реєстраційна картка використовується для прискореної ідентифікації особи. Поряд із цим на лобовому склі автомобіля встановлюється трансмітер для автоматичної реєстрації співробітником митниці транспортного засобу та фізичної особи. Комп'ютерна система готова не лише самостійно приймати рішення, а й аналізувати ситуацію, робити прогнози і давати вичерпну інформацію іншим державним органам.

Слід зазначити, що в автоматичному режимі оформляється близько 98 % зовнішньоторговельних вантажів. Швидкість прийняття рішення обчислюється секундами. Ця автоматизована система володіє третьою за величиною у світі базою даних, що дозволяє здійснювати митний контроль і оформлення повністю в автоматизованому режимі без участі посадової особи митного органу. Створена система (Automated Commercial System (ACS) поєднала понад 2300 суб'єктів зовнішньоторговельної діяльності.

Система управління та аналізу ризиками комплексно включає чотири елементи: 1) формування бази даних і збирання інформації; 2) аналіз та оцінювання ризиків; 3) проведення заходів щодо зниження ризиків; 4) контроль і доповідь.

У процесі аналізу виявляють причини ризику, розробляють відповідні заходи для усунення ризику. Етап оцінювання ризиків включає: застосування автоматизованих систем, визначення значущості порушень, виявлення категорій ризиків, використання примусових заходів, дії митної інспекції.

Після опрацювання результатів виявлених ризиків, інформація надходить у базу даних системи управління ризиками. Це забезпечує зворотний зв'язок та приводить до постійного коригування профілів.

Згідно зі Стратегічним планом митно-прикордонної служби США, протягом 4 років (2010-2014 роки) має змінитися підхід до діяльності митних органів. Відповідно до цього плану, працівники митних органів отримають можливість підтримувати безпеку та економічний стан держави на більш високому рівні, використовуючи для цього спеціальні інформацію та технології для за-

хисту повітряного, морського та наземного просторів США від тероризму та інших загроз [1, с. 90].

Цікавою є практика запровадження митного постаудиту у республіках колишнього Радянського Союзу.

Так, зокрема, для Російської Федерації запровадження митного постаудиту є порівняно новою формою організації митного контролю і її віднесено до пріоритетів розвитку Федеральної митної служби. Для контролю за товарами після їх митного оформлення у структурі Митного комітету Російської Федерації існує Служба митної інспекції.

У Киргизькій Республіці проведення митного постаудиту здійснюється відповідно до Митного кодексу Киргизької республіки, де зокрема зазначається, що митні органи здійснюють митний контроль з використанням методів аудиту шляхом звірки відомостей, заявлених в митній декларації та інших документах під час митного оформлення, з даними бухгалтерського обліку та звітності. Митний постаудит проводиться за письмовим рішенням начальника митного органу та не може перевищувати 30 робочих днів.

Перевірці в Киргизькій Республіці підлягають лише окремі категорії суб'єктів ЗЕД, зокрема ті суб'єкти, які користуються спеціальними спрощеними процедурами митного оформлення, а також суб'єкти, діяльність яких здійснюється в сфері навколо митних послуг, а саме митні перевізники, власники митних ліцензійних складів, власники магазинів безмитної торгівлі, митні брокери. Для ефективного здійснення процедур митного постаудиту, організації та координації діяльності з його впровадження в структурі Державного митного комітету Киргизької Республіки створено Управління митного постаудиту, яке складається із відділів митного аудиту та аналізу управління ризиками.

У Республіці Казахстан одночасно з митним комітетом, який здійснює митний постаудит, існує некомерційна, незалежна та самофінансована організація – Палата митних аудиторів, яка формується атестованими митними аудиторами та митними аудиторськими організаціями.

Атестація аудиторів проводиться Кваліфікаційною комісією у формі іспитів. До атестації допускаються особи, які мають вищу освіту та досвід роботи не менше 3 років за економічною, фінансовою, митною, контрольно-ревізійною або юридичною спеціальностями. Особи, що пройшли атестацію, отримують свідоцтво про присвоєння кваліфікації «митний аудитор». Крім того, митний аудит підлягає обов'язковому ліцензуванню (рис. 1.9).



**Рис. 1.9. Особливості здійснення митного аудиту у Республіці Казахстан**

Позитивним є досвід розвитку митного аудиту Республіки Вірменія, яка є членом ВМО та має низку зобов'язань по спрощенню митних процедур. У даному напрямку була впроваджена система вибіркової перевірки товарів, а також система самодекларування, ведуться роботи по скороченню зайвих документів, що заповнюються під час митного оформлення, зниження питомої ваги нетарифного регулювання. В ході реформування були вдосконалені механізми митного контролю, зокрема, починаючи з 2003 року був впроваджений постмитний контроль.

У 2004 році у структурі центрального апарату Митної служби Республіки Вірменія був створений Відділ постмитного контролю, а в червні 2005 року – Управління постмитного контролю [49].

Постмитний контроль здійснюється з метою перевірки законності переміщення через митний кордон Республіки Вірменія товарів і транспортних засобів, правильності нарахування митних платежів, а також перевірки достовірності інформації, зазначеної в декларації.

Для досягнення зазначених цілей спочатку ведуться аналітичні роботи з метою виявлення тих областей підвищеного ризику, в яких можливі порушення митних правил, і, внаслідок цього – ухилення від сплати митних платежів. Для виявлення порушень за зазначеними напрямками здійснюються аналітичні роботи по конкретним товарам, за країнами походження і призначення товару, по суб'єктах ЗЕД, по митним органам, що здійснюють оформлення.

В результаті аналітичних робіт, виходячи із зіставлення вищевикладених параметрів, виділяють такі угоди, в яких можливі порушення митних правил. В результаті більш детального дослідження виділених угод, у разі достатніх підстав, починається постмитний контроль або готуються відповідні запити до митних органів країн-експортерів, які надають реальні рахунки-фактури та інші необхідні документи.

У разі виявлення порушень згідно зі ст. 209 Митного кодексу Республіки Вірменія [40] складається акт порушення митних правил. При виявленні неповно сплачених митних платежів складається також протокол про неповно сплачені суми та штрафи.

За результатами своєї діяльності Управління постмитного контролю Республіки Вірменії в 2011 році здійснило 52 перевірки, в результаті яких було нараховано додаткові 537 400 000 драмів митних платежів, а в 2012 році – 54 перевірки та 375 129 772 драмів митних платежів відповідно.

Основними процедурами митного постаудиту Китайської Народної Республіки (далі – КНР) є аудиторська підготовка, здійснення, планування та оцінка. Митний постаудит можна проводити

протягом 3 років з дати здійснення експортно-імпортних операцій або протягом строку митного нагляду та контролю за товарами, що ввозяться із митними пільгами або звільнені від сплати мита.

За період функціонування системи митного постаудиту в Китаї досягнуто значних успіхів у регулюванні імпорту та експорту, запобіганні незаконної контрабандної діяльності та захисті національного оподаткування.

Управління ризиками в митній діяльності КНР запроваджено в 1994 році. На етапі запровадження створено систему митного постаудиту, систему запиту й аналізу митних даних та управління з аналізу даних, здійснено автоматизацію системи управління профілів ризику та розроблено інтелектуальну систему визначення й відбору ризиків. Ключове завдання управління полягало в забезпеченні механізму постійного аналізу і моніторингу для запобігання і контролю ризиків. Відбувалося впровадження управління ризиками в повсякденній діяльності.

Постала необхідність концентрувати увагу митних органів КНР на суб'єктах з високим ризиком замість концентрації уваги на партіях товарів з високим ризиком. Цьому сприяли аналізи даних митного постаудиту.

Практика показала, що техніка управління ризиками стала широко використовуватися в усіх галузях митного управління й тим самим підвищила ефективність управління. За допомогою таких інформаційних технологій, як Data Warehouse, OLAP, Web, Business Intelligence, і Data Mining митні органи розробили загальну базу даних і модуль прикладних програм для управління ризиками, що стало основою для реорганізації наявної системи дисперсійного аналізу й реалізації повного обміну інформацією й результатами управління.

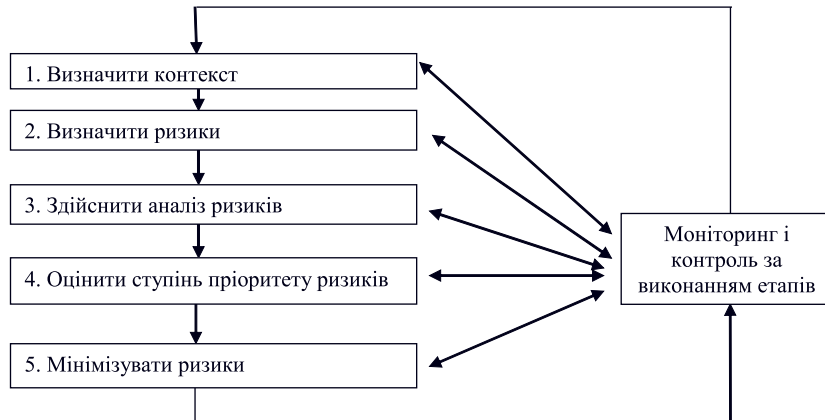
Було впроваджено інтелектуальну систему визначення та відбору ризиків, яка виявляє ризики під час митного оформлення, і систему виміру довіри відповідності суб'єкта ЗЕД, яка призначена для управління суб'єктами, урахуваючи їх ступінь довіри й рівень ризику.

Враховуючи вищезазначене, управління ризиками стало поділятися на: стратегічне, операційне, тактичне.

Для визначення областей ризику в стратегічному управлінні ризиками виділяють область незначної важливості і втручаються лише там, де досвідчене та практичне судження вказує на таку необхідність. За операційного управління ризиками визначається рівень контролю, необхідний для ефективного усунення оціненого ризику.

Тактичне управління ризиками використовують співробітники митних органів на своїх робочих місцях у термінових ситуаціях і для прийняття рішень про те, які операції з перевезення потребують більшого контролю.

Розглянемо етапи здійснення управління ризиками (рис. 1.10) на практичному прикладі КНР.



**Рис. 1.10. Етапи управління ризиками в митній службі КНР**

На першому етапі слід визначити стратегічний і організаційний контекст, у якому здійснюватиметься управління ризиками. Приклад цього – ввезення алкогольних напоїв через митний кордон КНР контрабандним шляхом або незаконне переміщення культурних цінностей.

На другому етапі визначається, які ризики, чому і як можуть виникнути та з чийого боку. Наприклад, необхідна інформація може розподілятися за певними групами, а саме: пасажери, провідники, водії, комерційні вантажі, предмети поштових відправлень тощо.

Третій етап характеризується аналізом можливих ризиків та їх наслідків. Прикладом цього є те, що потрібна інформація складається на основі гіпотез, що тенденції майбутніх наслідків можна передбачити певною мірою за допомогою вивчення записів про накладання арештів, штрафів у минулому. Профілями ризику виступають маршрути, на яких зафіксовано випадки контрабандних перевезень, методи приховування заборонених для переміщення товарів від митного контролю, характеристика перевізників зовнішньоекономічної діяльності, причетних до умисних правопорушень.

На четвертому етапі здійснюється порівняльна характеристика розрахункових рівнів ризику з певними критеріями і встановлюються пріоритети в управлінні.

П'ятий етап характеризується мінімізацією ризиків. Розробляються і реалізуються конкретні плани в управлінні з урахуванням людських, фінансових і технічних ресурсів. Як приклад – позапланова перевірка службою боротьби з контрабандою вагонів потяга, пасажери або провідники якого можуть перевозити товари, заборонені для переміщення через митний кордон КНР [34, с. 114].

Моніторинг і контроль за виконанням вищезазначених етапів відбуваються протягом усього періоду управління ризиками. Перевіряється ефективність діяльності митних органів у боротьбі з порушеннями митних правил.

Ефективний митний контроль залежить від плідної співпраці й повної інформації між різними підрозділами митних установ. Необхідно здійснювати управління базою даних, складати звіти про отриману інформацію, співпрацювати з іншими організаціями і міжнародними органами, використовувати інформаційно-комунікаційні технології. Електронний обмін інформацією має відбуватися завчасно до прибуття вантажів. Слід дотримуватися конфіденційності й захисту інформації під час її обміну між співпрацюючими сторонами.

Оцінка ризиків тісно пов'язана з аудиторською діяльністю. Результати митного постаудиту – основа для визначення ризиків суб'єктів ЗЕД. У китайському законодавстві митний постаудит

означає перевірку працівниками митних органів бухгалтерських книг, банківських рахунків, фінансових звітів та інших супутніх експорту й імпорту документів.

Основна мета митного постаудиту – перевірка правильності й законності ввезених або вивезених товарів. Аудит здійснюється для зміцнення митного нагляду й контролю, нормалізації імпорту та експорту підприємств, підтримки прав і законних інтересів третіх осіб, захисту державних доходів і сприяння зовнішній торгівлі.

У КНР за проведення митного постаудиту відповідає Бюро розслідувань Головної митної адміністрації, яке складається із відділу аудиту та відділу торговельних розслідувань. Крім зазначених органів функціонують ще й спеціальні аудиторські агентства та професійні співробітники загальною кількістю 1700 працівників, які працюють в митних підрозділах по всій країні [48].

Система митного постаудиту КНР носить характер «чотири в одному» та складається з чотирьох складових: аналізу ризиків, аудиту підприємств, торговельного розслідування та управління підприємством. Перевірці підлягають ті підприємства, які безпосередньо здійснюють зовнішньоекономічні операції, а також які задіяні у здійсненні зовнішньої торгівлі (підприємства, що займаються експлуатацією митних складів, митні брокери тощо).

У КНР існує дві форми постаудиту:

- звичайний аудит – планова перевірка підприємств-суб'єктів ЗЕД;
- особливий аудит – цілеспрямована перевірка конкретного підприємства на основі аналізу ризиків.

Митний постаудит регулюється законами і правилами, до яких відносяться:

- митні закони КНР;
- положення про накладання адміністративних стягнень відповідно до законів, прийнятих митною службою;
- митні правила для зовнішнього аудиту;
- положення про імпорتنі й експортні тарифи КНР;
- облікові закони КНР.

Розглянемо основні повноваження посадових осіб, які здійснюють митний постаудит у КНР.

Перевіряючі можуть відвідувати будь-які приміщення, в яких зберігаються дані для перевірки операцій з експортною або імпортною діяльністю. Вони мають право вивчати й робити копії всіх необхідних документів, ставити питання керівнику підприємства і його співробітникам про операції, пов'язані із зовнішньою торгівлею. Працівники митних органів повинні дотримуватися правової процедури у проведенні митного аудиту.

Митна перевірка проводиться командою кваліфікованих спеціалістів. Митні органи надсилають підприємству, яке планується перевірити, лист-попередження про перевірку за 3 дні до перевірки. В особливих випадках митниця може мати право здійснити таку перевірку без попередження. У такому випадку лист надається на місці перевірки. Аудиторська група має складатися не менше як із двох працівників, котрі мають відповідні сертифікати аудиторів і право займатися аудиторською діяльністю.

Митний постаудит здійснюється на підприємствах та в підрозділах, безпосередньо пов'язаних з експортом або імпортом, а саме:

- що займаються зовнішньою торгівлею;
- що займаються міжнародною обробкою;
- що займаються митним бізнесом;
- що займаються брокерською діяльністю;
- інших підприємствах та підрозділах, діяльність яких безпосередньо пов'язана з імпортом та експортом продукції, як це визначено Генеральною митною адміністрацією [32, с. 70].

У Федеративній Республіці Німеччина (далі – ФРН) перевірки суб'єктів ЗЕД після випуску товарів у вільний обіг здійснює Федеральне митне управління.

Під аудитом, що здійснюється митним відомством розуміється:

- митний аудит (додаткова перевірка у сфері митного законодавства);
- аудит преференцій (перевірка преференцій при експорті товарів на основі міжнародних договорів чи права ЄС);
- зовнішній аудит;
- перевірка в сфері управління повітряними рухом (рис. 1.11).

## Формування системи митного аудиту в Україні



Рис. 1.11. Напрями аудиту митних органів ФРН [126]

При здійсненні митного аудиту (Zollprüfung) і аудиту преференцій (Präferenzprüfung) застосовується законодавство ЄС, зокрема Митний кодекс ЄС (Zollkodex) [129], а також положення Податкового кодексу ФРН [144], якщо вони не суперечать загальноєвропейським нормам.

Зовнішній аудит (Außenwirtschaftsprüfung) та аудит у сфері управління повітряними рухом базується на Податковому кодексі ФРН.

У ході проведення митного аудиту увага зосереджується на імпортних операціях, зокрема перевіряється правильність нарахування і сплати ввізного мита. Результатом проведеної роботи можуть бути як додаткові стягнення, так і відшкодування надлишково сплачених платежів.

Митний аудит передбачає контроль за наступними аспектами: кодом класифікації товару; повнотою наданої інформації; розрахунком митної вартості; наявністю документів про пільги; наявністю та сплатою антидемпінгових та компенсаційних мит.

Зовнішній аудит фокусується на різноманітних зовнішньоторговельних правових аспектах. Напрямами перевірок при цьому є: експорт, імпорт, заявлений капітал.

## РОЗДІЛ 1. Концептуальні основи формування системи митного аудиту в Україні з урахуванням зарубіжного досвіду

У діяльності компаній-експортерів контролюється дотримання зовнішньоторговельних правил, пов'язаних з експортом. Серед них, зокрема: експортні ліцензійні вимоги; ліцензійні вимоги при постачаннях в ЄС; формальні аспекти в експортних операціях, а також різні індивідуальні правові аспекти зовнішньої торгівлі; спрощені процедури експорту щодо додержання умов дозволу.

При імпорті перевіряється наявність усіх операцій ліцензій чи інших контрольних документів. Проте потрібно зазначити, що тільки для окремих товарів, як правило, з визначених країн походження існують відповідні обмеження. В рамках зовнішнього аудиту, перевіряється наявність на банківських рахунках заявленого капіталу у відповідній формі.

Згідно законодавства ФРН перевірки митними органами можуть підлягати будь-які компанії, що здійснюють експортно-імпортні операції, та інші операції, що входять до сфери контролю Федерального митного управління.

Факторами, що обумовлюють вибір компанії як об'єкту перевірки є:

- участь у торговельних відносинах із партнерами, що не входять в ЄС;
- наявність дозволів на спрощення митних процедур (статусу УЕО);
- поява відмітки «об'єкт аудиту» при митній очистці товару.

З 2009 року процедура відбору компаній для аудиту по всій країні здійснюється на основі показника «оцінка ризику», що розрахована за критеріями ризику. Для оцінки ризику використовується інформація з усіх функціональних областей митного відомства.

У ФРН розроблений порядок автоматизованої обробки та аналізу інформації, що здійснюється системою аналізу ризиків «RIKO». Дана система призначена для використання виключно Центральним бюро аналізу ризиків Головного митного управління ФРН (ZORA) та забезпечує інформаційну підтримку центрального бюро на всіх етапах роботи від аналізу вхідної інформації і створення профілів ризику до аналізу кінцевих результатів та їх



застосування. Система також дозволяє здійснювати обробку вхідних документів (листів) та контроль виконання цих документів, містить в текстовому вигляді (у форматах Word та Excel) повну інформацію по профілям та аналізу ризику, дозволяє здійснювати контроль за ходом виконання робіт по створенню профілів ризику. З використанням інформації бази даних системи «Атлас» система «RIKO» дозволяє контролювати ефективність використання профілів ризику, в тому числі в розрізі митниць.

Кожен співробітник ZORA заносить в базу даних відповідну інформацію при виконанні своїх функціональних обов'язків по створенню профілів ризику (в тому числі вхідні документи, розмови по телефону – заносяться в ручну), після чого ця інформація становиться доступна усім співробітникам ZORA.

Поряд з проведенням навчальних програм по ознайомленню суб'єктів ЗЕД з митним законодавством, принципами роботи митних органів, було впроваджено механізм надання безкоштовних консультаційних послуг з питань митної справи.

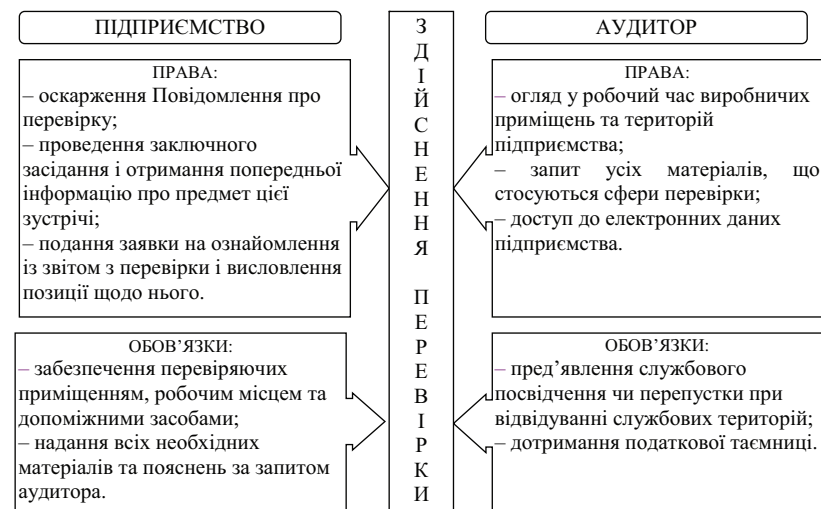
Перевірці Федеральним митним управлінням можуть також піддаватись компанії, які працюють тільки на території ФРН чи ЄС. При цьому перевіряється дотримання ліцензійних вимог при постачаннях з ЄС.

Проведення перевірок митними органами базується на дотриманні основних принципів:

- результати перевірки можуть бути як на користь, так і не на користь платника податку;
- під час проведення перевірки зацікавлені сторони повідомляються про виникаючі обставини справи та їх можливі наслідки, за умови, що це не нашкодить меті та перебігу перевірки;
- час на проведення перевірки залежить від мети її проведення.

Права та обов'язки сторін при проведенні митних перевірок регламентуються відповідними інструкціями [136, 141, 142, 143] (рис. 1.12).

Відповідно до рис. 1.12. аудитор має право на запит матеріалів, що стосуються сфери перевірки. До них відносять первинні документи, звітність підприємства, ділові папери, у тому числі в



**Рис. 1.12. Права та обов'язки сторін при проведенні митного постаудиту у ФРН**

електронному вигляді. Крім того, до цього переліку включаються записи із систем відеоспостереження.

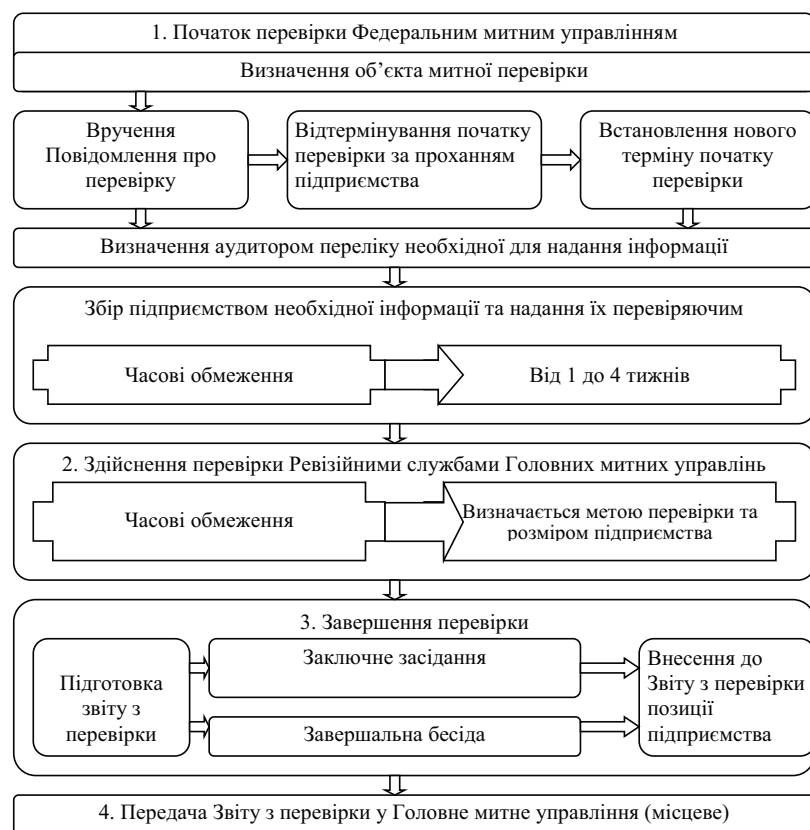
Персонал перевіряючих служб має дотримуватись податкової таємниці. (ст. 30 Податкового кодексу ФРН). За порушення податкової таємниці передбачається дисциплінарна та кримінальна відповідальність (ст. 355 Кримінального кодексу ФРН). Податкова таємниця поширюється на суспільні, особисті, економічні, правові, громадські і приватні відносини фізичних та юридичних осіб.

Загальну схему проведення перевірок, що здійснюються Федеральним митним управлінням ФРН наведено на рис. 1.13.

Відправним моментом проведення перевірки є вручення підприємству Повідомлення про перевірку, що містить інформацію про:

- 1) установу (орган), що здійснюватиме перевірку;
- 2) посадових осіб, що здійснюватимуть перевірку;
- 3) тип перевірки;
- 4) правові підстави для здійснення перевірки;

- 5) об'єкт перевірки, з зазначенням точного найменування особи чи підприємства;
- 6) звітний період, за який здійснюється перевірка;
- 7) сферу перевірки:
  - які види податків, чи повернення надлишково сплачених сум, і обставини справи мають перевірятись;
  - якщо тільки визначені операції підлягають перевірці, яка саме операція перевірятиметься, наприклад поставки від визначеного постачальника (в формі всеохоплюючої перевірки торго-



**Рис. 1.13. Послідовність проведення перевірок митними органами ФРН [127]**

вих операцій імпортованими товарами чи як перевірка визначених обставин справи, наприклад митної вартості чи преференційного походження товарів).

Повідомлення про перевірку є адміністративним актом, який може бути оскарженим. Проте при поданні скарги на адміністративне рішення перевірка розпочинається незважаючи на скаргу. Перенесення терміну початку перевірки у зв'язку зі скаргою можливе лише коли представлена скарга задоволена Головним митним управлінням чи Фінансовим судом.

Термін початку перевірки може бути перенесений за заявою підприємства при наявності вагомих причин. До них згідно Податкового кодексу ФРН належить хвороба платника податку чи осіб, що відповідають за проведення відповідних операцій на підприємстві.

Після встановлення дати початку перевірки зустрічаються представники підприємства та посадові особи митного органу, уповноважені на здійснення перевірки. Працівники митного органу повинні інформувати підприємство про проведення перевірки та визначити перелік документів, файлів та інших матеріалів, які повинні бути передані їм на першому етапі.

В залежності від розміру підприємства та обсягу необхідної інформації, встановлюється строк надання. Цей період становить від одного до чотирьох тижнів.

Для досягнення цілей перевірки посадові особи контролюючих органів можуть використовувати матеріали усіх прямо чи опосередковано задіяних в певних операціях учасників та при потребі вимагати надання інформації акціонерами, клієнтами, експедиторами.

Згідно Податкового кодексу ФРН підприємство зобов'язане забезпечити перевіряючим доступ до своїх електронних даних. За відмову у наданні такого доступу передбачено штраф у розмірі 25000 євро, за затримку доступу до даних передбачається штраф на суму 5000 євро. Доступ перевіряючих до даних може надаватись у такому форматі: безпосередній доступ; непрямий доступ; передача носіїв інформації.

Тривалість безпосередньої перевірки не закріплена законодавчо і залежить від її мети та завдань, розміру підприємства.

За статистикою середня тривалість перевірки підприємств у Німеччині становить: малих – 5 днів, середніх – 9 днів, великих – 14 днів.

При проведенні перевірки потрібно враховувати строк позовної давності для різних операцій, що належать до сфери перевірки. У німецькому законодавстві для операцій, що стосуються нарахування та сплати митних платежів переважну силу має законодавство ЄС, згідно якого встановлено строк позовної давності три роки. Для операцій з підакцизними товарами строк позовної давності становить один рік, але при ухиленні від сплати податків продовжується до десяти років. Строк позовної давності призупиняється на період проведення перевірки.

За результатами перевірки формується письмовий звіт з перевірки, який на прохання підприємства передається йому для ознайомлення та оцінки.

Якщо за результатами перевірки передбачено зміну бази оподаткування підприємство має право на заключне обговорення, на якому можна ще раз узагальнити та обговорити конкретні висновки перевірки (ст. 201 Податкового кодексу ФРН) [142].

В обговоренні приймають участь представники підприємства та перевіряючі особи. Діалог може відбутися у формі заключного засідання з офіційним характером або, у разі відмови підприємства від заключного засідання у формі завершальної розмови з неофіційним характером. При цьому підприємство може попросити відкоригувати факти або обставини, які на його думку, представлені в звіті з перевірки у помилковому трактуванні.

Згідно з ст. 202 Податкового кодексу ФРН підприємство може висловити власну позицію стосовно звіту з перевірки і подати відповідне оскарження. Оскарження подається не проти звіту, а тільки проти прийнятих на основі перевірки рішень.

В окремих випадках спростування підприємства (тільки об'єктивних характеристик) додаються до звіту у вигляді додаткових пунктів.

При проведенні скороченої виїзної перевірки заключне обговорення не проводиться (ст. 203 Податкового кодексу ФРН).

Замість письмового звіту з перевірки підприємство отримує за результатами перевірки письмове повідомлення про найзначніші результати перевірки.

В рамках проведення митного аудиту визначається перевіряючим, чи проводити дорозслідування, чи відшкодування збитків.

На штрафи та санкції аудитор має непрямий вплив. Його завдання полягає лише у зібранні інформації про підприємство і поданні звіту визначеної структури без оцінки.

Після написання та будь-якого обговорення звіту з перевірки він перенаправляється у відповідні підрозділи Головних митних управлінь.

Якщо вже під час перевірки стали помітні повторні порушення або особливо тяжкі порушення, аудитор зобов'язаний, цю інформацію ще під час перевірки переадресувати на компетентних посадових осіб.

У деяких випадках передача виявленої інформації відбувається навіть після завершення перевірки. Ці органи (посадові особи), в свою чергу, повинні проінформувати зацікавлені компанії, незалежно від виду та масштабів порушення про ініціювання адміністративних чи кримінальних розслідувань.

Порушення в галузі міжнародного господарського права можуть бути класифіковані як порушення проступки або злочини.

Адміністративні правопорушення караються, як правило, штрафами. Кримінальні санкції застосовуються досить рідко, наприклад, при порушенні ембарго. В окремих одиничних випадках може бути застосовано позбавлення волі для директора або відповідальних осіб.

При виявленні порушень у ході перевірки митними органами, крім накладення пені та штрафів, держава конфіскує не тільки отриманий прибуток, а весь оборот від здійсненої неправомірної угоди.

Цікавим досвідом організації та здійснення митного аудиту з теоретичної та практичної точки зору серед країн – членів ЄС та Митного союзу ЄС є досвід Республіки Ірландії.

Аналогічно до України в Ірландії існує єдиний державний орган, відповідальний за адміністрування податків, зборів, мит-

них платежів та обов'язкових соціальних внесків. Однак, якщо в Україні функції контролю за сплатою податків, в тому числі митних платежів покладено на окреме Міністерство доходів і зборів, то в Ірландії цю функцію здійснює окреме Відомство доходів Ірландії (Відомство податкових комісарів Ірландії). Аналогічно до України митний аудит платників податків в Ірландії здійснюється у формі документальних перевірок, які можуть бути ініційовані контролюючим органом на протязі 3 років з дати прийняття декларацій.

Серед загальних особливостей законодавчого регулювання здійснення посадовими особами Відомства доходів Ірландії аудиту (перевірок платників податків) можна відмітити, що існують загальні нормативні акти, діючі безпосередньо на території Ірландії та які разом з нормами ЄС визначають загальні підходи організації та проведення аудиту в цілому (Податковий зведений закон (Taxes Consolidation Act, 1997), Фінансовий закон (Finance Act), Кодекс практики для Відомчого (Відомство доходів Ірландії) аудиту (Code of Practice for Revenue Audit, 2010) та інші), спеціальні нормативні акти, які визначають підходи організації та проведення як податкового, так митного аудиту (Керівництво з митного та податкового аудиту (Guidelines for Customs & Excise Audits), відомчі інструкції, рекомендації) та спеціалізовані, які регулюють специфічні питання окремого напрямку аудиту, наприклад митного аудиту (Керівництво з проведення митного аудиту (Customs Post Clearance Controls Check Guide, 2010), відомчі інструкції, рекомендації).

На основі аналізу законодавства Ірландії, можна виділити наступні аспекти організації та здійснення посадовими особами Відомства доходів Ірландії аудиту, в тому числі митного аудиту:

- 1) форми та заходи контролю за достовірністю декларування і сплати податків, зборів та митних платежів;
- 2) мета та завдання аудиторських перевірок;
- 3) особливості взаємодії посадових осіб Відомства доходів Ірландії з платниками податків до початку та під час проведення аудиторської перевірки;

4) особливості відбору платників податків для проведення аудиторської перевірки;

5) особливості застосування штрафних санкцій при встановленні аудиторською перевіркою Відомства доходів Ірландії порушень платником податків законодавства щодо нарахування та сплати податків, зборів і митних платежів.

Відповідно до Кодексу практики для Відомчого аудиту (Code of Practice for Revenue Audit) Відомство доходів Ірландії здійснює контроль щодо нарахування і сплати податків, зборів, митних платежів та обов'язкових соціальних внесків у наступних формах (рис. 1.14).



**Рис. 1.14. Форми контролю, що здійснюються Відомством доходів Ірландії (складено за даними Офіційного сайту відомства податкових комісарів Республіки Ірландія) [36]**

Особливостями контрольної-перевірочної роботи Відомства доходів Ірландії, в тому числі при здійсненні митного аудиту, є акцент не на фіскальній, а на контролюючій, консультуючій та профілактичній функціях, спрямованих на інформування та підвищення свідомого рівня дотримання платниками податків законодавства, прозорого декларування результатів господарської діяльності та налагодження доброзичливих відносин між контролюючим органом та суб'єктом господарювання. Підтвердженням тому є не лише законодавче спрямування роботи Відомства доходів Ірландії на забезпечення добровільного декларування та сплати податків (митних платежів), а й показники роботи Відомства.

Відповідно до даних про результати діяльності Відомства доходів Ірландії за 2011 рік частка донарахувань за результатами контрольної-перевірочної роботи в загальній сумі сплачених податків та митних платежів (без врахування сплачених обов'язкових соціальних внесків) становила близько 1,5 % (даний показник носить інформаційний характер, а для його розрахунку враховані загальна сума сплачених податків (митних платежів) та загальна сума донарахованих за результатами перевірок податків і митних платежів). Зокрема у 2011 році платниками податків Ірландії було сплачено податків і митних платежів на суму 34,221 млрд євро, за результатами контрольної-перевірочної роботи донараховано 0,5215 млрд євро (0,4405 млрд євро – за результатами аудиторських перевірок, 0,081 млрд євро – за результатами неаудиторських втручань) [52].

Для приблизного порівняння в Україні у 2011 році частка донарахувань за результатами контрольної-перевірочної роботи в загальній сумі сплачених податків і митних платежів (без врахування сплачених обов'язкових соціальних внесків) становила близько 3 %, що вдвічі перевищує аналогічний показник Ірландії. Зокрема, за даними Міністерства фінансів України податкові надходження (податки та митні платежі) до Зведеного бюджету України у 2011 році становили 334,692 млрд грн, а за результатами контрольної-перевірочної роботи митних та податкових органів було донараховано 10,018 млрд грн, з яких 0,359 млрд грн – мит-

ними органами та 9,659 млрд грн – податковими органами, що свідчить про фіскальну спрямованість контрольної-перевірочної роботи в Україні [53, 54, 51]. В той же час основною метою Відомства доходів Ірландії є консультування та сприяння добровільній сплаті податків і митних платежів, а також надання пріоритету самостійного виправлення платниками податків помилок, допущених ними у поданих деклараціях.

Значна частина роботи Відомства доходів Ірландії приділяється неаудиторським втручанням у господарську діяльність суб'єкта господарювання. У випадку виявлення посадовими особами відповідного підрозділу, уповноваженого на здійснення аудиту, можливих ризиків щодо порушення податкового та митного законодавства, в тому числі за результатами аналізу автоматизованих систем профілів ризиків, такі особи вживають ряд заходів у формі неаудиторських втручань (за допомогою розмов по телефону, електронної пошти, листування з платником податків) з метою спростування виявлених ризиків або надання можливості платнику податків самостійно виправити допущені порушення. Зокрема, платнику податків направляються запити на надання додаткової інформації (документів), які можуть підтвердити або спростувати виявлені профільні ризики порушення законодавства, здійснюються спеціальні письмові опитування (на тематику питань, що потребують перевірки) як одного, так і багатьох платників податків однієї виробничої галузі, досліджуються інформаційні ресурси на Інтернет сайтах платника податків, вивчається інформація, отримана від інших державних та комерційних організацій. Під час проведення та після проведення неаудиторських втручань платнику податків пропонується (в тому числі в письмовій формі) самостійно виправити виявлені недоліки і у разі необхідності уточнити дані поданих податкових та митних декларацій. Неаудиторські втручання не є аудиторськими перевітками та спрямовані на в'яснення питання: потрібно чи не потрібно ініціювати проведення аудиторської перевірки відповідного платника податків.

При прийнятті рішення уповноваженим підрозділом Відомства доходів Ірландії про проведення аудиторської переві-

ки платнику податку або його агенту за двадцять один день до початку такої перевірки надсилається (вручається) відповідне повідомлення із зазначенням дати початку аудиторської перевірки. При цьому до початку перевірки платник податків має право самостійно зробити запропоноване «вибіркове розкриття», яке полягає у наданні повної інформації пов'язаної із достовірністю сплати податків (митних платежів) та уточненні даних декларацій у випадку неповноти декларування податків (митних платежів) із відповідною сплатою податків (митних платежів) та штрафних санкцій.

За необхідності платнику податків може надаватися шістдесятиденний термін для підготовки та здійснення «вибіркового розкриття» (самостійного уточнення даних декларацій із сплатою дозаявлених податків (митних платежів) та штрафних санкцій). У такому випадку платник податків повинен подати контролюючому органу письмове повідомлення про намір зробити «вибіркове розкриття». Таке письмове повідомлення подається протягом чотирнадцяти днів, наступних за днем отримання повідомлення про проведення аудиторської перевірки та додатково передбачає надання платнику податків шістдесятиденного терміну, що настає з дня надсилання письмового повідомлення про намір зробити «вибіркове розкриття», на підготовку такого «вибіркового розкриття». Протягом шістдесятиденного терміну платнику податків дозволяється консультуватися з уповноваженим підрозділом Відомства доходів Ірландії щодо наявних питань з порушення законодавства та розмірів штрафних санкцій за «розкриття» платником податків таких порушень. Слід відмітити, що законодавством Ірландії передбачені випадки, коли контролюючий орган не розглядає (не приймає) «вибіркове розкриття», зокрема якщо вони були зроблені платником податків після настання початку проведення аудиторської перевірки, повідомлення про намір зробити «вибіркове розкриття» здійснено в усній формі та інші випадки.

Безпосередній відбір платників податків для проведення перевірки здійснюється уповноваженим підрозділом Відомства доходів Ірландії за двома напрямками:

1) на основі інформативного вибору виходячи з проведеної аналітичної діяльності аудитора, заходів неаудиторських втручань та профілів ризику, включаючи інформування автоматизованих систем профілів ризику;

2) на основі програми випадкового відбору, яка гарантує, що всі платники податків можуть бути відібрані для аудиторської перевірки [37].

Першочерговою метою проведення аудиторської перевірки відповідно до Кодексу практики для Відомчого аудиту (Code of Practice for Revenue Audit) є сприяння добровільного дотримання суб'єктами господарювання декларування та сплати податків, виявлення та зменшення випадків недостовірного декларування.

Здійснюється виїзна аудиторська перевірка за фактичним місцезнаходженням платника податків за умов пред'явлення посадовою особою підрозділу Відомства доходів Ірландії відповідного посвідчення та роз'яснення мети аудиторської перевірки. Як правило в ході аудиторської перевірки досліджуються спірні питання, які виникли у контролюючого органу при проведенні заходів неаудиторського втручання, а також перевіряються будь-які інші питання відповідно до аудиторської програми. Посадові особи Відомства доходів Ірландії ознайомлюються та визначають характер бізнесу; визначають осіб, відповідальних за господарські операції; перевіряють бухгалтерські та облікові документи, в тому числі перевіряють, чи платник податків не здійснює аналогічних порушень, що були виявленні за результатами попередньої аудиторської перевірки; здійснюють огляди приміщень та консультують платника податків щодо помилок та порушень, пов'язаних із нарахуванням та сплатою податків. При перевірці бухгалтерської та податкової звітності найбільша увага приділяється тим звітним періодам, де спостерігається низький рівень декларування податків (митних платежів), та господарським операціям, які можуть здійснюватися з метою ухилення або зниження рівня сплати податків (митних платежів). Одночасно визначаються причини низького рівня сплати податків та ідентифікуються схеми ухилення, які призводять до зниження рівня

сплати податків (митних платежів), в тому числі аналізуються господарські операції, здійснювані через офшорні зони.

У випадку виявлення, під час проведення аудиторської перевірки фактів, що свідчать про значні ухилення від сплати податків (митних платежів) платнику податків надсилається (вручається) повідомлення, в якому зазначається, що разом із проведенням аудиторської перевірки розпочинається спеціальне (кримінальне) розслідування справ платника податків із залученням відповідних додаткових підрозділів Відомства доходів Ірландії.

Окремим видом аудиту в Ірландії є електронний аудит, який полягає у перевірці достовірності даних декларацій за допомогою баз даних інформаційних комп'ютерних програм та електронних копій документів, які надаються платником податків на запит контролюючого органу. При цьому цифрова інформація, в тому числі електронні копії документів передається та зберігається на спеціальних зашифрованих інформаційних ресурсах.

Стимулюванню для самостійного виправлення (самостійного розкриття випадків заниження податкових зобов'язань) платниками податків у поданих ними деклараціях у Ірландії сприяє своєрідна система застосування штрафних санкцій. Зокрема у випадку самостійного виправлення платником податків недостовірних даних у податкових деклараціях розмір штрафних санкцій може градувати в межах 3-100 % в залежності від того, чи платник податків самостійно без вказівок контролюючого органу донарахував занижені податкові зобов'язання, чи донарахував занижені податкові зобов'язання за вказівками контролюючого органу; чи він це зробив до отримання повідомлення про проведення аудиторської перевірки, чи після отримання повідомлення про проведення аудиторської перевірки, але до початку її проведення; чи були дії платника навмисними чи ненавмисними, чи здійсненні платником податків зазначені дій вперше, вдруге або втретє протягом останніх п'яти років; чи сприяв платник податків співробітництву з контролюючим органом чи вчиняв дії, які перешкоджали встановити достовірність нарахування та сплати податків (митних платежів). Так найменший розмір штрафних санкцій застосовується у випадках самостійного виправлення

платником податків недостовірних даних у поданих ним деклараціях без вказівок (або за вказівками) контролюючого органу, за умови співпраці з ним, якщо такі виправлення робляться ще до початку отримання повідомлення про початок проведення аудиторської перевірки та аналогічні порушення не мають повторюючого характеру за останні п'ять років.

Особлива увага в Ірландії приділяється такому питанню, як сплата штрафних санкцій за результатами перевірки та судового узгодження донарахованих сум, в тому числі прискоренню процесу судового оскарження. Зокрема в Ірландії встановлено обмеження юрисдикції судів в залежності від сум штрафів, які оскаржуються:

- для районного суду – до 6348,69 євро;
- для окружного суду – до 38092,14 євро;
- для Вищого суду – суми, що перевищують 38092,14 євро.

Таким чином, пріоритетними стандартами та підходами (щодо здійснення контрольної-перевірочної роботи, в тому числі митного аудиту), які доцільно впроваджувати в Україні є:

1) перехід від фіскальної спрямованості контрольної-перевірочної роботи (в тому числі митного аудиту) до консультуючої та контрольючої роботи направленої на підвищення свідомого рівня дотримання платниками податків законодавства, прозорого декларування результатів їх господарської діяльності, вивчення причин низького рівня декларування податків (митних платежів) та виявлення схем ухилення від сплати податків (митних платежів);

2) надання платникам податків пріоритетних прав на виправлення недостовірних даних, в поданих ними деклараціях;

3) запровадження систем електронного обміну інформацією (електронними копіями документів) між контролюючим органом і платником податків та розвиток такого напрямку перевірок, як невідзний електронний аудит – здійснення перевірки достовірності даних декларацій на основі наданих платником податків електронних копій документів (фінансової звітності, зовнішньоекономічних договорів, банківських, транспортних та інших первинних документів);

4) подальше розширення градування системи застосування штрафних санкцій у випадку самостійного виправлення платником податків недостовірних даних (які призвели до зниження сплати податків або митних платежів) у деклараціях;

5) розмежування правової юрисдикції судів щодо розгляду справ в залежності від розміру неузгоджених штрафних санкцій. Адже однією з основних проблем, яка може виникнути в Україні при переорієнтації з поглибленого аудиту при митному оформленні на митний аудит після випуску товарів є збільшення сум неузгоджених донарахованих штрафних санкцій за результатами аудиторської перевірки. І одним із шляхів вирішення такої проблеми є законодавче прискорення судового оскарження шляхом розмежування правової юрисдикції судів щодо розгляду справ в залежності від розміру неузгоджених штрафних санкцій.

Варто зупинитися окремо на Ірландській електронній системі аналізу ризиків – «Інтегрована система аналізу митних ризиків» та «Матриця аналізу ризиків» (рис. 1.15).

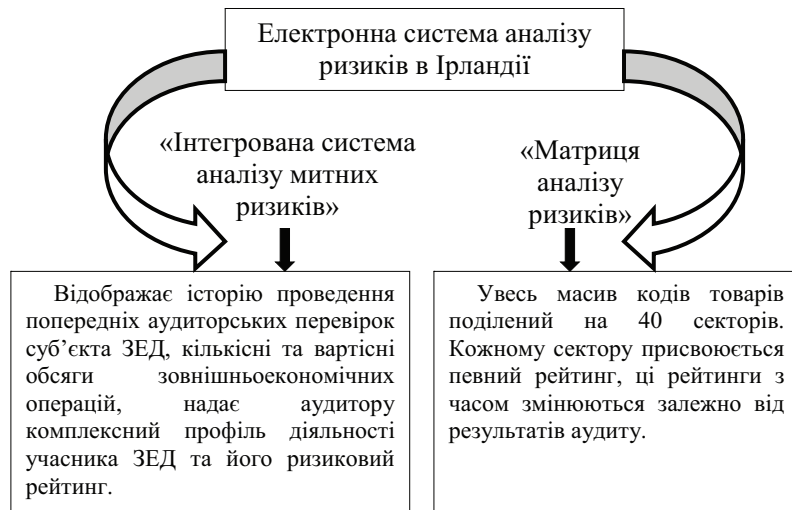


Рис. 1.15. Електронна система аналізу ризиків в Ірландії

Так, Інтегрована система аналізу ризиків була розроблена як інструмент проведення аудиторської вибірки, і мала на меті забезпечити сприяння процесу відбору суб'єктів ЗЕД посадовими особами митних органів Ірландії для проведення аудиторської перевірки. Інтегрована система аналізу ризиків відображає історію проведення попередніх аудиторських перевірок суб'єкта ЗЕД, кількісні та вартісні обсяги зовнішньоекономічних операцій, надає аудитору комплексний профіль діяльності учасника ЗЕД та його ризиковий рейтинг.

Інша електронна система – «Матриця аналізу ризиків» розроблена з урахуванням ризиків, які деталізовані по митних тарифах, відповідно до імпорتنих та експортних операцій, за усіма кодами товарів. Для полегшення роботи весь масив кодів поділений на 40 секторів. До матриці заносяться результати усіх аудитів, проведених на певну дату. Планується подальше оновлення «Матриці аналізу ризиків», задля урахування нової інформації в тому числі отриманої за результатами проведених аудитів. У «Матриці аналізу ризиків» кожному сектору присвоюється певний рейтинг, ці рейтинги з часом змінюються залежно від результатів аудиту, доповнень до тарифів, тощо. Зазначена система дає можливість визначати товари або цілі галузі, які є пріоритетними для проведення аудиту.

Організаційні та методичні особливості здійснення митного аудиту в зарубіжних країнах представлено у додатку Е.

На основі проведеного аналізу міжнародного і українського досвіду функціонування і розвитку митного постаудиту можна запропонувати наступне:

- вдосконалити систему аналізу та управління ризиками, орієнтуючись на електронні системи аналізу ризиків Ірландії – «Інтегрована система аналізу митних ризиків» та «Матриця аналізу ризиків»;

- розробити документ, який регламентував би саму процедуру проведення митного аудиту посадовими особами Міністерства доходів і зборів України, взявши за аналогію «Керівництво для здійснення митного аудиту» в ЄС.



## Розділ 2

# ОРГАНІЗАЦІЯ ТА ПРОВЕДЕННЯ МИТНОГО АУДИТУ В УКРАЇНІ

### 2.1. Загальні підходи щодо організації, проведення та оформлення результатів митного аудиту підприємств

Зростаючі тенденції лібералізації міжнародної торговельно-економічної діяльності та інтеграції практично всіх галузей суспільного відтворення на міжнаціональному рівні призводять до повного усунення та мінімізації, а де це неможливо – гармонізації та уніфікації торгово-тарифних і митних обмежень. В даному випадку, митно-тарифна система з її адміністративними та економічними важелями впливу перебуває в центрі світогосподарських процесів. Як логічний наслідок провадження ліберальної торговельної політики, докорінно змінюються старі та визначаються нові пріоритети діяльності органів доходів і зборів. Одним з них на сучасному етапі розвитку є митний аудит [1].

Із створенням у грудні 2012 року нового Міністерства доходів і зборів України шляхом реорганізації Державної податкової та Державної митної служб України [73], назріла необхідність перегляду теоретико-методичних засад митного аудиту, моніторингу його нормативно-правового й інформаційного забезпечення, підходів щодо його організації та здійснення посадовими особами уповноважених структурних підрозділів органів доходів і зборів.

Законом України «Про внесення змін до Митного кодексу України у зв'язку із проведенням адміністративної реформи» від 04.07.2013 № 405-VII [65], ст. 4 МКУ доповнена новими термінами: «органи доходів і зборів» та «центральный орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику». Орган доходів і зборів – це центральный орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, митниці та митні пости.

## **РОЗДІЛ 2. Організація та проведення митного аудиту в Україні**

Даним законом також визначено замінити слова «митний орган» в МКУ у всіх числах та відмінках словами «орган доходів і зборів» у відповідних числах та відмінках, а слова «центральный орган виконавчої влади, що забезпечує реалізацію державної політики у сфері державної митної справи», «центральный орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері фінансів» у всіх відмінках замінити словами «центральный орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику» у відповідних відмінках.

Крім цього, Міністерство доходів і зборів України листом «Про проведення перевірок» від 21.06.2013 № 9069/7/99-99-22-02-03-17 [112] визначено, що головним управлінням Міндоходів делеговано право проводити документальні перевірки з питань державної митної справи. Також наголошено, що порядок проведення та оформлення результатів таких перевірок регламентовано виключно нормами МКУ та відповідних підзаконних нормативно-правових актів. При цьому слід враховувати, що у разі необхідності Головні управління мають право включати до складу робочої групи з проведення документальної перевірки (з виданням відповідного посвідчення на право проведення перевірки) посадових осіб митниць Міндоходів (за попереднім погодженням з начальником такої митниці).

Відповідно до ст. 336 МКУ [42] однією із форм митного контролю в Україні є проведення документальних перевірок підприємств-суб'єктів ЗЕД щодо дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи, у тому числі своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів.

Метою проведення документальних перевірок підприємств є контроль за правильністю заповнення митних декларацій, декларацій митної вартості та достовірності зазначених у них даних, законності ввезення (пересилання) товарів на митну територію України або на територію вільної митної зони, вивезення (пересилання) товарів за межі митної території України або за межі території вільної митної зони, а також своєчасності, достовірності

ті, повноти нарахування та сплати митних платежів. Предметом таких перевірок є дотримання законодавства України з питань державної митної справи щодо:

- правильності визначення бази оподаткування, своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів;
- обґрунтованості та законності надання (отримання) пільг і звільнення від оподаткування;
- правильності класифікації згідно з Українською класифікацією товарів зовнішньоекономічної діяльності (далі – УКТ ЗЕД) товарів, щодо яких проведено митне оформлення;
- відповідності фактичного використання переміщених через митний кордон України товарів заявленій меті такого переміщення та/або відповідності фінансових і бухгалтерських документів, звітів, договорів (контрактів), калькуляцій, інших документів підприємства, що перевіряється, інформації, зазначеній у митній декларації, декларації митної вартості, за якими проведено митне оформлення товарів у відповідному митному режимі;
- законності переміщення товарів через митний кордон України, у тому числі ввезення товарів на територію вільної митної зони або їх вивезення з цієї території.

Документальні перевірки проводяться посадовими особами уповноважених структурних підрозділів органів доходів і зборів з урахуванням строків давності, визначених ст. 102 ПКУ [56]. Посадові особи органів доходів і зборів мають право провести документальну перевірку підприємства за період не пізніше закінчення 1095 дня, що настає за останнім днем граничного строку подання митної декларації та/або граничного строку сплати грошових зобов'язань, нарахованих контролюючим органом, а якщо така митна декларація була надана пізніше, – за днем її фактичного подання.

МКУ встановлено, що посадові особи уповноважених структурних підрозділів органів доходів і зборів мають право проводити документальні невиїзні, документальні виїзні планові та документальні виїзні позапланові перевірки підприємств. Під час проведення документальної виїзної планової або документальної виїзної позапланової перевірки підприємства з метою з'ясування

питань перевірки посадові особи органів доходів і зборів мають право проводити зустрічні звірки.

Документальною виїзною плановою перевіркою підприємства вважається перевірка, яка передбачена в плані-графіку органу доходів і зборів та проводиться за місцезнаходженням підприємства, що перевіряється, або за згодою керівника підприємства у приміщенні органу доходів і зборів у разі відсутності на підприємстві належних умов для роботи посадових осіб уповноважених на проведення такої перевірки.

Документальною виїзною позаплановою перевіркою підприємства вважається перевірка, яка не передбачена планами роботи органу доходів і зборів та може проводитися за наявності хоча б однієї з обставин, визначених п. 7 ст. 346 МКУ.

Під час проведення документальної виїзної перевірки посадові особи органів доходів і зборів можуть проводити зустрічні звірки. Зустрічною звіркою вважається комплекс заходів, який полягає у зіставленні та дослідженні інформації, яка міститься у митних деклараціях, деклараціях митної вартості, доданих до них комерційних, інших документах підприємства з інформацією інших осіб (безпосередньо або опосередковано залученої до операцій із задекларованими підприємством товарами) та здійснюється уповноваженим структурним підрозділом органів доходів і зборів з метою підтвердження виду, обсягу операцій з товарами (транспортними засобами комерційного призначення) та з'ясування їх реальності і достовірності. Результати зустрічної звірки оформляються довідкою та можуть бути використані виключно для підтвердження або спростування інформації, що міститься у митній декларації, декларації митної вартості, а також доданих до них комерційних та інших документах.

З метою оптимізації процесу митного постаудиту підприємств в Україні пропонуємо виділити основні види аудиторських процедур, що відповідають кожному з етапів [117]. На нашу думку, такі процедури доцільно об'єднати у чотири блоки відповідно до етапів перевірки і визначити як: підготовчі, оціночні, доказові та підсумкові (рис. 2.1).

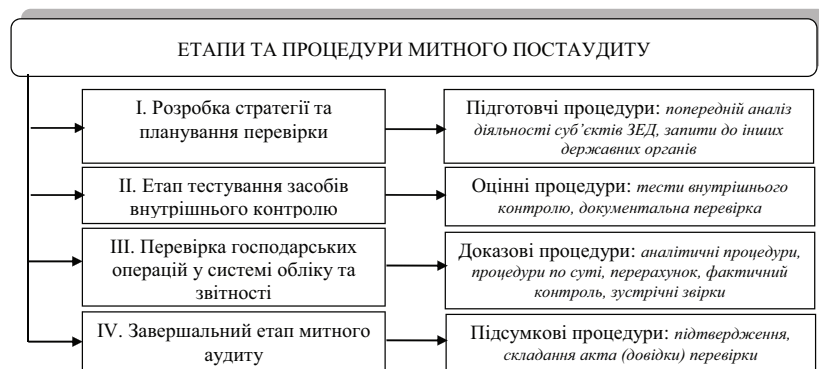


Рис. 2.1. Запропоновані етапи застосування аудиторських процедур щодо зобов'язань за митними платежами [116, с. 22]

Запропоноване групування процедур здійснено нами відповідно до мети, яка ставиться перед перевіряючим на кожному з етапів перевірки митних платежів. Зокрема, на першому етапі відбувається ознайомлення з діяльністю суб'єкта щодо здійснення зовнішньоекономічної діяльності та можливого її порушення, тому усі процедури, що використовуються на цьому етапі, мають підготовчий характер.

Завданням другого етапу є дослідження стану системи внутрішнього контролю суб'єкта ЗЕД з метою формування оптимального комплексу процедур під час безпосередньої перевірки обліку та звітності розрахунків перед бюджетом за митними платежами.

Під час перевірки господарських операцій по суті необхідно отримати аудиторські докази щодо правильності та достовірності записів у бухгалтерському обліку та у фінансовій звітності щодо митних платежів. Тому ми їх об'єднали у групу доказових процедур.

На останньому етапі митного постаудиту необхідно оцінити інформацію про стан розрахунків за митними платежами підприємства, а також порівняти їх з попередніми результатами митного постаудиту та перевірок інших державних органів. Завданням цього етапу є підведення підсумків митного постаудиту

та оформлення результатів у формі акта або довідки, які підписуються посадовою особою органів доходів і зборів й керівником підприємства, що перевірялося. Це здійснюється за допомогою підсумкових процедур.

Предметом документальних невиїзних перевірок є конкретний факт (або група фактів), що підлягає перевірці, зокрема дані про своєчасність, достовірність, повноту нарахування та сплати митних платежів при переміщенні товарів через митний кордон України підприємствами, а також при переміщенні товарів через митний кордон України громадянами з поданням митної декларації, передбаченої законодавством України для підприємств. Документальна невиїзна перевірка проводиться на підставі наказу органу доходів і зборів у разі:

1) виявлення ознак, що свідчать про можливе порушення законодавства України з питань державної митної справи, за результатами аналізу електронних копій митних декларацій, інформації, що стосується товарів, митне оформлення яких завершено, отриманої від суб'єктів ЗЕД та виробників таких товарів, з висновків акредитованих відповідно до законодавства експертів;

2) надходження від уповноважених органів іноземних держав документально підтвердженої інформації про непідтвердження автентичності поданих органам доходів і зборів документів щодо товарів, митне оформлення яких завершено, недостовірність відомостей, що в них містяться, а також запитів стосовно надання інформації про зовнішньоекономічні операції, які здійснювалися за участю суб'єктів ЗЕД-резидентів України.

Дана особливість надає можливість посадовим особам, що проводять документальну невиїзну перевірку, всебічно дослідити предмет перевірки, так само як і опрацювати усі потенційні ризики, що можуть виникнути при її проведенні, вже на етапі підготовки.

На підготовчому етапі документальної невиїзної перевірки посадовими особами органів доходів і зборів проводяться наступні заходи:

– опрацьовуються нормативно-правові акти. У разі потреби, можуть проводитися консультації з працівниками інших струк-

турних підрозділів органів доходів і зборів, представниками інших державних органів, експертних установ та ін.;

– збирається доказова база. Доказами при проведенні документальної невіізної перевірки можуть бути як письмова інформація від інших державних органів, експертних установ, так і витяги з офіційних Інтернет-сторінок підприємств, які містять інформацію, що має відношення до предмету такої перевірки;

– здійснюється підготовка попередніх висновків. Самостійно або з залученням відповідних спеціалістів вивчається питання правильності класифікації товарів згідно з УКТ ЗЕД, визначення країни їх походження, в тому числі проводяться попередні розрахунки суми заниження податкового зобов'язання підприємства.

На етапі проведення документальних невіізних перевірок посадові особи, що проводять дану перевірку, приймають остаточні рішення, чи вчинялися посадовими особами підприємства порушення митного законодавства. У разі встановлення фактів порушення митного законодавства посадовими особами підприємства – проводяться розрахунки суми заниження податкового зобов'язання підприємства.

Важливим моментом на даному етапі є дослідження заяв, інформації та документів, які можуть бути надані підприємством до початку документальної невіізної перевірки, на предмет їх впливу на результати перевірки, зокрема, в частині спростування фактів порушення митного законодавства.

Оформлення результатів документальної невіізної перевірки в залежності від наявності порушень митного законодавства в діях посадових осіб підприємства здійснюється у формі акта або довідки. Кількість додатків до акта (довідки) залежить від складності документальної невіізної перевірки та може змінюватися (інформаційні додатки, фототаблиці, розрахунок податкового зобов'язання, та ін.)

Завершений акт (довідка) за результатами документальної невіізної перевірки складається в двох примірниках, які підписуються та реєструються посадовими особами органу доходів і зборів, після чого направляються підприємству для ознайомлення та підписання. Обов'язково акт (довідка) має містити інфор-

мацію щодо процедури оскарження результатів документальної невіізної перевірки.

З урахуванням дій керівництва підприємства, що перевірялося, (відмова від отримання акту (довідки) перевірки, відмова від підписання акту (довідки) перевірки) на даному етапі посадовими особами органів доходів і зборів складаються відповідні акти, які також надаються підприємству.

Після повернення підприємством до органів доходів і зборів примірника акта документальної невіізної перевірки керівником органу доходів і зборів приймається рішення щодо направлення підприємству податкових повідомлень-рішень. У разі наявності заперечень підприємства на акт документальної невіізної перевірки дане рішення приймається з урахуванням результатів їх розгляду.

З урахуванням результатів документальної невіізної перевірки та позиції щодо них підприємства вони можуть бути узгодженими, або ж оскарженими як в адміністративному, так і в судовому порядку. Як наслідок, податкові повідомлення-рішення, складені за результатами документальної невіізної перевірки, можуть бути сплачені підприємством добровільно або за результатами примусового стягнення, або ж взагалі скасовані.

Після завершення усіх процедур, пов'язаних з документальною невіізною перевіркою, керівник робочої групи надає керівнику органу доходів і зборів ґрунтовну інформацію щодо її результатів та обставин проведення, після чого матеріали перевірки формуються в окрему справу й зберігаються в підрозділі, що здійснював митний аудит, та відповідно до встановленого порядку в органі доходів і зборів періодично передаються до архіву на зберігання.

Не зважаючи на відсутність ускладнень в процедурі проведення документальних невіізних перевірок, як здається на перший погляд, даний тип перевірок має свої особливості, недотримання яких може стати визначальним фактором при прийнятті рішення під час проведення процедури оскарження результатів такої перевірки. Найважливішим при проведенні документальної невіізної перевірки є дотримання нижчезазначених вимог:

## **Формування системи митного аудиту в Україні**

- процедури повідомлення підприємства про дату початку та місце проведення перевірки (ч. 4 ст. 351 МКУ);
- строків давності (ст. 102 ПКУ);
- тривалість проведення перевірки (ч. 6 ст. 351 МКУ);
- строків складання акта (довідки) про результати перевірки (ч. 2 ст. 354 МКУ);
- процедури розгляду заперечень акта (довідки) про результати перевірки (ч. 8 та 9 ст. 354 МКУ);
- процедури прийняття податкового повідомлення-рішення (ч. 12 ст. 354 МКУ).

Проведенню документальної виїзної перевірки передують процедури підготовки, вивчення матеріалів про діяльність підприємства, отриманих від правоохоронних органів; від особи, яка мала правові стосунки з об'єктом контролю; від інших органів державної влади, в т.ч. іноземних, а також інформації, отриманої від структурних підрозділів органу доходів і зборів, що проводить дану перевірку, а саме інформація про зовнішньоекономічну діяльність, претензійно-позовну роботу, застосовані санкції, наявність фактів порушення митних правил тощо. За результатами аналізу зовнішньоекономічної діяльності та наявних матеріалів посадовою особою підрозділу органу доходів і зборів уповноваженою на проведення документальної виїзної перевірки готуються пропозиції керівнику органу доходів і зборів щодо складу робочої групи з проведення перевірки, готується наказ про проведення перевірки, посвідчення на право проведення перевірки та розробляється програма її проведення. Також, на даному етапі проводяться наступні заходи:

- опрацьовуються нормативно-правові акти, які регулюють зовнішньоекономічну діяльність підприємства, що перевіряється. У разі потреби, можуть проводитися консультації з працівниками інших структурних підрозділів органів доходів і зборів, з представниками інших державних органів, експертних установ та ін.;
- збирається доказова база. Доказами при проведенні документальної виїзної перевірки можуть бути як письмова інформація від інших державних органів, експертних установ та ін., так

## **РОЗДІЛ 2. Організація та проведення митного аудиту в Україні**

само і витяги з офіційних Інтернет сторінок підприємств, які містять інформацію, що має відношення до предмету такої перевірки;

- здійснюється підготовка попередніх висновків. Самостійно або з залученням відповідних спеціалістів вивчається питання правильності класифікації товарів згідно з УКТ ЗЕД, визначення країни їх походження, та ін., а також проводяться попередні розрахунки суми заниження податкового зобов'язання підприємства.

Під час проведення документальної виїзної перевірки є можливість отримати додаткові документи та інформацію, які не подавалися органам доходів і зборів при оформленні товарів. Нововиявлені факти можуть мати вирішальне значення при прийнятті рішення щодо фактурної вартості товарів, правильності визначення їх митної вартості, їх класифікації згідно з УКТ ЗЕД, ґрунтовності надання пільг при нарахуванні та сплаті платежів. Більшість необхідної для проведення документальної виїзної перевірки інформації зберігається в бухгалтерії підприємства, зокрема щодо:

- коштів, сплачених за товари, їх транспортування, страхування;
- коштів, сплачених за інженерні та дослідно-конструкторські роботи, дизайн, художнє оформлення, ескізи та креслення, виконані за межами України і безпосередньо необхідних для виробництва оцінюваних товарів;
- роялті та інші ліцензійні платежі, що стосуються оцінюваних товарів та які покупець повинен сплачувати прямо чи опосередковано як умову продажу оцінюваних товарів, якщо такі платежі не включаються до ціни, що була фактично сплачена або підлягає сплаті та ін.

Разом з тим, важлива інформація може зберігатися і в інших відділах підприємства, зокрема виробничих підрозділах, а саме щодо:

- фізико-хімічних властивостей товарів, їх комплектності, призначення;
- фактичного обсягу використання товарів (особливо важливо стосовно підприємств, які здійснюють переробку давальницької сировини на території України);

– обсягів товарів (внутрішній контроль зважування, обмірювання та ін.).

З метою уникнення непорозумінь в подальшому рекомендується на початку документальної виїзної перевірки узгодити з підприємством, що перевіряється, детальний порядок надання необхідних документів та ознайомитися з усіма технологічними процесами, що здійснюються на підприємстві. Також дана процедура дозволяє ознайомитися з обліком товарів на підприємстві.

При проведенні документальної виїзної перевірки ознаки порушень митного законодавства можуть бути виявлені під час:

- опрацювання документів на підприємстві (платіжних документів, додаткових угод);
- вивчення внутрішньої документації;
- спілкування з працівниками підприємства (особливу увагу слід звернути на працівників, які не мають відношення до зовнішньоекономічної діяльності підприємства);
- огляду складських та / або виробничих приміщень підприємства та ін.

При цьому контрольні заходи здійснені з метою з'ясування питань перевірки мають бути задокументовані та описані в акті (довідці) про результати документальної виїзної перевірки.

Інформація, отримана під час документальної виїзної перевірки, порівнюється з інформацією, що міститься в документах, які подавалися при митному оформленні товарів. Дотримання підприємством, що перевіряється, законодавства з питань митної справи, встановлюється шляхом:

- опрацювання матеріалів, що подавалися при митному оформленні товарів та перевірка правильності їх оподаткування;
- дослідження розбіжностей між документами, виявленими на підприємстві, та документами, що подавалися при митному оформленні товарів, на предмет повноти нарахування та сплати податків при оформленні товарів.

Посадовими особами органів доходів і зборів під час проведення документальних виїзних перевірок можуть бути використані нижчезазначені документи:

- 1) документи, визначені МКУ;

2) податкова інформація;

3) експертні висновки;

4) судові рішення;

5) отримані від уповноважених органів іноземних держав документально підтверджені відомості щодо вартісних, кількісних або якісних характеристик, країни походження, складу та інших характеристик, які мають значення для оподаткування товарів, їх ввезення (пересилання) на митну територію України або на територію вільної митної зони чи вивезення (пересилання) за межі митної території України або території вільної митної зони, які відрізняються від задекларованих під час митного оформлення;

6) інші матеріали, отримані в порядку та спосіб, передбачені МКУ або іншими законами України.

Підприємства зобов'язані забезпечувати збереження митних декларацій, документів, передбачених ст. 335 МКУ, фінансово-господарських, бухгалтерських та інших документів, необхідних для проведення документальних перевірок дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи, у тому числі своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів, протягом строків, передбачених пп. 44.3 та 44.4 ст. 44 ПКУ, та їх відновлення у строки і в порядку, визначені п. 44.5 ст. 44, у разі їх втрати чи передчасного знищення. У разі невиконання цього обов'язку до підприємств застосовуються норми ст. 121 ПКУ.

Тривалість документальної виїзної перевірки не повинна перевищувати 30 робочих днів. У зазначений строк не включаються:

1) період часу між врученням керівнику підприємства, що перевіряється, або уповноваженій ним особі письмової вимоги про надання документів та відомостей, необхідних для з'ясування питань перевірки, та наданням таких документів і відомостей;

2) час, необхідний для відновлення втрачених, пошкоджених або достроково знищених документів, необхідних для з'ясування питань перевірки, у випадках, передбачених ПКУ;

3) час, необхідний для відновлення бухгалтерського обліку у разі виявлення невідповідності показників у документах бухгалтерського обліку та/або фінансової звітності;

4) час, необхідний для складення акта (довідки) про результати перевірки.

Строк проведення документальної виїзної перевірки може бути продовжений наказом відповідного органу доходів і зборів, але не більше ніж на 15 робочих днів. Підставами для продовження строку проведення документальної планової виїзної перевірки є:

- 1) заява підприємства (у разі необхідності подання ним документів, що стосуються питань перевірки);
- 2) змінний режим роботи або підсумований облік робочого часу підприємства та/або його господарських об'єктів;
- 3) випадки, передбачені абзацом третім п. 44.7 ст. 44 ПКУ;
- 4) випадки, коли в період проведення документальної планової виїзної перевірки на письмовий запит посадової особи органу доходів і зборів, уповноваженої на проведення перевірки, підприємством, яке перевіряється, не надані документи, необхідні для з'ясування питань такої перевірки.

Згідно п. 10 ст. 346 МКУ вищезазначені строки, підстави та порядок проведення документальних виїзних перевірок підприємств не поширюються на перевірки, що проводяться за заявою самого підприємства, уповноважених економічних операторів (у тому числі на підприємствах, які звернулися для отримання такого статусу), а також на перевірки, що проводяться відповідно до кримінально-процесуального законодавства у разі порушення кримінальної справи або у процесі провадження в адміністративній справі про порушення митних правил стосовно посадової особи цього підприємства.

Документальну виїзну (планову чи позапланову) перевірку підприємства може бути зупинено наказом відповідного органу доходів і зборів, копія якого не пізніше наступного робочого дня надсилається підприємству рекомендованим листом з повідомленням про вручення або вручається під розписку керівнику підприємства чи уповноваженій ним особі, з подальшим поновленням її проведення на невикористаний строк за наявності хоча б однієї з таких підстав:

- 1) необхідність відновлення підприємством втрачених документів або обґрунтованої потреби в додатковому часі для на-

дання документів, визначених у запиті посадової особи органу доходів і зборів;

- 2) необхідність проведення митної експертизи;
- 3) необхідність проведення зустрічної звірки;
- 4) необхідність отримання інформації від інших державних органів України або уповноважених органів іноземних держав.

На даному етапі здійснюється оформлення результатів документальної виїзної перевірки в залежності від наявності порушень митного законодавства в діях посадових осіб підприємства у вигляді акта або довідки.

Кількість додатків до акта (довідки) залежить від складності документальної виїзної перевірки та може змінюватися (інформаційні додатки, фототаблиці, розрахунок податкового зобов'язання, та ін.). В акті (довідці) про результати документальної виїзної перевірки мають бути задокументовані та описані усі контрольні заходи, здійснені з метою з'ясування питань такої перевірки.

Акт (довідка) про результати документальної виїзної перевірки складається в двох примірниках, які підписуються та реєструються посадовими особами органу доходів і зборів, після чого направляються підприємству для ознайомлення та підписання. Обов'язково акт (довідка) має містити інформацію щодо процедури оскарження результатів документальної виїзної перевірки.

З урахуванням дій керівництва підприємства, що перевірялося, (відмова від отримання акту (довідки) перевірки, відмова від підписання акту (довідки) перевірки) на даному етапі посадовими особами органу доходів і зборів складаються відповідні акти, які також надаються підприємству.

Після повернення підприємством до органів доходів і зборів примірника акта документальної виїзної перевірки керівником органу доходів і зборів приймається рішення щодо направлення підприємству податкових повідомлень-рішень. У разі наявності заперечень підприємства на акт документальної виїзної перевірки дане рішення приймається з урахуванням результатів їх розгляду.

З урахуванням результатів документальної виїзної перевірки та позиції щодо них підприємства вони можуть бути узгодженими, або ж оскарженими як в адміністративному, так і в судовому порядку. Як наслідок, податкові повідомлення-рішення, складені за результатами документальної виїзної перевірки, можуть бути сплачені підприємством добровільно або за результатами примусового стягнення, або ж взагалі скасовані.

Після завершення усіх процедур, пов'язаних з документальною виїзною перевіркою, керівник робочої групи надає керівнику органу доходів і зборів ґрунтовну інформацію щодо обставин та результатів її проведення, після чого матеріали перевірки формуються в окрему справу й зберігаються в уповноваженому підрозділі, що здійснював митний аудит, та відповідно до встановленого порядку в органі доходів і зборів періодично передаються до архіву для зберігання.

Документальні планові та позапланові виїзні перевірки як правило є більш складними ніж документальні невиїзні перевірки, а тому дані таких перевірок мають додаткові застереження, а саме:

- документальна планова виїзна перевірка одного й того самого підприємства може проводитися не частіше одного разу на 12 місяців, а підприємства, яке отримало статус уповноваженого економічного оператора, – не частіше одного разу на 30 місяців (п. 4 ст. 346 МКУ);

- право на проведення документальної планової перевірки підприємства надається лише за умови, що керівнику цього підприємства або уповноваженій ним особі не пізніше ніж за 10 календарних днів до дня проведення зазначеної перевірки вручено під розписку або надіслано рекомендованим листом з повідомленням про вручення копію наказу про проведення документальної планової перевірки та письмове повідомлення із зазначенням дати початку проведення такої перевірки (п. 6 ст. 346 МКУ);

- посадові особи органу доходів і зборів мають право приступити до проведення документальної (планової чи позапланової) виїзної перевірки підприємства чи зустрічної звірки на підприємстві за наявності підстав для їх проведення, визначених МКУ, та за умови пред'явлення керівнику відповідного підпри-

ємства або уповноваженій ним особі під розписку посвідчення на право проведення перевірки, в якому зазначаються дата його видачі, назва органу доходів і зборів, мета проведення перевірки, вид (планова чи позапланова) та підстави її проведення, дати початку та закінчення перевірки, посади, спеціальні звання та прізвища посадових осіб органів доходів і зборів, які проводитимуть перевірку, а також копії наказу органу доходів і зборів про проведення перевірки та службових посвідчень посадових осіб органів доходів і зборів, які проводитимуть перевірку (п. 1 ст. 349 МКУ).

- непред'явлення керівнику підприємства або уповноваженій ним особі копії наказу органу доходів і зборів про проведення документальної виїзної перевірки, службових посвідчень посадових осіб органів доходів і зборів, які проводитимуть перевірку, посвідчення на право проведення перевірки або їх пред'явлення з порушенням вимог є підставою для недопущення посадових осіб органу доходів і зборів до проведення такої перевірки (п. 3 ст. 349 МКУ);

- під час проведення документальної виїзної перевірки посадові особи органу доходів і зборів, які проводять перевірку, для отримання документів (їх копій), пояснень, довідок подають керівнику підприємства або уповноваженій ним особі письмові запити під особистий підпис на другому примірнику таких запитів із зазначенням переліку документів (їх копій), пояснень, довідок, необхідних для перевірки, та строку їх надання. Такі запити можуть бути подані не пізніше ніж за п'ять робочих днів до закінчення строку документальної виїзної перевірки (у тому числі продовженого) (п. 4 ст. 353 МКУ);

- процедури повідомлення підприємства про дату початку та місце проведення документальної виїзної перевірки (ч. 4 ст. 351 МКУ);

- строків давності (ст. 102 ПКУ);

- тривалість проведення документальної виїзної перевірки (ч. 6 ст. 351 МКУ);

- строків складання акта (довідки) про результати документальної виїзної перевірки (ч. 2 ст. 354 МКУ);

- процедури розгляду заперечень на акт (довідку) про результати документальної виїзної перевірки (ч. 8 та 9 ст. 354 МКУ);



– процедури прийняття податкового повідомлення-рішення (ч. 12 ст. 354 МКУ).

Зважаючи на необхідність переходу від суцільного контролю до вибіркового, можна стверджувати, що це буде можливо у такому порядку: 1) оцінка ризиків; 2) встановлення проблеми; 3) вибіркова перевірка.

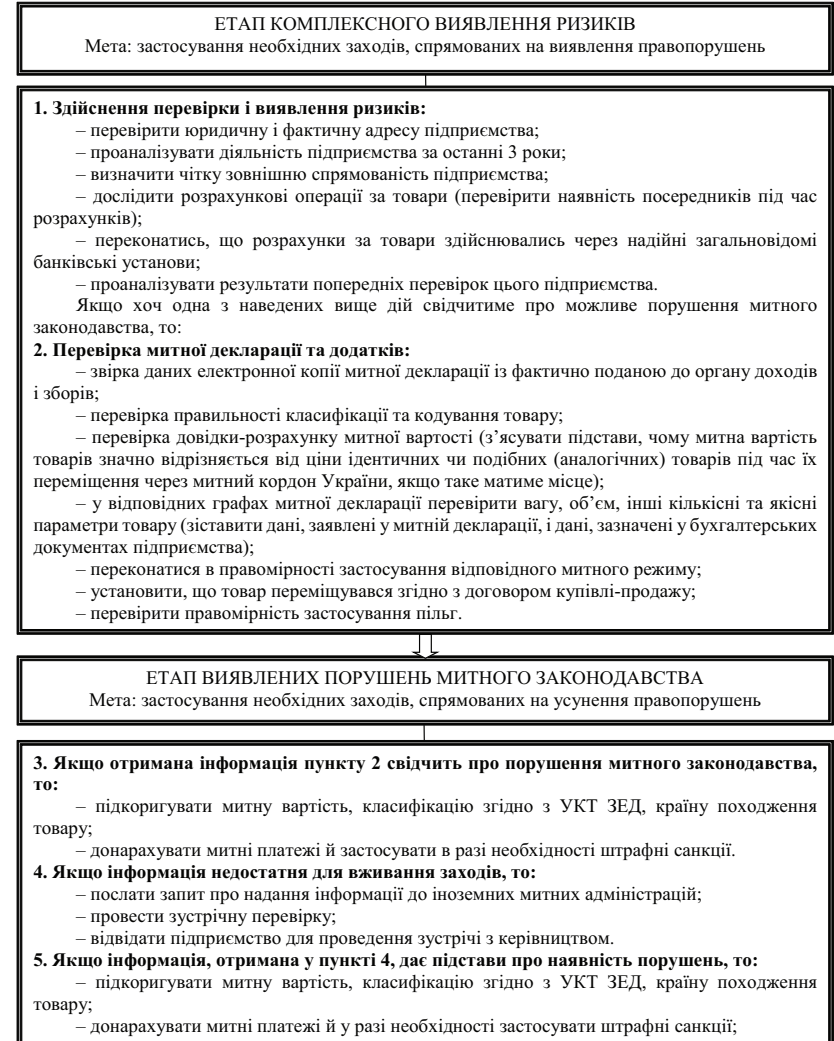
Отже, для виходу на вибіркову перевірку слід визначити коло потенційно-проблемних питань під час «оцінки ризиків», потім встановити, чи дійсно існує проблема (загроза) в недотриманні митного законодавства на етапі «встановлення проблеми» і в завершенні працівникам митниці слід акцентувати свою увагу або виокремити питання саме на тій ділянці дослідження, яка визначена такою, щодо якої потрібно запровадити заходи для усунення порушень (рис. 2.2).

Під час таких досліджень треба встановлювати і зазначати випадки, коли митні норми частіше всього не виконуються, визначати рівень недотримання законодавства в зонах виявленого ризику і на основі цього розробляти відповідні заходи для запобігання порушень у майбутньому і відповідним чином концентрувати увагу.

Досить часто оцінка ризику визначається квантитативно (кількісно), проте деякі фактори, зокрема, ступінь ризику, як правило, можна оцінити лише квалітативно (якісно). Вихідні дані, що впливають на ступінь ризику, повинні бути точно визначені. Квантитативний підхід до аналізу ризику в цілому є логічним і зрозумілим, оскільки з його допомогою оцінюється грошова вартість ризику, тобто оцінюються витрати на: 1) ймовірність того, що негативні події будуть відбуватися; 2) можливі втрати у випадку негативних подій; 3) заходи, які можуть бути прийняті в цілях профілактики попередження таких негативних подій. У зв'язку з цим, квалітативний аналіз більшою мірою повинен залежати від знань та досвіду працівників органів доходів і зборів, які займаються аудитом.

Очевидно, що оцінка ризиків повинна поєднувати в собі як квантитативні, так і квалітативні методи вирішення згаданої вище проблеми.

Таким чином, всебічний аналіз ризиків – процедура, яка здатна максимально їх виявити на етапі дослідження і мінімально запобігти їм у майбутньому. Зазначимо, що будь-який спосіб у вигляді будь-якого інструменту запобігання або своєчасного ви-



*Рис. 2.2. Аналіз ризиків у системі митного постаудиту [19, с. 13]*

явлення ризику не буде мати ніякого сенсу, якщо відсутні необхідні ресурси, знання та навички працівників органів доходів і зборів для розв'язання проблеми.

Загальну схему організації та порядку проведення митного постаудиту в Україні наведено у додатку Ж.

### 2.2. Проблеми становлення системи митного аудиту в Україні

Митний постаудит, як порівняно нова для національної та досить притаманна для митних систем розвинених країн форма митного контролю, характеризується рядом позитивних моментів, що направлені на пришвидшення безперешкодного руху товарів туди, де їх чекає кінцевий споживач та виробництво. Як наслідок, окрім часу простою з метою огляду, та виконання інспектором підрозділу митного оформлення ряду митних формальностей зменшуються накладні та інші «приховані» витрати, які сплачує кінцевий споживач. Крім того, зведення процесу митного оформлення та проходження інших митних формальностей до об'єктивно необхідного в рамках сучасної світогосподарської динаміки мінімуму, позитивно впливає на імідж держави на світових теренах, зменшує або ж взагалі ліквідує основи нездорового бюрократизму, підстави для зловживань та корупційних дій.

Розширення часового лагу митних процедур у результаті митного постаудиту в частині сприяння міжнародній торгівлі надає безперечні переваги сумлінним суб'єктам ЗЕД, адже скасовує затримки при перетині кордону, а у випадку надання статусу уповноваженого економічного оператора – надає можливості, що дозволяють максимально спростити експортно-імпортну діяльність в частині взаємодії із органами доходів і зборів.

Для «тіньового» бізнесу документальні перевірки після митного оформлення стають реальною перешкодою незаконної діяльності, адже одного факту успішного переміщення через

митний кордон товарів стає недостатньо, щоб звільнити їх від податкових зобов'язань перед державою.

Беззаперечно позитивна роль митного постаудиту і у частині формування об'єктивного рівня митно-тарифного навантаження. Спрощення митних формальностей на кордоні у ряді випадків приводить до неможливості об'єктивного визначення митної вартості, класифікації, цільового використання товару та ін. [119]. При умові ж достатності процедур митного постаудиту та ліквідації вказаних порушень за його результатами, максимальним чином компенсуються втрачений при спрощеному митному оформленні рівень забезпечення економічної безпеки національного ринку та недоотримання податків і зборів до Державного бюджету. Як наслідок, переорієнтація формату від тотального митного контролю на кордоні, до митного постаудиту є однозначно необхідною.

Основним завданням митного постаудиту є насамперед формування прозорої митної системи, що була б адекватною сучасним тенденціям світової торгівлі, відповідала нормам, що прийняті розвиненими країнами та належним чином здійснювала захист законних економічних прав суб'єктів ЗЕД та держави.

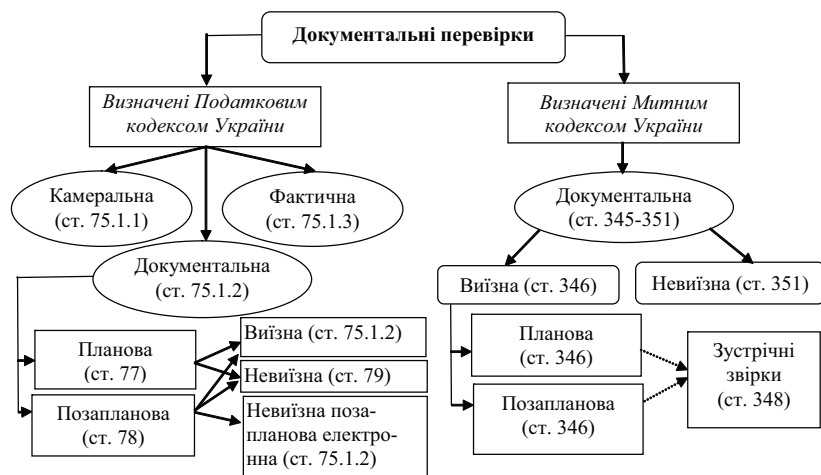
На даний момент, становлення системи митного постаудиту в Україні ускладнено рядом проблем:

1) домінування фіскальної направленості митної діяльності. Як у період формування незалежності України, так і сьогодні функція наповнення Державного бюджету «швидкими» грошима непрямого оподаткування (зокрема імпортними ПДВ, митом та акцизним податком) залишилася практично незмінною. Як наслідок, захисна функція митного оподаткування практично повністю знівельована, а розвиток напрямків, що направлені на її забезпечення (зокрема й митного постаудиту) провадиться вкрай незадовільними темпами;

2) нормативно-правове забезпечення. МКУ 2012 року хоча й удосконалив та розширив ряд положень контрольно-перевірочної діяльності систем обліку та звітності суб'єктів ЗЕД, проте не позбавлений нормативної невизначеності та спірності багатьох важливих питань. Крім того, виникає актуальне питання інтеграції перевіркової діяльності митної та податкової систем в частині

подальшої адаптації та створення спільного фіскального законодавства новоствореного Міністерства доходів і зборів України.

Оскільки ПКУ документальну перевірку визначає як перевірку своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати усіх податків і зборів, а також дотримання валютного та іншого законодавства, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами) та таку, що проводиться на підставі податкових декларацій (розрахунків), фінансової, статистичної та іншої звітності, реєстрів податкового та бухгалтерського обліку, первинних документів, які використовуються в бухгалтерському обліку та пов'язані з нарахуванням податків і зборів, виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на територіальні органи Міндоходів, документів та податкової інформації, у тому числі за результатами перевірок інших платників податків [56], то в порівнянні з МКУ є суттєві розбіжності у предметі документальних перевірок. Узагальнену класифікацію документальних перевірок визначених ПКУ [56, ст. 75-78] та МКУ [42, ст. 345-348] можна представити наступним чином (рис. 2.3).



**Рис. 2.3. Узагальнена класифікація перевірок визначених Податковим і Митним кодексами України [118]**

Отже, МКУ не передбачено камеральні та фактичні перевірки. Крім того, згідно ПКУ різновидом документальної невиїзної позапланової перевірки є електронна, що проводиться на підставі заяви платника податків, яка подається за 10 календарних днів до очікуваного початку її проведення. Виходячи з визначення електронної перевірки тільки платник податків з незначним ступенем ризику має право на її проведення [123, с. 448; 128];

3) слабка методологічна база контрольно-перевірочної діяльності, що призводить до практичної неможливості дослідження ряду важливих сторін діяльності суб'єктів ЗЕД та його зовнішньоекономічних операцій з метою донарахування платежів, стягнення яких віднесене до компетенції органів доходів і зборів. Вказані питання зумовлені декількома чинниками.

По-перше, недостатнім освітнім, практичним досвідом та навичками більшості посадових осіб уповноважених на здійснення документальних перевірок. Згідно професійних якостей, митний аудитор – це особа, що достатньо добре розуміється у бухгалтерії, фінансово-господарській та зовнішньоекономічній діяльності підприємства. Подібні фахівці – досить велика рідкість. Практичної ж можливості набуття митними аудиторами подібного досвіду чи залучення фахівців-бухгалтерів та аудиторів на умовах підряду, на жаль, не існує.

По-друге, недосконалість та неповнота розробки тематики перевіркової діяльності. У багатьох випадках робота співробітників відділів митного аудиту обмежується перевіркою досить вузького кола нескладних перевірконих питань (повноти декларування транспортних витрат, витрат на страхування, подвійного фактурування, ін.) та не направлена на розробку більш складної (повнота включення роялті та ліцензійних платежів до митної вартості, давальницька сировина, ін.) тематики. Також на сьогоднішній день зовсім не розроблено тематик перевірок відповідності нормам законодавства трансфертного та офшорного ціноутворення у міжнародній торгівлі.

По-третє, об'єднання відділів податкового та митного аудиту в новоствореному Міністерстві доходів і зборів України потребує розробки відповідних методичних рекомендацій щодо орга-

нізації, порядку проведення та оформлення результатів документальних перевірок.

Як наслідок, Державний бюджет втрачає мільярди, а національний товаровиробник – переваги конкурентності власного товару у порівнянні з тим, що випускається у вільний обіг із заниженим рівнем митних платежів. Найбільш швидко вирішення вказаного питання, на нашу думку, можливе через залучення висококваліфікованих аудиторів провідних національних та міжнародних компаній з одного боку до робочих груп із посадовими особами підрозділів уповноважених на здійснення митного аудиту (для підвищення кваліфікаційного рівня останніх), з іншого – на умовах підряду за окремими тематиками чи перевітками (т.з. аутсорсинг). У даному випадку, підкреслимо, що жодної законодавчої можливості подібної співпраці не існує;

4) нерозвинена система формування та аналізу ризиків підприємств на предмет можливого порушення норм митного та податкового законодавства не дозволяє досягти максимальної ефективності планування документальних перевірок суб'єктів ЗЕД, а отже й максимального фіскального ефекту. Автоматизація вказаного процесу практично відсутня;

5) слабка взаємодія підрозділів органів доходів і зборів у частині реалізації функції митного постаудиту. Враховуючи те, що контроль після моменту митного оформлення вимагає комплексного підходу до перевірки різноманітних сторін зовнішньоекономічної операції (митна вартість, код товару, країна походження, ін.), до проведення документальних перевірок залучаються спеціалісти практично усіх оперативних підрозділів митниці Міндоходів. І хоча вказана взаємодія і координується окремими внутрішніми наказами по митниці, розуміння з боку співробітників суміжних відділів щодо необхідності виконання окремої ланки аудиторської перевірки знайти досить важко. Практично у всіх випадках, разом із необхідністю виконання окремих завдань голови робочої групи документальної перевірки, посадовим особам взаємодіючих підрозділів доводиться виконувати й основні функціональні завдання підрозділу основної роботи. Як наслі-

док, втрачається час, якість та повнота здійснення процесу документальної перевірки;

6) нормативно-правова незахищеність митного аудитора. Виконання функцій співробітника підрозділу митного аудиту пов'язано з провадженням особливо важливої, наукоємної, а інколи і небезпечної роботи. Окремі документальні перевірки охоплюють періоди до трьох років діяльності великих підприємств з тисячами митних оформлень та зовнішньоторговельним обігом у сотні мільйонів гривень. Донарахування за результатами щорічної діяльності сягають мільйонів гривень та досить часто тягнуть за собою відкриття кримінальних справ та притягнення до відповідного виду відповідальності посадових осіб підприємств;

7) низький рівень матеріального забезпечення. Як уже згадувалося, робота кваліфікованого співробітника підрозділу уповноваженого на здійснення митного постаудиту носить специфічний характер і у сфері недержавного сектору співставна за специфікою з діяльністю спеціалістів-бухгалтерів та аудиторів підприємств. Разом з тим, рівень матеріального забезпечення митного аудитора в рази (інколи і у десятки разів) відрізняється від забезпечення відповідних позицій приватного сектору.

Як наслідок, частка платежів донарахованих підрозділами уповноваженого на проведення митного постаудиту в загальній сумі митних платежів є дуже низькою і становить менше 0,5 %, а превентивна функція контрольних заходів з боку митниць Міндоходів направлена на сумлінну сплату податкових зобов'язань суб'єктами ЗЕД повною мірою не виконується.

Основними складними питаннями, які виникають при проведенні митного постаудиту підприємств в Україні є:

1) відсутність об'єкта перевірки (підприємства-суб'єкта ЗЕД) за адресою, вказаною в картці акредитації. МКУ не передбачено та не визначено порядок дій посадових осіб органу доходів і зборів, що проводять документальну виїзну перевірку, у разі встановлення відсутності підприємства за фактичним місцезнаходженням. Тоді як наказом ДПАУ «Про затвердження Положення про організацію взаємодії підрозділів податкової міліції з іншими структурними підрозділами органів державної податко-

вої служби для встановлення місцезнаходження платника податків» від 17.05.2010 № 336 [85] та Законом України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців» від 15.05.2003 № 755-IV [71] визначено порядок дій контролюючих органів у разі встановлення відсутності підприємства при проведенні документальної перевірки. Зокрема щодо платника податків, який відсутній за місцезнаходженням, структурний підрозділ контролюючого органу з'ясовує його фактичне місцезнаходження за допомогою засобів спілкування (телефону, пошти, виїзду за місцезнаходженням) та Єдиного банку даних платників податків. У разі підтвердження відсутності платника податків за місцезнаходженням структурний підрозділ контролюючого органу готує запит на встановлення місцезнаходження платника податків та направляє його до підрозділу податкової міліції. Якщо за результатами заходів податкової міліції підтверджено відсутність місцезнаходження платника податків, керівник (заступник керівника) контролюючого органу приймає рішення про направлення до відповідного державного реєстратора повідомлення про відсутність юридичної особи за місцезнаходженням. У разі надходження державному реєстратору від контролюючого органу повідомлення про відсутність платника податків за місцезнаходженням державний реєстратор зобов'язаний надіслати поштовим відправленням даному платнику податків повідомлення щодо необхідності подання державному реєстратору реєстраційної картки. Якщо державному реєстратору повернуто поштове відправлення, державний реєстратор повинен внести до Єдиного державного реєстру запис про відсутність юридичної особи за її місцезнаходженням, що є підставою анулювання реєстрації платника податків та державної реєстрації припинення підприємницької діяльності;

2) фізичне перешкоджання посадовим особам органів доходів і зборів у доступі на території підприємств, що перевіряються в рамках виїзних документальних перевірок, що може призвести до затягування та неможливості завершення перевірки у зв'язку із закінченням строків давності, встановлених ст. 102 ПКУ. Ст. 350 МКУ передбачено, що посадові особи підприємства,

що перевіряється, зобов'язані не перешкоджати законній діяльності посадових осіб уповноважених підрозділів митниць під час проведення перевірки та виконувати законні вимоги зазначених осіб, у тому числі отримані в письмовій формі, які стосуються надання до перевірки документів, їх копій, інформації, у тому числі, за наявності – в електронній формі, проведення інвентаризацій, оглядів та реалізації інших прав посадових осіб органів доходів і зборів, передбачених МКУ та ПКУ; забезпечувати у робочий час безперешкодний доступ посадових осіб, які здійснюють перевірку, на об'єкти підприємства, що перевіряється, та забезпечувати умови для виконання ними своїх обов'язків.

Відповідно до ст. 522 МКУ справи про порушення митних правил, передбачені ст. 468-470, 474, 475, 477-481, 485 МКУ, розглядаються уповноваженими органами доходів і зборів.

Ст. 474 МКУ передбачено, що перешкоджання посадовій особі органу доходів і зборів під час здійснення нею митного контролю або провадження в справі про контрабанду чи порушення митних правил у доступі до товарів, транспортних засобів, документів – тягне за собою накладення штрафу в розмірі ста неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Вчинення передбаченого ч. 1 ст. 474 правопорушення особою, яка протягом року притягалася до відповідальності за вчинення такого правопорушення, а так само перешкоджання посадовій особі органу доходів і зборів, невиконання її вимог під час проведення перевірки обліку товарів, що переміщуються через митний кордон України та/або перебувають під митним контролем, чи документальної перевірки дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи – тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі п'ятисот неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Ст. 347 МКУ передбачено, що посадовим особам органів доходів і зборів під час проведення документальної виїзної перевірки для з'ясування питань, пов'язаних з перевіркою, надається право складати протоколи про порушення митних правил у порядку, визначеному МКУ.

Отже, у випадку фізичного перешкоджання посадовим особам органу доходів і зборів у доступі на території підприємств,

що перевіряються в рамках документальних виїзних перевірок, така посадова особа складає протокол про порушення митних правил, а керівник (його заступник) відповідного органу доходів і зборів у п'ятнадцятиденний термін розглядає справу про порушення митних правил та виносить постанову;

3) ненадання підприємством, відповідно до своїх обов'язків, під час проведення перевірки інформації в електронному вигляді. Ст. 353 МКУ передбачено, що підприємство, що перевіряється, зобов'язане не пізніше першого робочого дня, наступного за днем початку документальної перевірки, надати у повному обсязі посадовим особам, які проводять перевірку, всі документи, у тому числі в електронній формі, що належать до предмета перевірки або пов'язані з ним та можуть мати відношення до переміщення товарів через митний кордон України, у тому числі до ввезення товарів на територію вільної митної зони або їх вивезення з цієї території.

Під час проведення перевірки посадові особи уповноважених підрозділів органів доходів і зборів, які проводять перевірку, для отримання документів (їх копій), пояснень, довідок подають керівнику підприємства або уповноваженій ним особі письмові запити під особистий підпис на другому примірнику таких запитів із зазначенням переліку документів (їх копій), пояснень, довідок, необхідних для перевірки, та строку їх надання. Такі запити можуть бути подані не пізніше ніж за п'ять робочих днів до закінчення строку перевірки (у тому числі продовженого).

У разі відмови керівника підприємства або уповноваженої ним особи надати зазначені у запиті матеріали посадовій особі органів доходів і зборів, уповноваженій на проведення перевірки, така особа складає акт у довільній формі, що засвідчує факт відмови, із зазначенням посади, прізвища, імені, по батькові керівника підприємства або уповноваженої ним особи та переліку документів, які йому запропоновано подати, а також причин такої відмови стосовно кожного документа. Зазначений акт підписується посадовою особою уповноваженого підрозділу органу доходів і зборів та керівником підприємства або уповноваженою ним особою. У разі відмови керівника підприємства або уповно-

важеної ним особи від підписання зазначеного акта в ньому робиться відповідний запис.

Отже, у випадку ненадання підприємством, відповідно до своїх обов'язків, під час проведення перевірки інформації в електронному вигляді є підставою для складання посадовою особою уповноваженого підрозділу митниці Міндоходів протоколу про порушення митних правил;

4) відмова керівника або іншої уповноваженої особи підприємства, що перевіряється, від підписання акту перевірки, що є порушенням вимог ст. 354 МКУ. П. 8 ст. 354 МКУ визначено, що у разі незгоди керівника підприємства або уповноваженої ним особи з висновками перевірки чи фактами та даними, викладеними в акті або довідці документальної перевірки, вони зобов'язані підписати акт або довідку з запереченнями, які вони мають право подати протягом п'яти робочих днів з дня отримання акта або довідки.

Водночас п. 5-7 ст. 354 МКУ визначено, що у разі відмови керівника підприємства або уповноваженої ним особи від підписання акта або довідки документальної перевірки посадовими особами уповноваженого підрозділу органу доходів і зборів складається відповідний акт, що засвідчує факт такої відмови. Один примірник акта або довідки документальної перевірки день їх складення вручається або надсилається керівникові підприємства, що перевірялося. У разі відмови керівника підприємства або уповноваженої ним особи від отримання примірника акта або довідки про результати перевірки чи неможливості його вручення та підписання у зв'язку з відсутністю підприємства за місцезнаходженням такий акт або довідка надсилається зазначеному підприємству в порядку, визначеному ПКУ для надсилання (вручення) податкових повідомлень-рішень. У таких випадках органом доходів і зборів складається відповідний акт. Відмова керівника підприємства, що перевірялося, або уповноваженої ним особи від підписання акта про результати перевірки або від отримання його примірника не звільняє підприємство від обов'язку сплатити суми коштів відповідно до грошових зобов'язань, визначених органом доходів і зборів за результатами перевірки;

5) завантаженість посадових осіб при проведенні перевірок іншими обов'язками та завданнями, пов'язаними з оперативною діяльністю, що негативно впливає на якість і тривалість перевіркового процесу. При цьому, основними недоліками, які виникають при проведенні документальних перевірок та оформленні їх результатів є:

- порушення процедури проведення документальної перевірки (порушення строків та порядку вручення (надсилання) повідомлень, копій наказів, актів документальної перевірки тощо);
- помилки в розрахунках сум донарахованих платежів та в посиланнях на норми законодавства при оформленні результатів документальних перевірок;
- неповне формування доказової бази, що підтверджує факт порушення митного законодавства;
- трактування суперечливих норм законодавства на користь підприємства, що перевірялося.

Але не зважаючи на труднощі, перші кроки на шляху до становлення системи митного постаудиту зроблені. Основними факторами, що позитивно сприяли б цьому процесу був би відхід від домінування фіскальної складової митного регулювання, побудова органів доходів і зборів на нових наукових, професійних й інноваційних началах та оперативне вирішення проблем як нормативно-правового, так і матеріального забезпечення новітньої та перспективної галузі митної діяльності.

### 2.3. Методичні підходи до окремих напрямів митного аудиту

Митний аудит зовнішньоекономічних операцій суб'єктів ЗЕД – складний та тривалий процес. І від того наскільки він законодавчо регламентований та методично забезпечений залежить його якість та ефективність у цілому.

Для забезпечення якісного проведення митного аудиту важливо чітко визначити його цілі, завдання, безпомилково вибрати об'єкти дослідження, ретельно спланувати послідовність дій аудиторів, застосувати ефективні методи та прийоми аудиту, а також зібрати необхідну інформацію (докази) для формулювання об'єктивного висновку. Сукупність усіх цих заходів складає основу методики митного аудиту.

Для розробки методик конкретних напрямів зовнішньоекономічної діяльності суб'єктів ЗЕД процес митного аудиту доцільно поділити на два основних етапи, кожний з яких передбачає певну послідовність контрольних дій:

- 1) підготовчий;
- 2) етап реалізації.

На підготовчому етапі митному аудитору необхідно:

1) зібрати інформацію про суб'єкта ЗЕД з метою визначення та оцінки ризиків (інформація може вже частково міститися в матеріалах пре-аудиту чи постаудиту, що був проведений у попередніх періодах), а саме:

– ідентифікаційна характеристика: назва підприємства, код ЄДРПОУ, податковий номер ДРФО, номер свідоцтва платника ПДВ, юридична адреса, адреси виробничих потужностей, складів тощо;

– вид підприємства (залежно від форм власності): приватне підприємство; підприємство колективної власності; комунальне підприємство; державне підприємство; підприємство, засноване на змішаній формі власності; інший вид підприємства, передбачений законом (ст. 63 Господарського кодексу України) [18];

– вид господарського товариства (якщо підприємство є таким): акціонерне товариство, товариство з обмеженою відповідальністю, товариство з додатковою відповідальністю, повне товариство, командитне товариство (ст. 80 Господарського кодексу України) [18];

– організаційна структура підприємства. Підприємство може складатися з виробничих структурних підрозділів (виробництв, цехів, відділень, дільниць, бригад, бюро, лабораторій тощо), а також функціональних структурних підрозділів апарату управлін-

ня (управління, відділів, бюро, служб тощо). Підприємство також має право створювати філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи (ст. 64 Господарського кодексу України) [18]. Особливу увагу необхідно приділити тим підрозділам чи окремим їх функціям, що пов'язані з митним аудитом. Якщо у підприємства є складські приміщення, необхідно встановити їх пропускну спроможність;

– зміни в організаційно-правовій структурі за останній час (наприклад, злиття, поділ тощо);

– інформація про власників, директорів та керівників підприємства;

– пов'язаність підприємства, його керівників та власників акцій з третіми особами. Якщо так, то необхідно встановити, хто є третіми особами (П.І.Б./назва, податковий номер, адреса тощо) та який характер таких зв'язків;

– дозволи, ліцензії, які були надані підприємству; у яких йому було відмовлено; які дозволи були анульовані (якщо таке мало місце);

– розмір статутного капіталу;

– товарообіг, прибутки та збитки;

– приналежність підприємства до виробника (імпортера) товару чи постачальника (посередника з реалізації) товару;

– основний вид діяльності;

– організація системи бухгалтерського обліку (спеціально розроблена для підприємства чи стандартна);

2) проаналізувати наявну інформацію про попередні періоди щодо: історії дотримання законодавства, включаючи митні та фіскальні питання; можливої неплатоспроможності; підозр у шахрайстві; видів, кількості та результатів проведених раніше контрольних заходів (перевірок). Для цього необхідно з'ясувати такі питання:

– чи проводився попередній аудит даного підприємства (якщо так, то які були його результати);

– чи існують будь-які підозри щодо порушень чи невідповідностей митному законодавству з боку підприємства, власників його акцій, партнерів чи керівництва (якщо існують, то які і звідки отримана така інформація);

– чи притягувались раніше до відповідальності керівництво підприємства, власники акцій чи партнери за порушення митних правил (якщо так, необхідно вивчити більш детальну інформацію);

– чи здійснювались раніше митний аудит даного підприємства чи інші види контролю з боку державних органів (якщо так, то які результати було отримано);

3) дослідити внутрішню організаційну структуру підприємства. Для цього необхідно перевірити:

– чи є на підприємстві окремий підрозділ чи особа, що відповідає за митні питання, а саме:

а) хто несе відповідальність за окремі напрями, наприклад, тарифну класифікацію, митні процедури, оцінку, роботу з постачальниками тощо;

б) який характер обміну інформацією між особою, що складає декларацію та іншими підрозділами підприємства (бухгалтерією, товарознавцями тощо);

в) які передбачено процедури у випадку, якщо відповідальний співробітник тимчасово чи тривалий час відсутній на робочому місці;

г) яку передбачено процедуру у випадках виявлення невідповідностей (наприклад, щодо кількості поставлених товарів, пошкоджених товарів, повернутих товарів, відмінностей у ціні, невірних записів в обліку товарних запасів) та хто несе за неї відповідальність;

– чи є на підприємстві митний брокер. Якщо є, необхідно встановити особу брокера, проаналізувати історію його роботи з органами доходів і зборів, якими повноваженнями він наділений (є він прямим чи непрямим представником);

– який метод сплати митних платежів використовує підприємство (готівковий, безготівковий, фінансову гарантію тощо);

– чи є на підприємстві система внутрішнього контролю (внутрішнього аудиту) за господарськими операціями та яка її ефективність;

– які існують процедури отримання та реєстрації товарів в облікових записках підприємства;



## Формування системи митного аудиту в Україні

- за якою фактичною адресою зберігаються облікові записи;
- чи є на підприємстві штатний бухгалтер (відділ бухгалтерського обліку) чи підприємство користується послугами зовнішнього бухгалтера;
- яка система та форма обліку застосовується підприємством:
  - а) які звітні періоди;
  - б) чи затверджено на підприємстві робочий план рахунків;
  - в) які рахунки використовуються для зовнішньоекономічних операцій;
  - г) які реєстри синтетичного та аналітичного обліку використовуються;
  - д) яке програмне забезпечення використовує підприємство;
    - як забезпечується створення резервних копій документів, відновлення інформації, а також зберігання протягом визначеного законодавством терміну бухгалтерських та інших документів;
- 4) проаналізувати інформацію про зовнішньоекономічні операції підприємства. У першу чергу необхідно визначити з якими видами товарів працює підприємство. Для цього необхідно зібрати інформацію про вид діяльності підприємства, товаропотоки, постачальників, походження товарів, країну відправлення товарів, їх вартість тощо. На сьогоднішній день велика кількість підприємств, що здійснюють зовнішньоекономічні операції, створили власні веб-сайти, які містять багато корисної інформації про окремі аспекти їх діяльності. На цьому етапі необхідно перевірити:
  - кількість та типи митних декларацій за період перевірки. Крім того, необхідно визначити, які з них є найбільш важливими з точки зору вартості та кількості товарів;
  - види товарів (тарифну класифікацію). На цьому етапі необхідно встановити:
    - а) чи існують ризики, пов'язані з тарифною класифікацією;
    - б) які коди товарів використовуються найчастіше;
    - в) чи були зміни у тарифній класифікації, що використовуються за останні періоди;
    - г) чи є на підприємстві окремі файли чи списки у яких кожний номер товару пов'язаний із кодом товару.

## РОЗДІЛ 2. Організація та проведення митного аудиту в Україні

- митну вартість товарів задекларованих за період, що перевіряється;
- умови оплати за товари (передплата, оплата після отримання товарів, акредитив тощо);
- задеклароване походження товарів. Особливу увагу слід звернути на ті країни, походження товарів з яких зазначається у документах найчастіше, а також ті, з якими підприємство раніше не працювало;
  - інформацію про основних постачальників товарів;
  - які види транспорту найчастіше використовуються підприємством (морський, повітряний, автомобільний тощо), а також які перевізники беруть участь у діяльності підприємства.

Крім того, на підготовчому етапі необхідно вивчити історію ведення бізнесу конкретним підприємством, включаючи його досвід у експортно-імпортних операціях, а також проаналізувати стан справ у галузі, в якій працює суб'єкт ЗЕД, включаючи його місце у даній галузі, наявність конкурентів, які імпортують/експортують ідентичні або/та подібні товари та рівень конкуренції.

Якщо за період перевірки відбулись зміни торгової моделі підприємства, необхідно зібрати достатню кількість пояснень з метою підтвердження або спростування факту умисної спроби ухилення від виконання будь-яких вимог законодавства. В окремих випадках доцільним може бути отримання інформації від інших державних органів.

Зазначимо, що у кожному конкретному випадку переліки питань, які необхідно дослідити на підготовчому етапі, можуть відрізнятися. Причиною цього, перш за все, може бути недостатність необхідної інформації. Тому питання, які не було змоги перевірити на підготовчому етапі, необхідно перевірити на початку етапу реалізації безпосередньо на підприємстві.

Таким чином, використовуючи вищезазначену інформацію аудиторі можуть зробити висновки про рівень ризику та типи ризикових областей (наприклад, митні процедури), що продукуються підприємством-суб'єктом ЗЕД, а також виявити можливі помилки, які необхідно перевірити глибше та детальніше.

Крім того, на підготовчому етапі аудиторам необхідно вивчити чинне законодавство, що має відношення до товарів та митних процедур. Це дозволить не тільки виявити можливі факти невиконання правил та вимог законодавства, а й визначити ситуації, у яких суперечності та неузгодженості законодавства може підвищити ризик вчинення актів шахрайства та порушень.

Другим етапом митного аудиту є реалізація документальної перевірки за напрямками, перелік яких залежить від виду та особливостей зовнішньоекономічних операцій суб'єкта ЗЕД:

- митний аудит митної вартості товарів;
- митний аудит правильності визначення країни походження товару;
- митний аудит правильності визначення коду товарів згідно з УКТ ЗЕД;
- митний аудит кінцевого використання товарів та правомірності отримання пільг;
- митний аудит функціонування митних складів;
- митний аудит операцій з переробки на митній території;
- митний аудит операцій з переробки за межами митної території;
- митний аудит дотримання режиму тимчасового ввезення товарів;
- митний аудит операцій з товарами подвійного призначення;
- митний аудит правильності визначення експортного ПДВ.

Основа проведення аудиту на цьому етапі складають його методи, що являють собою сукупність дій, прийомів, спрямованих на визначення достовірності документів та звітності суб'єкта ЗЕД, у яких відображені зовнішньоекономічні операції, та відповідності здійснюваних ним господарських і фінансових операцій вимогам законодавства.

Під час митного аудиту для забезпечення ефективності контрольного заходу здійснюється комбінування різних методів та прийомів залежно від виду перевірки, її мети, об'єкта та строків. Тому розуміння їх сутності та призначення є важливою складовою розробки методик проведення митного аудиту конкретних напрямів зовнішньоекономічної діяльності підприємств (рис. 2.4).



Рис. 2.4. Класифікація методів митного аудиту

До фактичних методичних прийомів митного аудиту належать:

1) інвентаризація – перевірка фактичної наявності та стану збереження товарно-матеріальних цінностей. За допомогою інвентаризації можна проконтролювати кількісні й вартісні показники ввезених підприємством товарів, розрахунки за зовнішньоекономічними операціями, стан заборгованості та їх відповідність даним бухгалтерського обліку;

2) лабораторний аналіз – прийом фактичного контролю, який дозволяє визначити якісні, фізичні та хімічні характеристики сировини, матеріалів, готової продукції;

3) спостереження – прийом контролю стану об'єктів, їх якісних характеристик. Використовується, наприклад, під час контролю дотримання умов зберігання товарно-матеріальних цінностей на митних складах або складах підприємства, порядку

їх видачі, реалізації тощо. Крім того, за допомогою цього методу можна оцінити ступінь оснащення структурних підрозділів суб'єкта ЗЕД, підрахувати устаткування, що дасть змогу визначити виробничі потужності та орієнтовно обсяги продукції, яка випускається, експортується, а також доходи від її реалізації;

4) огляд товарів проводиться з метою встановлення фактичної відповідності товарів їх опису та кількості, заявленій у документах, визначення країни походження, якості тощо;

5) експертиза здійснюється фахівцем-експертом, який володіє спеціальними знаннями та дозволяє перевірити, наприклад, дотримання вимог технології виробництва, технічних характеристик тощо;

6) опитування дає можливість отримати докази від працівників та управлінського персоналу суб'єкта ЗЕД, а також від контрагентів підприємства та третіх осіб;

7) запит – це надсилання державним органам, дебіторам, кредиторам, банкам, юристам та іншим третім особам, пов'язаним з підприємством-суб'єктом ЗЕД офіційного листа з проханням підтвердити чи надати інформацію про виконані операції, залишки на рахунках, зобов'язаннях, претензіях та інші дані;

8) контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво застосовується для перевірки обсягів виходу готової продукції. За допомогою такого методу можна перевірити весь технологічний процес, починаючи зі зважування сировини й допоміжних матеріалів, їх обробки і закінчуючи виходом готової продукції. Це дає можливість перевірити фактичний вихід продукції та обсяги витрат сировини й допоміжних матеріалів, порівняти з даними обліку до контрольного запуску, встановити необліковані надлишки матеріальних цінностей і пов'язані з цим зловживання. Такий прийом особливо актуальний під час митного постаудиту операцій з переробки на митній території України [23, с. 92].

Документальні методи контролю – це сукупність способів та прийомів перевірки достовірності інформації, що міститься в документах і формах звітності. Їх сутність полягає у тому, що за змістом господарської операції, відображеної в документі, встановлюється, чи не суперечить вона чинним законодавчим нор-

мам, правилам, вимогам статутів та інших засновницьких документів; чи дотримується послідовність, повнота й правильність заповнення реквізитів у документах, наявність відповідних підписів, а також визначається правильність арифметичних розрахунків.

До документальних методів митного аудиту відносяться:

1) формальна перевірка, під час якої виявляється:

– чи всі реквізити документа мають місце і чи правильно вони заповнені;

– чи наявні всі підписи відповідальних осіб;

– чи відноситься документ до того звітного періоду, в якому він проведений за обліковими регістрами;

– чи є ознаки недоброякісності чи фіктивності документа (виправлення, підчистка, підробка підписів тощо);

2) логічна перевірка (перевірка по суті), дозволяє з'ясувати, чи мала місце певна господарська операція та чи у зазначеному обсязі. Така перевірка виявляє приписки через завищення обсягу виконаних робіт, завищення цін і розцінок, відображення у первинних документах таких робіт, які ніколи не виконувалися і не могли бути виконані взагалі;

3) арифметична перевірка виявляє помилки при таксуванні (множенні ціни, тарифів, ставок на кількість) або підсумовуванні ряду чисел у процесі складання накопичувальних відомостей. Однак така перевірка не зводиться тільки до простих арифметичних дій, вона поєднується з логічною перевіркою;

4) аналітичні процедури – аналіз обґрунтованості показників бухгалтерського обліку і звітності, їх впливу на формування результатів діяльності й розмір податків та платежів. До основних прийомів аналізу в процесі митного аудиту належать: техніко-економічні розрахунки; порівняння даних; відносні та абсолютні величини; групування даних; статистичні обстеження тощо;

5) зустрічна звірка документів – один з ефективних прийомів документального контролю достовірності відображення в документах зовнішньоекономічних операцій. Проводиться шляхом звіряння (зіставлення) даних, відображених у документі, з даними іншого примірника цього самого документа чи із записами в

інших взаємопов'язаних документах, які зберігаються як на самому підприємстві, так і в інших підприємствах, установах чи організаціях. При цьому виявляються істотні відмінності внаслідок виправлених даних у документах, підміни документів або ж відображення абсолютно різних відомостей у документах, пов'язаних з оформленням однієї і тієї ж операції.

Метою такої перевірки є встановлення правильності, коректності та повноти інформації, що заявлена у митних деклараціях. Для виконання такого завдання необхідно вивчити реальність кожної угоди з конкретним продавцем (покупцем) шляхом перевірки окремих записів та порівняння з відповідними записами, що супроводжують весь процес угоди, такими як листування, розрахунок вартості, переговори, контракт, постачання товарів, оплата та випуск у вільний обіг.

Класифікацію джерел інформації, що використовується під час митного аудиту наведено у табл. 2.1.

Таблиця 2.1.

**Класифікація інформації  
за джерелами під час митного аудиту**

Джерело	Інформація
Установчі документи	статут суб'єкта ЗЕД, засновницький договір, зареєстровані зміни до статутних документів; рішення, постанови, протоколи зборів засновників; накази, виписки з протоколу річних зборів акціонерів, з протоколів зборів засновників, з рішень ради директорів; ліцензії та дозволи на окремі види діяльності
Планові документи	бізнес-плани, поточні та перспективні плани фінансово-господарської діяльності суб'єкта ЗЕД, калькуляції, кошториси тощо
Ділова переписка	листи, телеграми, телекси, факси, електронні повідомлення тощо
Матеріали інвентаризацій	акти, інвентаризаційні описи, порівняльні відомості, пояснювальні записки матеріально-відповідальних осіб
Митні документи	митні декларації, декларації митної вартості, сертифікати походження, довідки про сплату мита та інших платежів тощо
Торговельні документи	зовнішньоекономічні контракти та додатки до них, специфікації, рахунки-фактури (інвойси), рахунки за комісійні та брокерські послуги, специфікації, пакувальні листи, довідки про ціни товарів тощо
Транспортні документи	міжнародні товарно-транспортні накладні (CMR); коносаменти, дорожні відомості, вагонні аркуші, передавальні відомості, багажні квитанції тощо

Продовження таблиці 2.1.

Джерело	Інформація
Банківські документи	заява на переказ валюти, інкасове доручення, доручення на відкриття акредитиву, чеки, платіжні доручення на перерахування грошей, виписки з розрахункового та валютного рахунків
Бухгалтерські документи	– первинні документи по касовим, банківським, розрахунковим та іншим операціям; – зведені документи: лімітно-забірні картки, матеріальні звіти, реєстри, звіти про використання коштів тощо; – реєстри синтетичного обліку, реєстри аналітичного обліку, книги, журнали, відомості випуску готової продукції, відомості нарахування амортизації, зносу; – оборотна відомість, сальдова відомість; – бухгалтерські довідки та розрахунки; – головна книга; – бухгалтерська звітність
Технологічні документи	технологічні схеми виробництва, технологічні схеми переробки, галузеві норми витрачання матеріалів, довідники з виробництва продукції
Документи оперативного обліку	Оперативні документи та форми звітності
Документи статистичного обліку	Форми статистичної звітності
Інші документи	Свідоцтва про державну реєстрацію; документи, пов'язані з приватизацією та акціонуванням; свідоцтва про реєстрацію в державних органах; акти попередніх перевірок; архівні матеріали; листи, скарги; особові справи співробітників тощо

Під час митного аудиту слід працювати з максимальною кількістю оригіналів документів, оскільки існує висока ймовірність, що копії та дублікати можуть бути фальсифікованими.

Основні типи можливих викривлень у бухгалтерських документах наведено на рис. 2.5.

Під час перевірки бухгалтерської та іншої документації аудитор слід пам'ятати, що ця інформація може бути ненадійною: не всі витрати можуть бути підкріплені інвойсами, рахунками-фактурами; витрати можуть бути відображені загальною сумою на одному рахунку (наприклад, 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками») без використання субрахунків та/чи аналітичних рахунків.



**Рис. 2.5. Типи викривлень у бухгалтерських документах**

Вивчаючи документацію підприємства, аудиторі слід звернути увагу на зовнішній вигляд та дотримання основних правил заповнення документів та записів, а саме:

1) якщо це документи, регістри обліку, книги чи журнали з відривними листками (наприклад, касова книга, головна книга), необхідно перевірити нумерацію сторінок та іншу послідовну нумерацію. Великі інтервали між датами на сусідніх сторінках, відсутність номерів можуть свідчити про вилучення чи замінену окремих сторінок чи цілих документів;

2) якщо це документи, пов'язані безпосередньо із здійсненнями зовнішньоекономічними операціями, необхідно перевірити, чи всі записи за період, що перевіряється, наявні та чи немає пропусків;

3) чи немає у документах виправлень або записів олівцем чи/та іншим кольором;

4) на наявність написаних від руки на полях чи вставках приміток, що можуть містити підтвердження невідповідностей та помилок;

5) на особливості зовнішнього виду сторінки, такі як занадто великі відстані між рядками, колонками тощо, незвичайні згини, зайві отвори для підшивання тощо.

Таким чином, зазначимо, що послідовність контрольних дій, сукупність методичних прийомів та джерел інформації будуть залежати від конкретного напрямку зовнішньоекономічної діяльності, що підлягає митному аудиту. Розробка методик митного аудиту зовнішньоекономічних операцій з урахуванням європейського досвіду та затвердження їх в установленому порядку є нагальною потребою сучасного стану функціонування системи митного аудиту в Україні.

#### **2.4. Визначення сфер взаємодії та напрямів удосконалення систем внутрішнього контролю і митного аудиту як форми зовнішнього контролю суб'єктів ЗЕД**

Митний аудит іноді представляють як тип контролю, що проводиться виключно на території трейдерів залежно від певної торгівельної операції чи ряду операцій, наприклад, для підтвердження вартості товару або запитів про його походження. Подібні перевірки, безумовно, необхідні, але насправді вони є лише невеликою частиною митного постаудиту.

Сучасні типи контролю в рамках митного аудиту фокусуються на суб'єкті ЗЕД та інформації про комерційну діяльність даного трейдера у всій країні. Вони ґрунтуються на управлінських підсистемах відповідних трейдерів (обліку і звітності; складського обліку; логістики і розподілу; імпорту, експорту,

транзиту; виробництва, переробки; внутрішнього контролю і т.д.) для забезпечення повної відповідності митним вимогам і процедурам для всіх торговельних операцій, а не лише для тих, що були вибрані відповідно до аналізу профілю ризику. Виходячи з цього, необхідною умовою проведення митного аудиту є дослідження системи внутрішнього контролю підприємств-суб'єктів ЗЕД, бо саме від налагодженості, ефективності цієї системи залежить обсяг, зміст, процедури зовнішнього контролю – митного аудиту.

Оскільки потреба контролю суб'єктів ЗЕД виникає як у самих підприємств, так і у держави в особі її органів управління, контроль зовнішньоекономічної діяльності поділяється відповідно на внутрішній та зовнішній.

Метою контролю в інтересах власників є ефективна діяльність підприємства, мінімізація ризиків втрат, раціональне використання ресурсів та отримання прибутку. Перед державними органами, що здійснюють зовнішній контроль зовнішньоекономічної діяльності ставляться цілі захисту інтересів держави: регулювання та захист внутрішнього ринку; захист населення та довкілля; поповнення державного бюджету тощо.

Внутрішній контроль на підприємстві є важливим інструментом управління, який використовується для забезпечення достатньої впевненості в тому, що поставлені перед керівництвом цілі досягаються. На великих підприємствах, зокрема у акціонерних товариствах, контрольні функції покладаються на наглядову раду та ревізійну комісію. Наглядова рада акціонерного товариства є органом, що здійснює захист прав акціонерів товариства, і в межах компетенції, визначеної статутом та Законом України «Про акціонерні товариства» від 17.09.2008 № 514-V, контролює та регулює діяльність виконавчого органу. Ревізійна комісія (в акціонерних товариствах з кількістю акціонерів-власників простих акцій товариства до 100 осіб – ревізор) обирається загальними зборами для проведення перевірки фінансово-господарської діяльності акціонерного товариства [61].

Внутрішній контроль – це система заходів, визначених управлінським персоналом підприємства та здійснюваних на підприємстві з метою найбільш ефективного використання усіма працівниками своїх обов'язків по забезпеченню та здійсненню господарських операцій [13]. Часто внутрішній контроль також поєднують з внутрішнім аудитом, або іноді навіть змішують ці поняття.

Термін «внутрішній аудит» відповідно до Міжнародного стандарту аудиту № 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів» [44, с. 371] означає оцінювальну діяльність служби, створеної суб'єктом господарювання, до функцій якої входять перевірка, оцінювання та моніторинг відповідності й функціонування систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю. Внутрішній аудит, як правило, включає огляд системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, перевірку фінансової та господарської інформації, економічності та продуктивності діяльності, дотримання законодавства та внутрішньофірмових вимог.

Одним з багатьох напрямів роботи внутрішніх аудиторів є уніфікація та стандартизація. Спеціалісти внутрішнього аудиту повинні виконувати важливу функцію прогнозування проблем та контролю ефективності управлінських рішень керівництва і відповідних посадових осіб в управлінні підприємством [35, с. 54]. Таким чином, поняття «внутрішній аудит» є вужчим за «внутрішній контроль» і являє собою важливу складову інструментарію останнього.

Потреба у внутрішньому аудиті в Україні виникає на великих підприємствах з різними видами діяльності, зі складною розгалуженою структурою і великою кількістю територіально віддалених філій, дочірніх і підпорядкованих підприємств.

Щодо зовнішнього контролю зовнішньоекономічної діяльності, то Законом України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.1991 № 959-XII [101] передбачені контрольні функції органів державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності (табл. 2.2).

Таблиця 2.2.

**Органи державного регулювання, що здійснюють контроль зовнішньоекономічної діяльності**

Орган державного регулювання	Контрольна функція
Центральний орган виконавчої влади з питань економічної політики	– контроль за додержанням всіма суб'єктами ЗЕД чинних законів України та умов міжнародних договорів України
Міністерство доходів і зборів України	– митний та податковий контроль в Україні згідно з чинними законами України
Антимонопольний комітет України	– контроль за додержанням суб'єктами ЗЕД законодавства про захист економічної конкуренції
Міжвідомча комісія з міжнародної торгівлі	– здійснює оперативне державне регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні відповідно до законодавства України; – приймає рішення про порушення і проведення антидемпінгових, антисубсидійних або спеціальних розслідувань та застосування відповідно антидемпінгових, компенсаційних або спеціальних заходів

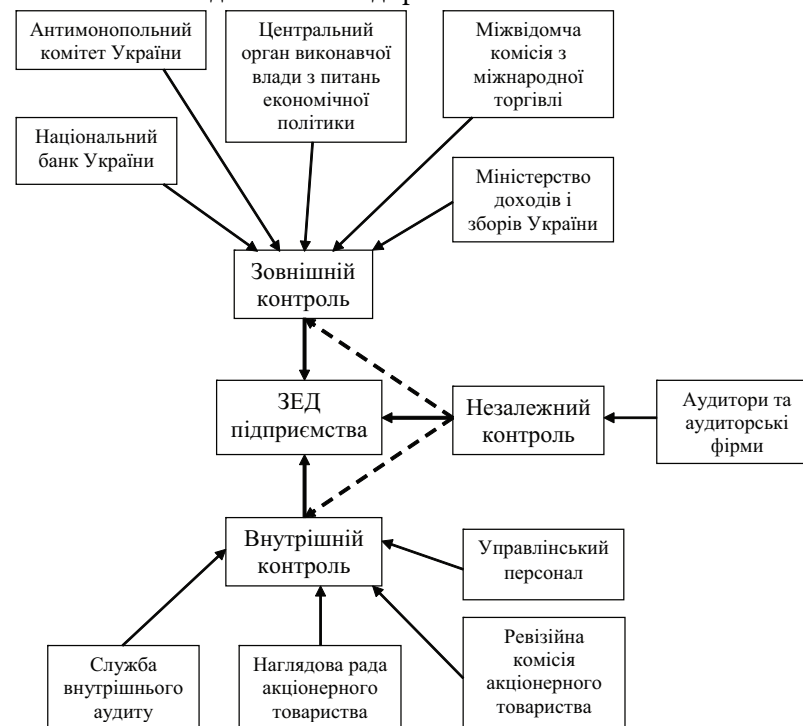
Крім цього Законом № 959-ХІІ передбачено звітування суб'єктом ЗЕД Міндоходів України та Національному банку України. Таким чином, і ці органи також здійснюють контроль зовнішньоекономічної діяльності підприємств.

Поряд з вищевказаними державними органами, що здійснюють контроль зовнішньоекономічної діяльності, суб'єктами зовнішнього контролю виступають незалежні аудитори та аудиторські фірми, які відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993 № 3125-ХІІ (в редакції Закону № 140-V від 14.09.2006) [62] здійснюють обов'язковий аудит річної фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності суб'єктів господарювання, звітність яких підлягає офіційному оприлюдненню (крім організацій, що повністю утримуються за рахунок державного бюджету).

Але діяльність незалежних аудиторів не обмежується перевітками, обов'язковість яких визначено законодавством України, вони також можуть проводити аудит спеціального призначення (ініціативний), надавати консультаційні послуги, здійснювати погоджені процедури. У цьому випадку, на нашу думку, віднесення незалежного аудиту до заходів зовнішнього контролю є диску-

сійним питанням. З одного боку незалежний аудитор залучається ззовні, а з іншого – він залучається за ініціативою керівництва суб'єкта ЗЕД, допомагаючи йому у здійсненні контролю, а отже є одним з інструментів внутрішнього контролю.

На рис. 2.6 представлені види та суб'єкти контролю зовнішньоекономічної діяльності підприємств.



**Рис. 2.6. Види та суб'єкти контролю зовнішньоекономічної діяльності підприємств**

Як внутрішній, так і зовнішній контроль зовнішньоекономічної діяльності на практиці проводиться на трьох етапах та реалізується за допомогою методичних прийомів.

Білуха М. Т. зазначає, що методичні прийоми контролю «це специфічні прийоми, вироблені практикою на основі досягнень економічної науки. Формуються ці прийоми залежно від цільової

функції науки та її загальнонаукових прийомів і характеризуються взаємним проникненням в однорідні галузі наук» [4, с. 75].

Бутинець Ф. Ф. визначає прийом як складову частину методу. Метод представляє собою сукупність певних способів і прийомів. Він так відрізняється від прийому, як ціле відрізняється від частини. Прийом – це момент методу [5, с. 26].

Зарубіжні автори Поукока М. А. і Тейлор А. Х. під методичними прийомами розуміють «систему способів попереднього, поточного і наступного вивчення предмету господарського контролю з точки зору дотримання законності, загальнонародної доцільності і якості управління» [60, с. 19].

Проаналізувавши наведені визначення різних авторів, для подальшого дослідження будемо вважати поняття «методичні прийоми» та «прийоми» тотожними.

Розглянувши запропоновані класифікації методів та методичних прийомів контролю різних авторів [4, 5, 24], вважаємо доцільним виділити дві групи методологічних прийомів контролю зовнішньоекономічної діяльності: загальнонаукові та спеціальні. У свою чергу спеціальні включають наступні групи:

а) органолептичні (інвентаризація, контрольні заміри, спостереження, огляди, експертизи, опитування, контрольний запуск сировини у виробництво);

б) розрахунково-аналітичні (економічний аналіз, статистичні розрахунки, економіко-математичні методи);

в) документальні (читання документів, зіставлення документів, наскрізна перевірка, арифметична перевірка, логічна перевірка, формальна перевірка, перевірка законності, зустрічні звірки).

Етапи, на яких здійснюється як внутрішній, так і зовнішній контроль зовнішньоекономічної діяльності, залежать від того, у якому часовому відрізку по відношенню до зовнішньоекономічної господарської операції проводиться відповідний контроль: перед її здійсненням, під час або після.

На попередньому етапі здійснення контролю пов'язано в першу чергу із аналізом ризиків. Ризик властивий будь-якій сфері діяльності підприємства, а тим більш зовнішньоекономічній. Івченко І. Ю. [30, с. 14] характеризує ризик як небезпеку виник-

нення непередбачених втрат очікуваного прибутку, майна або коштів у зв'язку з випадковою зміною умов економічної діяльності, несприятливими обставинами. Зовнішні ризики пов'язані зі спричиненням збитків і неотриманням підприємцем очікуваного прибутку внаслідок порушення своїх зобов'язань контрагентами підприємця або через інші обставини, які не залежать від нього [30, с. 32]. Для підприємства, що здійснює зовнішньоекономічну діяльність такими обставинами можуть стати природні, загальноекономічні, політичні або фінансові. До природніх відносять ризик стихійних лих та екологічні ризики, які можуть спричинити порушення графіку поставки товарів або псування товару у дорозі. Загальноекономічні ризики зовнішньоекономічної діяльності включають велику кількість факторів, зокрема можливість зміни податкового або митного законодавства (зміни ставок мита, податків та зборів або посилення заходів нетарифного регулювання щодо окремих груп товарів), посилення конкуренції або попиту на ринку даних товарів. Серед політичних ризиків слід виділити ризик воєнних дій або цивільних зворушень, ризик націоналізації, що може призвести до розриву зовнішньоекономічного договору або порушення умов поставок. Фінансові ризики зовнішньоекономічної діяльності пов'язані із купівельною спроможністю валюти зовнішньоекономічного договору.

За визначенням, яке надають Гольдштейн Г. Я. та Гуц А. Н. [16], чистий ризик – це можливість неочікуваних або незапланованих втрат без альтернативи можливого виграшу. Величина чистого ризику оцінюється у діапазоні від «високий ризик» до «відсутність ризику». І оцінена вона може бути як об'єктивно, так і суб'єктивно. Об'єктивне оцінювання ризиків базується на історичних статистичних даних про минулі втрати, на гіпотезах та тенденціях, спирається на стан та можливий розвиток вірогідності цього типу втрат сьогодні та у майбутньому. Суб'єктивні оцінки спираються на інтуїцію підприємця. Дещо середнє положення між об'єктивними та суб'єктивними оцінками займає метод експертних оцінок.

На підприємствах у рамках внутрішнього контролю діє ціла система управління ризиками – ризик-менеджмент. Сергій



Орлов [45] зазначає, що за останній час змінився підхід до організації систем управління ризиками у західних компаніях. Активно впроваджується нова модель управління ризиками: ризик-менеджмент в рамках усієї організації (enterprise – wide risk management). Його ще можна назвати комплексним ризик-менеджментом.

Особливість цієї моделі якраз і полягає в тому, що управління ризиками в організації набуває всебічного характеру і координується в рамках всієї організації [45]. Новий підхід полягає в орієнтації працівників і менеджерів компанії всіх рівнів на ризик-менеджмент.

У табл. 2.3 представлені основні риси традиційного і комплексного методологічних підходів до ризик-менеджменту.

*Таблиця 2.3.*

**Основні риси традиційного та комплексного підходів до ризик-менеджменту**

Традиційний підхід	Комплексний підхід
Фрагментарний ризик-менеджмент: кожний відділ самостійно управляє ризиками (відповідно до своїх функцій). Перш за все, це стосується бухгалтерії, фінансового і ревізійного відділів	Інтегрований об'єднаний ризик-менеджмент: управління ризиками координується вищим керівництвом; кожний співробітник компанії розглядає ризик-менеджмент як частину своєї роботи
Епізодичний ризик-менеджмент: управління ризиками здійснюється тоді, коли менеджери вважають це необхідним	Безперервний ризик-менеджмент: процес управління ризиками не переривається
Обмежений ризик-менеджмент: стосується перш за все страхових і фінансових ризиків	Розширений ризик-менеджмент: розглядаються всі ризики і можливості компанії

Оскільки будь-яка комерційна зовнішньоекономічна діяльність підприємства починається із укладання зовнішньоекономічного договору, цьому документу приділяється велика увага зі сторони управлінського персоналу. Фактично саме від результатів внутрішнього контролю на попередньому етапі залежить те, чи здійснюватиметься зовнішньоекономічна операція та на яких умовах будуть відбуватись поставки і оплата.

Зовнішній контроль на попередньому етапі здійснюється з боку Міжвідомчої комісії з міжнародної торгівлі, яка у порядку, затвердженому наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України № 52 від 06.03.2003 [108], видає дозволи на імпорт в Україну товарів, щодо яких застосовані заходи нагляду. Товари, відносно яких застосовуються заходи нагляду та переліки відповідних заходів, визначаються і затверджуються рішеннями Міжвідомчої комісії з міжнародної торгівлі згідно з Законом України «Про застосування спеціальних заходів щодо імпорту в Україну» [74]. Крім цього, зовнішній контроль на попередньому етапі здійснюють органи доходів і зборів, які при визначенні форм митного контролю застосовують систему аналізу та управління ризиками.

У березні 2012 року наказом Державної митної служби України № 141 був затверджений Концептуальний план заходів Держмитслужби України щодо забезпечення полегшення умов ведення бізнесу в сфері зовнішньоекономічної діяльності [76], першочерговим завданням якого зазначено модернізацію національного законодавства у митній сфері на основі міжнародних конвенцій та принципів законодавства ЄС. Також одним із завдань цього документу є розвиток системи управління ризиками та поширення принципу селективності митного контролю на основі управління ризиками (за умови виділення відповідного фінансування) з метою приведення митних процедур у відповідність до вимог Міжнародної конвенції про спрощення і гармонізацію митних процедур [43]. Кінцевою метою цього завдання є розвиток автоматизованої системи управління ризиками як у напрямку удосконалення процесів аналізу та оцінки ризиків, в тому числі на рівні окремих митних органів, так і в напрямку розширення областей її застосування під час митного контролю – у пунктах пропуску, під час переміщення предметів громадянами [76].

На поточному етапі, а саме під час фактичного здійснення зовнішньоекономічної операції, державні органи здійснюють значно більший обсяг контрольних заходів, ніж управлінський персонал підприємства. Зовнішній контроль на поточному етапі (тобто при переміщенні товарів через митний кордон України)

складається з митного, санітарно-епідеміологічного, екологічного, радіологічного видів контролю.

У МКУ під митним контролем розуміється сукупність заходів, що здійснюються органами доходів і зборів в межах їх компетенції з метою забезпечення додержання норм МКУ, законів та інших нормативно-правових актів з питань митної справи, міжнародних договорів України, укладених в установленому законом порядку [42].

Порядок здійснення контрольних заходів оперативними підрозділами митних органів було затверджено наказом ДМСУ від 26.05.2003 № 354 «Про затвердження Порядку здійснення контрольних заходів Оперативною митницею та форми документа реагування» [89]. Спираючись на наданий перелік дій, складемо перелік методичних прийомів, які застосовуються під час здійснення митного контролю товарів та транспортних засобів (табл. 2.4).

Таблиця 2.4.

**Методичні прийоми, що застосовуються під час здійснення контрольних заходів з боку митниці**

Дії оперативних підрозділів, передбачені контрольними заходами	Методичні прийоми
1. Проведення аналізу результатів митного контролю та митного оформлення, які здійснено в зоні діяльності контрольованої митниці, даних, занесених до Єдиної автоматизованої інформаційної системи Міндоходів України	Аналіз, синтез, аналітичні процедури, логічна перевірка
2. Перевірка стану дотримання режиму зони митного контролю	Огляд, спостереження
3. Проведення контролю за дотриманням встановленого порядку переміщення товарів і транспортних засобів через митний кордон України в зоні діяльності контрольованої митниці	Перевірка законності операцій, читання документів, формальна перевірка, логічна перевірка, зіставлення документів, огляд, опитування, експертиза
4. Здійснення митного контролю та митного оформлення товарів і транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України в зоні діяльності контрольованої митниці	
5. Проведення огляду та переогляду транспортних засобів, товарів і громадян, що перетинають митний кордон України в зоні діяльності контрольованої митниці	Огляд, логічна перевірка, дедукція

Продовження таблиці 2.4.

Дії оперативних підрозділів, передбачені контрольними заходами	Методичні прийоми
6. Проведення в зоні діяльності контрольованої митниці контролю за правильністю застосування заходів тарифного й нетарифного регулювання; установлення фактів недотримання вимог законодавства, що регулюють ці питання	Читання документів, формальна перевірка, арифметична перевірка, звірка документів
7. Проведення опитування, отримання пояснень від посадових осіб контрольованої митниці в разі виявлення порушень і зловживань, допущених ними під час виконання службових обов'язків	Опитування, спостереження
8. Здійснення контролю за дотриманням вимог чинного законодавства щодо розпорядження товарами, що перебувають під митним контролем і за якими не звернувся власник до закінчення передбачених термінів зберігання, а також такими, що конфісковані за рішеннями судів	Інвентаризація, перевірка законності операцій
9. Усне опитування громадян та посадових осіб підприємств, що проходять митний контроль і митне оформлення, та отримання письмових пояснень від них у разі порушення ними митних правил	Опитування, запит, спостереження

Таким чином, під час здійснення митного контролю товарів та транспортних засобів, оперативними підрозділами органів доходів і зборів застосовуються як загальнонаукові прийоми (аналіз, синтез, дедукція), так і прикладні (фактичні: огляд, опитування, інвентаризація, спостереження, експертиза; документальні: читання та зіставлення документів, формальні, логічні та арифметичні перевірки, запити, перевірки законності операцій, аналітичні процедури).

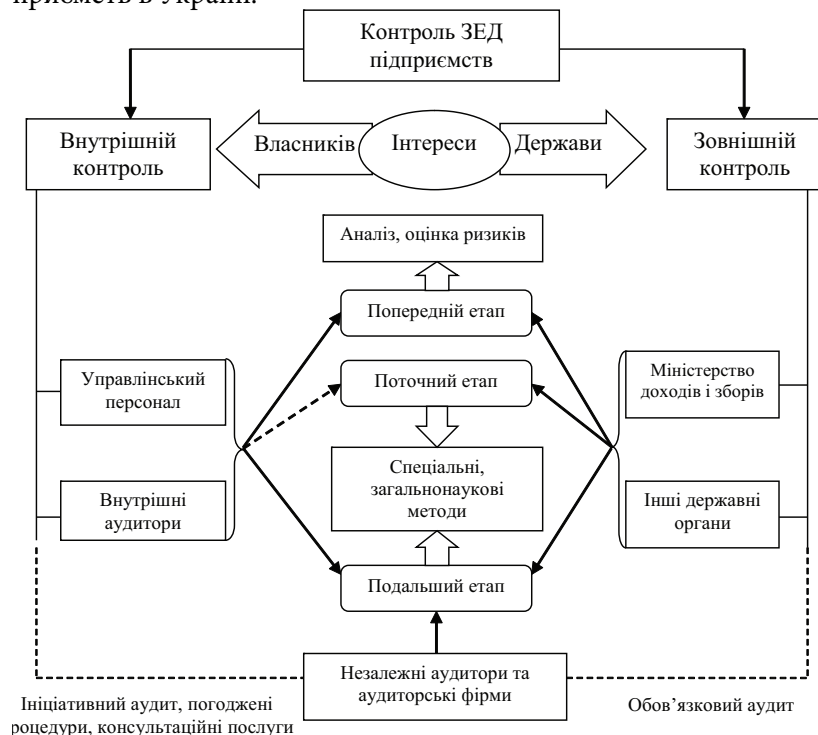
На подальшому етапі (після здійснення зовнішньоекономічної операції) здійснюється як внутрішній, так і зовнішній контроль зовнішньоекономічної діяльності підприємства. При цьому як управлінським персоналом та внутрішніми аудиторами, так і органами доходів і зборів, контролюючими органами та незалежними аудиторами широко застосовуються як загальнонаукові, так і спеціальні методи.

З метою забезпечення полегшення умов ведення бізнесу в сфері зовнішньоекономічної діяльності одним із завдань є створення в Україні структурованої та ефективної системи пост-аудит контролю, яка буде слугувати дієвим важелем між необхідністю

пришвидшення транскордонного руху товарів та дотримання законності при такому переміщенні [76].

Якщо відповідно до законодавства проводиться обов'язковий аудит, методичні прийоми та предмет контролю зовнішньоекономічної діяльності підприємства є спільними із зовнішнім контролем. Якщо обов'язковість перевірки не передбачена законодавством, то предмет контролю аудитора обговорюється у договорі із замовником-суб'єктом ЗЕД. В залежності від цього аудитор на власний розсуд обирає, які методичні прийоми є необхідними для застосування під час перевірки.

На рис. 2.7 схематично відображено здійснення внутрішнього і зовнішнього контролю зовнішньоекономічної діяльності підприємств в Україні.



**Рис. 2.7. Схема здійснення внутрішнього і зовнішнього контролю зовнішньоекономічної діяльності підприємств**

Таким чином, у першу чергу внутрішній та зовнішній контроль об'єднує наявність трьох етапів, на яких вони здійснюються. Тому необхідним є виявлення їх спільних та відмінних рис на кожному етапі.

Слід підкреслити, що система внутрішнього контролю на підприємстві призначена не тільки для належної організації здійснення зовнішньоекономічної діяльності, перевірки та підготовки документів для подальшого їх зберігання. В умовах розвитку в Україні системи митного аудиту перед внутрішнім контролем на підприємстві має бути поставлене нове завдання: формування, обробка та систематизація даних управлінського обліку з метою підготовки упорядкованої інформаційної бази для здійснення зовнішнього контролю. Це сприятиме підвищенню ефективності співпраці між суб'єктами ЗЕД та органами доходів і зборів та результативності митного аудиту.

### Розділ 3

## ПОКАЗНИКИ ОЦІНКИ ЯКОСТІ ТА ЕФЕКТИВНОСТІ МИТНОГО АУДИТУ ПІДПРИЄМСТВ

### 3.1. Розробка показників оцінки якості та ефективності митного аудиту підприємств

Перевірка суб'єктів ЗЕД, що вперше запроваджена в Україні із набранням чинності з 1 січня 2004 року нової редакції МКУ від 11 липня 2002 року № 92-IV, стала ефективним методом спрощення митних процедур, дієвим важелем протидії ухиленню від сплати митних платежів та важливим способом протидії контрабанді.

Враховуючи важливість митного аудиту в діяльності органів доходів і зборів, актуальним стає питанням розробки показників проведення оцінки ефективності зазначеного виду аудиторського контролю та проведення розрахунків на основі цих показників.

В процесі формування системи оціночних показників дослідження якості та ефективності документальних перевірок необхідно спочатку визначити, структурувати масив таких показників, поділивши їх на 2 основні групи – показники якості та показники ефективності проведення митного аудиту.

Показник якості – економічна категорія, що відображає результат проведеної документальної перевірки у відповідності до поставлених завдань. Показники якості є найскладнішим типом результативних показників, при цьому вони дуже корисні, оскільки зосереджуються на кінцевій меті, задля якої здійснювалась документальна перевірка. На показники якості документальних перевірок можуть впливати ряд факторів, таких як: правильний відбір підприємств для документальних перевірок; час і місце проведення документальної перевірки; тривалість документальної перевірки; кількість членів перевіряючої групи,

### РОЗДІЛ 3. Показники оцінки якості та ефективності митного аудиту підприємств

рівень їх кваліфікації, психологічний стан і настроїв. Отже, категорія якості документальних перевірок є відносною та, певною мірою, суб'єктивною.

Показник ефективності – економічний показник, який визначає відношення результатів документальних перевірок до витрат на їх проведення. Ефективно проведеними документальними перевірками вважаються контрольні заходи, які забезпечують максимальне перерахування донарахованих платежів за мінімальних витрат трудових, матеріальних та фінансових ресурсів. Як з теоретичної, так і практичної точок зору, визначення ефективності документальних перевірок є найбільш складною проблемою. Окремим та найважливішим показником ефективності документальних перевірок можна вважати їх результативність, в основі визначення якої лежить кількісна та якісна оцінка порушень митного законодавства; визначення сум донарахованих за наслідками документальних перевірок платежів, штрафів і пені.

Однак, якщо говорити про об'єктивну оцінку ефективності документальних перевірок в цілому, то обмежуватись лише визначенням результативності не можна. За таких умов, під ефективною проведеною документальною перевіркою можна вважати перевірку, яка відповідає таким умовам:

- суми донарахованих за результатами документальної перевірки платежів разом зі штрафами та пенею значно більші витрат на її проведення;
  - існує висока ймовірність того, що донараховані суми будуть сплачені підприємством;
  - наявність переконливої доказової бази для подальшого надання суду (у разі порушення та розгляду справи).
- Для оцінки якості та ефективності документальних перевірок слід провести розрахунок таких показників:
- кількісні (абсолютні) показники результативності документальних перевірок;
  - відносні показники результативності документальних перевірок;
  - якісні показники результативності та ефективності документальних перевірок;

– динамічні показники результативності та ефективності документальних перевірок.

Кількісні (абсолютні) показники результативності документальних перевірок виражають кількісний або вартісний стан результатів документальних перевірок (кількість проведених документальних перевірок, донараховані суми, тощо):

1. Загальна кількість документальних перевірок, проведених уповноваженими підрозділами органів доходів і зборів протягом звітнього періоду (*ЗКП*) визначається шляхом додавання проведених посадовими особами уповноважених підрозділів органів доходів і зборів документальних перевірок протягом досліджуваного періоду (3.1):

$$ЗКП = \sum ДП_i \quad (3.1)$$

де  $ДП_i$  – кількість митних документальних перевірок проведених посадовими особами  $i$ -го уповноваженого підрозділу органів доходів і зборів в звітньому періоді.

Показник (*ЗКП*) можна визначати у розрізі видів документальних перевірок – невиїзних, виїзних (планових, позапланових).

2. Загальна кількість посадових осіб органів доходів і зборів, яка була залучена до проведення документальних перевірок (*КПО*) визначається шляхом додавання середньоспискової чисельності посадових осіб органів доходів і зборів, на які покладено обов'язок проведення документальних перевірок протягом досліджуваного періоду (3.2):

$$КПО = \sum КПО_i \quad (3.2)$$

де  $КПО_i$  – середньоспискова чисельність посадових осіб  $i$ -го уповноваженого підрозділу органів доходів і зборів в звітньому періоді.

Показник (*КПО*) можна визначати у розрізі видів документальних перевірок – невиїзних, виїзних (планових, позапланових).

3. Величина донарахованих сум за результатами документальних перевірок протягом звітнього періоду (*ДП*) визначається шляхом додавання донарахованих платежів посадовими особами органів доходів і зборів, на які покладено обов'язок проведення документальних перевірок протягом досліджуваного періоду (3.3):

$$ДП = \sum ДП_i \quad (3.3)$$

де  $ДП_i$  – платежі, донараховані посадовими особами  $i$ -го органу доходів і зборів, на які покладено обов'язок проведення документальних перевірок протягом звітнього періоду.

Показник (*ДП*) можна визначати у розрізі видів документальних перевірок – невиїзних, виїзних (планових, позапланових).

4. Величина сплачених протягом звітнього періоду платежів, які донараховані за результатами документальних перевірок (*СП*) визначається шляхом додавання сплачених протягом досліджуваного періоду донарахованих платежів (3.4):

$$СП = \sum СП_i \quad (3.4)$$

де  $СП_i$  – сплачені суб'єктами ЗЕД в звітньому періоді платежі, донараховані  $i$ -м органом доходів і зборів, на який покладено обов'язок проведення документальних перевірок.

Показник (*СП*) можна визначати у розрізі видів документальних перевірок – невиїзних, виїзних (планових, позапланових).

5. Кількість документальних перевірок, які пройшли процедуру судового оскарження (*КПСО*) визначається шляхом додавання проведених посадовими особами органів доходів і зборів документальних перевірок, які пройшли процедуру судового оскарження (3.5):

$$КПСО = \sum КПСО_i \quad (3.5)$$

де  $КПСО_i$  – кількість документальних перевірок, проведених посадовими особами  $i$ -го органу доходів і зборів, які пройшли процедуру судового оскарження в звітньому періоді.

Показник (*КПСО*) можна визначати у розрізі видів документальних перевірок – невиїзних, виїзних (планових, позапланових), а також у розрізі судових інстанцій – I, II та III інстанцій.

6. Кількість документальних перевірок, рішення за якими в процесі судового оскарження прийнято на користь органів доходів і зборів (*КПСО<sub>n</sub>*) – визначається шляхом додавання кількості таких перевірок в розрізі уповноважених підрозділів органів доходів і зборів, на які покладено обов'язок проведення документальних перевірок (3.6):

$$КПСО_n = \sum КПСО_{ni} \quad (3.6)$$

де *КПСО<sub>ni</sub>* – кількість документальних перевірок в розрізі уповноважених підрозділів органів доходів і зборів, які пройшли процедуру судового оскарження та рішення за якими прийнято на користь зазначених підрозділів.

Показник (*КПСО<sub>ni</sub>*) можна визначати у розрізі видів документальних перевірок невиїзних, виїзних (планових, позапланових), а також у розрізі судових інстанцій – I, II та III інстанцій.

7. Кількість перевірок, рішення за якими в процесі судового оскарження прийнято не на користь органів доходів і зборів, на які покладено обов'язок проведення документальних перевірок (*КПСО<sub>n</sub>*) – визначається шляхом додавання кількості таких перевірок в розрізі уповноважених підрозділів органів доходів і зборів, на які покладено обов'язок проведення документальної перевірки (3.7):

$$КПСО_n = \sum КПСО_{ni} \quad (3.7)$$

де *КПСО<sub>ni</sub>* – кількість документальних перевірок в розрізі уповноважених підрозділів органів доходів і зборів, які пройшли процедуру судового оскарження та рішення за якими прийнято не на користь зазначених підрозділів.

Показник (*КПСО<sub>ni</sub>*) можна визначати у розрізі видів документальних перевірок – невиїзних, виїзних (планових, позапланових), а також у розрізі судових інстанцій – I, II та III інстанцій.

Відносні показники результативності документальних перевірок – узагальнюючі показники результативності роботи, які розраховуються шляхом співставлення двох або більше параметрів:

1. Коефіцієнт питомої ваги виду документальної перевірки (*К<sub>вдп</sub>*) показує частку виду документальної перевірки у загальній їх кількості (3.8):

$$K_{вдп} = КП_j / ЗКП \quad (3.8)$$

де *КП<sub>j</sub>* – кількість перевірок j-го виду (невиїзних, виїзних, планових, позапланових) протягом звітнього періоду;

*ЗКП* – загальна кількість перевірок проведених уповноваженими підрозділами органів доходів і зборів протягом звітнього періоду.

2. Коефіцієнт співвідношення невиїзних та виїзних перевірок проведених уповноваженими підрозділами органів доходів і зборів (*К<sub>n/в</sub>*) (3.9):

$$К_{n/в} = КП_{нв} / КП_{в} \quad (3.9)$$

де *КП<sub>нв</sub>* – кількість невиїзних перевірок проведених уповноваженими підрозділами органів доходів і зборів протягом звітнього періоду;

*КП<sub>в</sub>* – кількість виїзних перевірок проведених уповноваженими підрозділами органів доходів і зборів протягом звітнього періоду.

3. Коефіцієнт співвідношення позапланових та планових перевірок проведених уповноваженими підрозділами органів доходів і зборів (*К<sub>пзн/п</sub>*) (3.10):

$$K_{пзн/п} = КП_{пзн} / КП_{п} \quad (3.10)$$

де *КП<sub>пзн</sub>* – кількість позапланових перевірок проведених уповноваженими підрозділами органів доходів і зборів протягом звітнього періоду;

$KП_n$  – кількість планових перевірок проведених уповноваженими підрозділами органів доходів і зборів протягом звітного періоду.

4. Коефіцієнт співвідношення документальних перевірок, проведених уповноваженими підрозділами органів доходів і зборів, в загальній величині документальних перевірок уповноваженими контролюючими органами та органами доходів і зборів Міндоходів ( $K_{mn/zn}$ ) (3.11):

$$K_{mn/zn} = KП_{mn} / KП_{zn} \quad (3.11)$$

де  $KП_{mn}$  – кількість документальних перевірок проведених уповноваженими підрозділами органів доходів і зборів протягом звітного періоду;

$KП_{zn}$  – загальна кількість документальних перевірок проведених протягом звітного періоду уповноваженими контролюючими органами та органами доходів і зборів Міндоходів.

Якісні показники результативності та ефективності документальних перевірок, які можна поділити на дві підгрупи:

- загальні, які показують ефективність документальних перевірок в цілому;
- індивідуальні, які характеризують ефективність документальних перевірок в розрізі структурних одиниць (митниць або інспекторів).

1. Питома вага додатково перерахованих до державного бюджету митних платежів за результатами документальних перевірок ( $П_{mni}$ ) в загальному обсязі митних платежів (3.12):

$$П_{mni} = ДП_{mni} / МП_i \quad (3.12)$$

де  $ДП_{mni}$  – додатково нараховані до державного бюджету в звітному періоді митні платежі за результатами документальних перевірок, проведених уповноваженим підрозділом і-го органу доходів і зборів;

$МП_i$  – митні платежі, перераховані в звітному році до державного бюджету і-м органом доходів і зборів.

2. Коефіцієнт фіскальної ефективності проведених документальних перевірок ( $K_{ef.mn}$ ) характеризує, частку платежів, донарахованих за результатами документальних перевірок проведених посадовими особами органів доходів і зборів у загальній сумі донарахованих доходів, за результатами проведених документальних перевірок уповноваженими контролюючими органами та органами доходів і зборів Міндоходів (3.13):

$$K_{ef.mn} = ДП / ДП_{(ma+na)} \quad (3.13)$$

де  $ДП$  – сума донарахованих платежів за результатами документальних перевірок уповноваженими підрозділами органів доходів і зборів;

$ДП_{(ma+na)}$  – сума донарахованих платежів за результатами митних та податкових перевірок уповноваженими контролюючими органами та органами доходів і зборів Міндоходів в цілому.

3. Середній обсяг додаткових митних платежів ( $МП_{noi}$ ), справляння яких забезпечено однією посадовою особою органів доходів і зборів за результатами документальної перевірки (3.14):

$$МП_{noi} = ДП_i / ЧП_i \quad (3.14)$$

де  $ДП_i$  – сума донарахованих платежів посадовими особами і-го органу доходів і зборів за результатами документальних перевірок в звітному періоді;

$ЧП_i$  – середня чисельність посадових осіб і-го органу доходів і зборів, на які покладено обов'язок проведення документальної перевірки в звітному періоді.

4. Коефіцієнт окупності витрат уповноважених підрозділів органів доходів і зборів на здійснення документальних перевірок ( $K_{oi}$ ), який характеризує відношення обсягу додаткових митних платежів, перерахованих до державного бюджету за результатами документальної перевірки, до витрат на заробітну плату посадових осіб уповноважених підрозділів органів доходів і зборів задіяних в документальних перевірках (3.15):

$$K_{oi} = ДП_i / ЗП_{noi} \quad (3.15)$$

де  $ЗП_{noi}$  – заплановані в державному бюджеті на  $i$ -й період середні витрати на заробітну плату посадових уповноваженими підрозділами органів доходів і зборів задіяних в документальних перевірках.

5. Коефіцієнт виконання запланованих митних надходжень ( $K_3$ ), який розраховується як відношення фактичних митних надходжень до планових (3.16):

$$K_3 = МП_{\phi} / МП_{пл} \quad (3.16)$$

де  $МП_{\phi}$  – фактичні надходження до державного бюджету митних платежів;

$МП_{пл}$  – планові надходження до бюджету митних платежів.

Позитивним є значення коефіцієнта ( $K_3$ ), що дорівнює або більший 1 за умови науково обґрунтованого планування митних платежів.

6. Коефіцієнт своєчасності надходження донарахованих митних платежів у бюджет ( $K_{сн}$ ), який розраховується як відношення суми митних платежів, які вчасно, у запланований період надійшли до державного бюджету, до донарахованих за звітний період митних платежів (3.17):

$$K_{сн} = МП_{над} / МП_{нарах} \quad (3.17)$$

де  $МП_{над}$  – митні платежі, які донараховані за результатами документальних перевірок і надійшли до державного бюджету за звітний період;

$МП_{нарах}$  – сума донарахованих за звітний період митних платежів до державного бюджету.

7. Коефіцієнт дії уповноважених підрозділів органів доходів і зборів ( $K_{дії}$ ) показує частку підприємств, що перевірені за відповідний період у загальній кількості суб'єктів ЗЕД, які займаються зовнішньоекономічною діяльністю (3.18):

$$K_{дії} = КПП_{о.д.з} / ЗКП_{зед} \quad (3.18)$$

де  $КПП_{о.д.з}$  – кількість підприємств, що перевірені посадовими особами органів доходів і зборів під час документальної перевірки;  
 $ЗКП_{зед}$  – загальна кількість підприємств, що здійснюють зовнішньоекономічну діяльність.

8. Коефіцієнт штрафних санкцій ( $K_{шс}$ ) характеризує, яка частка у структурі донарахованих посадовими особами органів доходів і зборів, за результатами документальної перевірки, сум припадає на штраф та пеню (3.19):

$$K_{шс} = ДШП / ДП \quad (3.19)$$

де  $ДШП$  – сума донарахованих посадовими особами органів доходів і зборів за результатами документальних перевірок штрафів та пені;

$ДП$  – загальна сума донарахованих платежів посадовими особами органів доходів і зборів за результатами документальних перевірок.

9. Коефіцієнт судового оскарження ( $K_{со}$ ) показує частку документальних перевірок, які пройшли або проходять через процедуру судового оскарження у загальній їх кількості (3.20):

$$K_{со} = КПСО / ЗКП \quad (3.20)$$

де  $КПСО$  – кількість документальних перевірок, які пройшли процедуру судового оскарження;

$ЗКП$  – загальна кількість документальних перевірок.

Показник ( $K_{со}$ ) можна визначати у розрізі видів документальних перевірок – невиїзних, виїзних (планових, позапланових), а також у розрізі судових інстанцій – I, II та III інстанцій.

10. Вартісний коефіцієнт судового оскарження ( $ВК_{со}$ ) – показує вартісну величину результатів документальних перевірок, які пройшли або проходять через процедуру судового оскарження у загальній сумі донарахованих платежів (3.21):



## Формування системи митного аудиту в Україні

$$BK_{co} = BK_{PCO} / ДП \quad (3.21)$$

де  $BK_{PCO}$  – вартісна величина результатів документальних перевірок, які пройшли або проходять через процедуру судового оскарження;

$ДП$  – сума донарахованих платежів за результатами документальних перевірок.

Показник ( $BK_{co}$ ) можна визначати у розрізі видів документальних перевірок – невиїзних, виїзних (планових, позапланових), а також у розрізі судових інстанцій – I, II та III інстанцій.

Динамічні показники результативності та ефективності документальних перевірок – показники, що відображають зміну абсолютних та відносних показників результативності та ефективності документальних перевірок в часі.

Під час визначення ефективності документальних перевірок слід також брати до уваги кількість скарг підприємств на рішення або дії посадових осіб уповноважених підрозділів органів доходів і зборів під час організації та проведення документальних перевірок, а також кількість і відсоток справ, виграних у судах митницями Міндоходів.

### 3.2. Аналіз ефективності здійснення митного аудиту в Україні

Для вирішення проблеми оцінки результативності митного аудиту проаналізуємо основні показники діяльності підрозділів митного аудиту Державної митної служби України у 2010-2012 роках.

На рис. 3.1 наведено динаміку контрольно-перевірочної роботи митних органів України за період 2010-2012 років.

Як бачимо, протягом трьох зазначених років було проведено 3541 перевірка суб'єктів ЗЕД. При цьому спостерігається тенденція до росту їх кількості – із 1031 до 1260 (на 229 перевірок, або на 22,21 %).

## РОЗДІЛ 3. Показники оцінки якості та ефективності митного аудиту підприємств



Рис. 3.1. Загальна кількість митних перевірок, проведених митними органами України у 2010-2012 роках

Протягом зазначеного періоду спостерігається тенденція до зменшення кількості документальних виїзних перевірок – із 543 до 431 (на 112 одиниць, або 20,63 %).

У той же час кількість документальних невиїзних (камеральних) перевірок збільшилася із 488 до 829 (на 341 одиниць, або 69,88 %) (рис. 3.2).

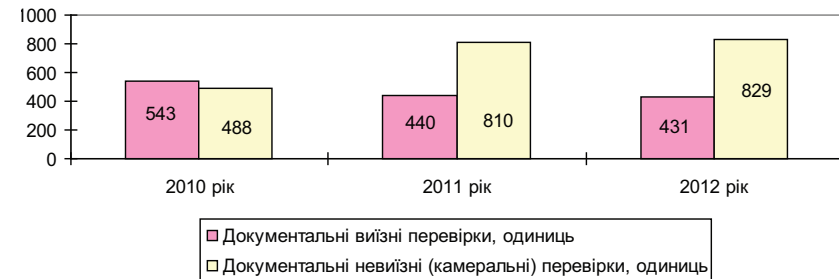


Рис. 3.2. Проведення митними органами перевірок (за видами) у 2010-2012 роках

Така динаміка в цілому свідчить про зміщення акцентів при проведенні перевірок із місцезнаходження підприємства, що перевіряється, на місцезнаходження митного органу. Відповідна динаміка абсолютних показників обумовила і зміну питомої ваги видів перевірок у їх загальній масі: відсоток документальних виїзних зменшився із 52 до 34 %, а документальних невиїзних (камеральних), відповідно, зріс із 48 до 64 % (рис. 3.3).

### Формування системи митного аудиту в Україні

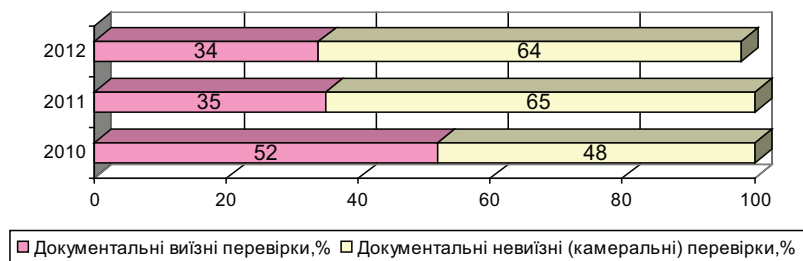


Рис. 3.3. Питома вага за видами проведених документальних перевірок у 2010-2012 роках

Оцінюючи фіскальну віддачу при проведенні контрольно-перевірочної роботи митними органами (рис. 3.4) слід відмітити зростання вартісної величини донарахованих сум із 201,23 млн грн – у 2010 році до 602,75 млн грн – у 2012 році (абсолютний ріст склав 401,52 млн грн, а відносне зростання становило 299,53 %).

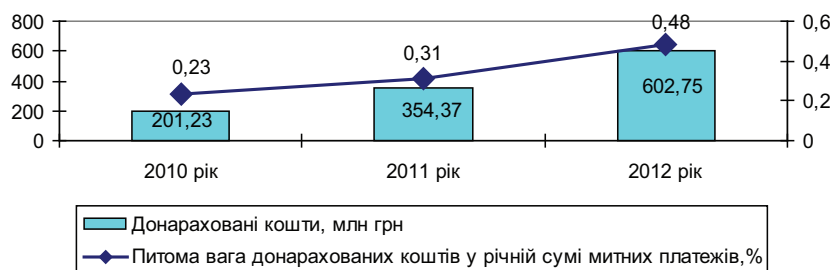


Рис. 3.4. Показники платежів, донарахованих митними органами за результатами митного аудиту в 2010-2012 роках

Слід відмітити, що зазначене зростання зафіксовано при збільшенні на 22,21 % загальної кількості перевірок митних органів. Аналіз питомої ваги донарахованих за результатами митного аудиту сум у структурі річних сум митних платежів дає підстави стверджувати про випереджаюче зростання рівня донарахувань у порівнянні із динамікою мобілізованих податків. Протя-

### РОЗДІЛ 3. Показники оцінки якості та ефективності митного аудиту підприємств

гом звітного періоду питома вага донарахованих коштів зростає у 2,09 рази в той час як рівень мобілізації митних податків збільшився у 1,45 рази (із 85,9 до 124,5 млрд грн).

На рис. 3.5 наведено фіскальну віддачу однієї митної перевірки за період 2010-2012 роки.

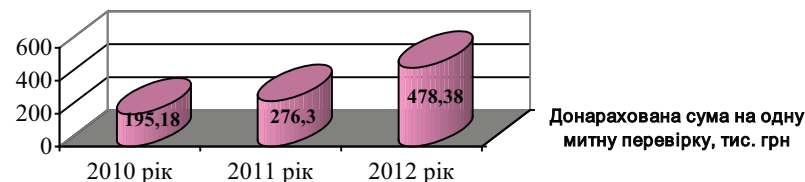


Рис. 3.5. Середня вартісна величина порушень законодавства, встановлена митними органами на одну митну перевірку за період 2010-2012 роки

Як бачимо, їхня результативність збільшилася із 195,18 до 478,38 тис. грн, що становить 283,2 тис. грн, або на 145,1 %.

Аналізуючи фіскальну ефективність митних перевірок слід враховувати і такий показник як реальне перерахування коштів за результатами їх проведення до Державного бюджету слід відзначити, що якщо у 2010 році реально було перераховано 76,22 млн грн, то у 2011 році вказана сума збільшилася до 572,48 млн грн (перевищивши донараховану у цьому році суму на 218,11 млн грн, але у той же час треба мати на увазі, що перерахування було забезпечено на 411,6 млн грн одним підприємством), а у 2012 році – зменшилася до 102,18 млн грн (рис. 3.6).

Наведений на рис. 3.7 коефіцієнт перерахунку характеризує питому вагу реально сплачених до Державного бюджету недоотриманих коштів по відношенню до загальної величини сум, донарахованих митними органами, протягом аналізованих років.

Як бачимо реальна відносна сплата донарахованих сум зменшилася із 37,88 % (2010 рік) до 16,85 % (2012 рік). При цьому, у 2011 році цей показник склав 165,76 %, тобто на 65,76 % перевищив суму донарахованих платежів (без врахування платежу на 411,6 млн грн, що був забезпечений одним підприємством, коефіцієнт перерахунку у 2011 році склав би 45,4 %).

### Формування системи митного аудиту в Україні

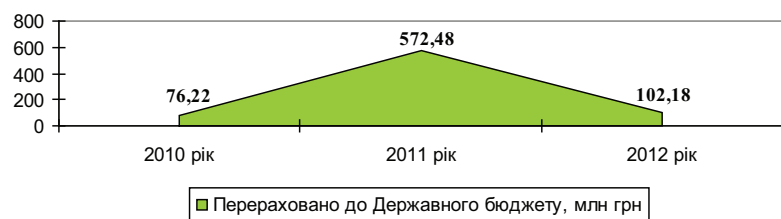


Рис. 3.6. Перерахунок до Державного бюджету недоотриманих коштів, визначених митними органами за результатами митного аудиту в 2010-2012 роках

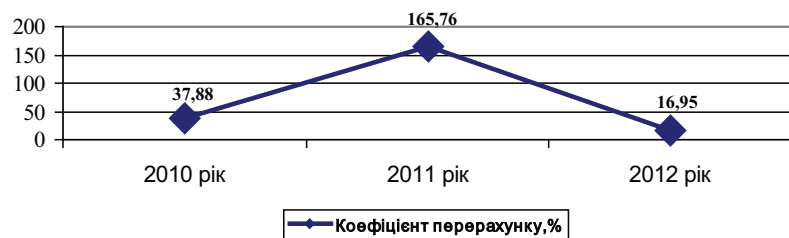


Рис. 3.7. Коефіцієнт перерахунку до Державного бюджету недоотриманих коштів, визначених митними органами за результатами митного аудиту в 2010-2012 роках

Проаналізувавши основні показники діяльності підрозділів митного аудиту Державної митної служби України у 2010-2012 роках можна зробити наступні висновки:

– митний аудит – сучасна ефективна форма митного контролю, яка не тільки спрощує митні процедури але й виконує фіскальну, каральну та превентивну функцію стосовно суб'єктів ЗЕД та стимулює їх до чесного діалогу з державою;

– оцінюючи фіскальні результати митного аудиту слід визнати, що його проведення є економічно вигідним для митних органів і держави у цілому. Чисельний штат співробітників митних органів, що займалися митним аудитом на початок 2013 року не перевищував 150 осіб (із врахуванням співробітників центрального апарату), при цьому величина донарахованих в 2012 році за результатами документальних перевірок зросла більше ніж у два

### РОЗДІЛ 3. Показники оцінки якості та ефективності митного аудиту підприємств

рази за два роки і становить близько 480 тис. грн в розрахунку на одну перевірку, або біля 4 млн грн на одну посадову особу;

– тенденція до зростання кількості документальних невиїзних перевірок на фоні зменшення кількості документальних виїзних перевірок свідчить про налагодження взаєморозуміння по лінії «митниця – суб'єкти ЗЕД» та створення сприятливих умов для ведення бізнесу у сфері зовнішньоекономічної діяльності;

– зменшення коефіцієнту перерахунку коштів до Державного бюджету свідчить про високу питому вагу митних перевірок, що проходять через процедуру судового оскарження. Навіть високий показник сплати донарахованих у результаті проведення митного постаудиту митних платежів до Державного бюджету 2011 року не є об'єктивним, адже був забезпечений на 411,6 млн грн одним підприємством. Указане свідчить з одного боку про невисоку ефективність формування доказової бази в частині доведення факту митно-податкового правопорушення митними аудиторами, з іншого – високою корумпованістю національної судової системи, у рамках якої суб'єкту ЗЕД досить легко вирішити питання фінансових санкцій виставлених митним органом потрібним чином.

### 3.3. Європейський досвід оцінки якості митного постаудиту

Одним з необхідних та невід'ємних етапів реалізації стратегічного курсу нашої держави до вступу до ЄС є аналіз досвіду функціонування різних систем управління країн-членів ЄС, у тому числі системи митного контролю, як до, так і після випуску товарів у вільний обіг.

Ключовим елементом митної політики ЄС є застосування спрощених митних процедур під час оформлення імпорту товарів. Правові основи застосування спрощених процедур закріплені Міжнародною конвенцією про спрощення і гармо-

нізацію митних процедур у редакції Брюсельського Протоколу 1999 року [43]. Спеціальні спрощені процедури покликані прискорити рух товарів через кордон, викликати зацікавленість суб'єктів ЗЕД (трейдерів) у дотриманні митних правил, а також скоротити витрати, пов'язані з проведенням митного оформлення.

Суб'єкти ЗЕД, які мають право використовувати спрощені процедури, отримують товар у своє розпорядження скоріше в результаті прискорення процесу митного оформлення. Такі процедури давно і широко застосовуються в країнах ЄС, про що свідчить той факт, що останніми роками більше двох третин імпортних митних декларацій були оформлені в країнах ЄС з використанням спрощених процедур [135].

У 2010 році комісія Європейської рахункової палати (European Court of Auditors, далі – Європейська комісія) провела оцінку результатів впровадження системи спрощеного митного контролю в країнах ЄС, головною метою якої було перевірити, чи використовують ці країни стандартизовані та спеціальні підходи до контролю спрощених процедур і чи ефективний такий контроль. Під час перевірки були розглянуто та протестовано підходи до митного контролю та аудиту, що застосовуються в дев'яти країнах-членах ЄС: Бельгії, Франції, Ірландії, Італії, Угорщині, Нідерландах, Словенії, Швеції, Ірландії та Великій Британії [130]. Перевірками охоплено інформацію про 157 суб'єктів ЗЕД (трейдерів). Крім того, комісія оцінила ефективність спрощеного митного контролю, розглянувши 967 митних декларацій. У ході перевірки було встановлено, що всі країни-члени ЄС мають національне нормативно-правове та методичне забезпечення застосування спрощених процедур.

Оцінювання результатів впровадження системи спрощеного митного контролю здійснювалося за трьома етапами митного контролю:

- 1) попереднього митного контролю (пре-аудиту);
- 2) контролю під час оформлення імпорту товарів;
- 3) митного постаудиту [8, с. 11].

Оціночні параметри моделі дослідження якості системи спрощеного митного контролю у країнах-членах ЄС представлені у додатку И.

Суб'єкти ЗЕД, що мають право на застосування спрощених процедур митного оформлення, здобувають головну перевагу: прискорюється митне оформлення імпортованих товарів завдяки мінімізації контролю перед випуском товарів у вільний обіг. Тому тільки надійні учасники торгівлі, які приймають правові умови використання спрощених процедур та забезпечують необхідні гарантії, а також усвідомлюють свої зобов'язання в цьому контексті, можуть користуватись такими можливостями. Їх надійність має бути визначена за допомогою ретельного попереднього контролю (пре-аудиту), який включає: оцінювання ризиків, що впливають на бізнес суб'єкта ЗЕД; а також рекомендації про частоту, глибину та масштаб майбутніх перевірок такого суб'єкта після видачі дозволу на застосування спрощених процедур [8, с. 11].

Оцінивши ефективність преаудиту в дев'яти перевірених країнах ЄС, комісія дійшла висновку, що найкращу концепцію попереднього контролю, яка повністю відповідала застосованим комісією параметрам моделі контролю, мала митна служба Нідерландів. Однак комісія змогла знайти небагато доказів того, що Нідерланди застосовували її на практиці [130].

Підходи до спрощеного митного контролю в інших країнах-членах ЄС переважно не відповідали параметрам. Більш того, країни не завжди могли довести, що перед наданням дозволу на застосування спрощених процедур проводилась аудиторська оцінка системи внутрішнього контролю та організаційно-управлінської структури суб'єкта ЗЕД. Також мало доказів того, що проводилась оцінка ризиків та складались плани перевірок. Лише Бельгійська митна служба змогла довести проведення систематичного та якісного пре-аудиту. У табл. 3.1 наведено дані щодо оцінки проведення пре-аудиту. При цьому якість перевірок оцінювалась за трьома рівнями: задовільний стан, частково задовільний стан, незадовільний стан.

Таблиця 3.1.

Оцінювання проведення пре-аудиту у країнах-членах ЄС [8, с. 13]

Модель контролю	Бельгія	Франція	Італія	Угорщина	Нідерланди	Словенія	Швеція	Велика Британія
Кількість суб'єктів ЗЕД, документи яких розглядалися	17	20	20	16	18	17	22	20
Проведено аудит/ аудиторський звіт доступний	■	■	■	■	■	■	■	■
Адміністративна організація /внутрішній контроль перевірено	■	■	■	■	■	■	■	■
Бухгалтерську / інформаційну системи перевірено	■	■	■	■	■	■	■	■
Перевірка наявності серйозних правопорушень	■	■	■	■	■	■	■	■
Перевірка фінансової спроможності	■	■	■	■	■	■	■	■
Оцінка ризику трейдера	■	■	■	■	■	■	■	■
Контроль над запланованими рекомендаціями	■	■	■	■	■	■	■	■
Гарантійні складові (включаючи навчання)	■	■	■	■	■	■	■	■

– задовільний стан  
 – частково задовільний стан  
 – незадовільний стан

Спрощені процедури означають, що до випуску товарів у вільний обіг їх контроль здійснюється частково. Однак на цьому етапі все ж таки має бути здійснено мінімальну кількість переві-

рок, що проводяться на основі автоматизованого аналізу ризиків, з метою виявлення імпорту, що порушує загальні правила торгівельної політики шляхом ухилення від оподаткування.

Законодавство ЄС вимагає від суб'єктів ЗЕД представляти товар або повідомляти митний орган про свій намір випустити товар у вільний обіг. Однак у рамках місцевих процедур оформлення митний орган може надати «супер-спрощення» (дозволити не повідомляти) у виняткових та обґрунтованих випадках, коли суб'єкт ЗЕД не повинен повідомляти про кожну окрему партію товару та свій намір про випуск товарів у вільний обіг.

У ході перевірки з'ясовано, що у п'яти з дев'яти перевірених країн ЄС (Угорщині, Нідерландах, Словенії, Швеції та Великій Британії) перевіреним суб'єктам ЗЕД надавалось «супер-спрощення» на регулярній основі, в той час, як законодавство допускає таке спрощення тільки за деяких особливих обставин. Комісія виявила застосування аналогічної практики у Німеччині, Іспанії, Фінляндії у 2008 році. Окремі країни зазначили, що використання такого «супер-спрощення» було тимчасово припинено з метою надання митниціям права проводити контроль товарів, проте вони не змогли довести це. Таким чином, комісія дійшла висновку, що в цих країнах перед випуском товарів у вільний обіг їх контроль за місцевими процедурами оформлення проводився не повною мірою або не проводився взагалі [130].


До того ж, з 1 січня 2007 року правовим зобов'язанням для проведення митного контролю в країнах ЄС є використання системи аналізу ризиків, бо тільки автоматизовані профілі ризику, інтегровані у обробку митних декларацій, можуть достатньо надійно захистити інтереси фінансової та торгової політики ЄС. На момент перевірки Франція та Словенія були єдиними країнами-членами ЄС, які автоматизували профілі ризиків, що включали державні та загальні питання торгової політики ЄС для всіх спрощених процедур. У Швеції та Нідерландах, наприклад, профілі забезпечують тільки спрощені процедури декларування.

У табл. 3.2 надано більш детальне зображення висновків комісії щодо перевірки суб'єктів перед випуском товарів у країнах-членах ЄС, що підлягали контролю.

Таблиця 3.2.

Оцінювання проведення контролю перед випуском товарів у вільний обіг у країнах-членах ЄС [8, с. 14]

Модель контролю	Бельгія	Франція	Ірландія	Італія	Угорщина	Нідерланди	Словенія	Швеція	Велика Британія
Кількість суб'єктів ЗЕД, документи яких розглядалися	17	20	7	20	16	18	17	22	20
«Супер-спрощення» (повідомлення про відмову) для митних процедур									
Мінімум перевірок традиційних власних ресурсів									
Автоматизовані профілі ризику традиційних власних ресурсів									
Автоматизований випадковий відбір									
Зворотній зв'язок для управління ризиками									


  
 – задовільний стан  
 – частково задовільний стан  
 – незадовільний стан

У країнах ЄС суб'єкт ЗЕД, використовуючи спрощені процедури, повинен завершити митне декларування на регулярній основі шляхом подання детальної додаткової декларації. Митні органи повинні обирати конкретні операції з використанням автоматизованого аналізу ризиків та проводити їх перевірку. Такі перевірки повинні здійснюватись з урахуванням відповід-

них митних документів (інвойсів, сертифікатів, ліцензій тощо) з метою виявлення недоплати митних платежів або імпорту без істотних (важливих) документів, необхідних для загальної торговельної політики ЄС, а також вживати негайних заходів у випадку необхідності.

Під час перевірки було визначено, що Словенія є зразком контролю додаткових декларацій. Крім того, комісія встановила, що додаткові декларації були представлені в електронному вигляді у всіх перевірених країнах-членах ЄС. Тим не менш, у шести з них (Бельгії, Франції, Ірландії, Нідерландах, Швеції та Великій Британії) тільки незначна кількість документів підлягали перевірці або взагалі документи не перевірялись. Автоматизована система ризиків на даному етапі застосовувалась лише у чотирьох країнах: Франції, Італії, Угорщині та Словенії.

Систематичні звірки між спрощеним декларуванням, даними записів суб'єктів ЗЕД та додатковими деклараціями повинні проводитись для того, щоб отримати впевненість у повноті і точності останніх. Ці звірки мають бути автоматизованими, що дозволить уникнути будь-яких помилок.

Тільки Франція та Словенія на момент перевірки мали системи обробки даних для спрощення комп'ютеризованої процедури до такої міри, що дозволило автоматизувати процедури звірки всіх спрощених процедур. Швеція, Нідерланди, Бельгія, Ірландія, Угорщина, Нідерланди та Велика Британія лише частково здійснювали автоматизовану звірку спрощених процедур декларування або тільки іноді проводили ручну звірку.



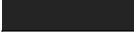

У табл. 3.3 більш детально зображено результати контролю додаткових декларацій у перевірених країнах-членах ЄС.

Наступним напрямом перевірки системи спрощених процедур оформлення була оцінка системи постаудиту. Сама природа спрощених процедур означає, що під час оформлення проводиться частковий контроль, обсяг якого визначається митницею та залежить від достовірності інформації, що надається суб'єктом ЗЕД після отримання дозволу.

Таблиця 3.3.

Оцінювання проведення контролю додаткових декларацій у країнах-членах ЄС [8, с. 15]

Модель контролю	Бельгія	Франція	Ірландія	Італія	Угорщина	Нідерланди	Словенія	Швеція	Велика Британія
Кількість суб'єктів ЗЕД, документи яких розглядалися	17	20	7	20	16	18	17	22	20
Додаткові інформаційні декларації									
Основні документарні перевірки									
Автоматизовані профілі ризику традиційних власних ресурсів									
Автоматизовані випадкові перевірки									
Автоматизоване погодження	н/д			н/д	н/д				
Систематичне ручне погодження		н/д					н/д		
Зворотній зв'язок для управління ризиками									

	– задовільний стан
	– частково задовільний стан
	– незадовільний стан
	– не досліджено

Єдиним ефективним способом для отримання надійної гарантії того, що ця залежність є виправданою, має бути проведення добре спланованих, ретельних і, як правило, фактичних перевірок (митного постаудиту). Такі перевірки мають бути спрямовані як на дослідження систем управління суб'єкта ЗЕД (системи внутрішнього контролю, інформаційних технологій,

РОЗДІЛ 3. Показники оцінки якості та ефективності митного аудиту підприємств

бухгалтерського обліку), так і на примірники угод, включаючи експертизу базових облікових записів.

Зазначимо, що «Керівництво з митного аудиту», розроблене Єврокомісією, не часто використовується національними службами – у більшості випадків вони використовують свої методики. Не зважаючи на це, митні служби країн ЄС прагнуть застосовувати уніфіковані підходи для перевірок, наприклад, за допомогою стандартних контрольних процедур, звітів або шаблонів з оцінки ризиків. При цьому митні аудитори слідує своїм індивідуальним підходам та використовують стандартні процедури на власний розсуд. У зв'язку з цим, під час перевірки комісією з'ясовано, що документація у наданих звітах про суб'єктів ЗЕД часто є неопослідовною та / або неповною [8, с. 16].

Країни-члени ЄС мають власні національні плани митного постаудиту із загальними цілями контролю на місцях. Проте аналіз показав, що суб'єкти ЗЕД рідко обирались відповідно до рекомендацій щодо частоти аудиту або характеру контролю [130].

Постаудиторські перевірки, включаючи огляд великого обсягу операцій та розрахунків суб'єктів ЗЕД, були проведені у семи з дев'яти перевірених країнах ЄС, під час яких доведено, що регулярні перевірки того, чи терміни сплати митних платежів не перевищують строки позовної давності, проводились лише в Угорщині. Подібні перевірки частково проводились також у Швеції та Великобританії. Якісні постаудиторські перевірки управлінських систем суб'єктів ЗЕД, в тому числі ІТ-систем, не проводилися у чотирьох з дев'яти перевірених країнах. Тільки Нідерланди і Сполучене Королівство здійснюють структурований огляд ефективності діяльності суб'єктів ЗЕД.

Оціночні параметри моделі дослідження якості постаудиторських перевірок стосувались таких питань:

- 1) наявність та використання якісної методології при проведенні зовнішнього постаудиту;
- 2) проведення аудиту систем управління підприємства, включаючи інформаційні системи;
- 3) здійснення аудиторами додаткового тестування транзакцій суб'єкта ЗЕД, включаючи комерційні рахунки;

## Формування системи митного аудиту в Україні

4) частота проведення аудиторських перевірок та їх достатність з точки зору уникнення ризику обмеженості часу;

5) частка суб'єктів ЗЕД, які не проходили аудиторську перевірку достатньо часто, щоб уникнути обмеження часом;

б) послідовність надання аудиторських звітів та їх використання менеджментом у контролі, наявність зворотнього зв'язку.

Табл. 3.4 дає більш детальне уявлення про результати перевірок комісії щодо пост-аудиторських перевірок.

Таблиця 3.4.

### Оцінювання проведення постаудиторських перевірок у країнах-членах ЄС [8, с. 16]

Модель контролю	Бельгія	Франція	Ірландія	Італія	Угорщина	Нідерланди	Словенія	Швеція	Велика Британія
Кількість суб'єктів ЗЕД, документи яких розглядалися	17	20	7	20	16	18	17	22	20
Якісна / чітка методологія аудиту	■	■	■	■	■	■	■	■	■
Системний аудит, включаючи інформаційні системи	■	■	■	■	■	■	■	■	■
Аудит на постійних умовах	■	■	■	■	■	■	■	■	■
Аудит трансакцій / рахунків	■	■	■	■	■	■	■	■	■
Аудит, який проводиться з необхідною частотою	■	■	■	■	■	■	■	■	■
Процент трейдерів, які не проходили аудит за останні 3 роки	71	70	57	15	6	39	18	91	90
Подальша діяльність за підсумками аудиторських звітів	■	■	■	■	■	■	■	■	■

■	– задовільний стан
■	– частково задовільний стан
■	– незадовільний стан

## РОЗДІЛ 3. Показники оцінки якості та ефективності митного аудиту підприємств

Отже, під час перевірки були розглянуто та протестовано підходи до митного контролю та аудиту, що застосовуються в дев'яти країнах-членах ЄС: Бельгії, Франції, Ірландії, Італії, Угорщині, Нідерландах, Словенії, Швеції, Ірландії та Великій Британії. Перевірками охоплено інформацію про 157 суб'єктів ЗЕД (трейдерів). Крім того, комісія оцінила ефективність спрощеного митного контролю, розглянувши 967 митних декларацій. У ході перевірки було встановлено, що всі країни-члени ЄС мають національне нормативно-правове та методичне забезпечення застосування спрощених процедур.

Оцінка системи постаудиту була одним з напрямків перевірки системи спрощених процедур оформлення. Природа спрощених процедур означає, що під час оформлення проводиться частковий контроль, обсяг якого визначається митницею та залежить від достовірності інформації, що надається суб'єктом ЗЕД після отримання дозволу. Єдиним ефективним способом для отримання надійної гарантії того, що ця залежність є виправданою, має бути проведення добре спланованих, ретельних і, як правило, фактичних перевірок (митного постаудиту). Такі перевірки мають бути спрямовані як на дослідження систем управління суб'єкта ЗЕД (системи внутрішнього контролю, інформаційних технологій, бухгалтерського обліку), так і на примірники угод, включаючи експертизу базових облікових записів.

Для більш широкого аналізу проведення митного аудиту в світі необхідно звернутися до досвіду у цій сфері інших провідних економічно розвинених країн світу, зокрема, Японії як члена Великої Сімки.

Органами здійснення регулювання зовнішньої торгівлі, у тому числі проведенні митного аудиту, в Японії є митниці, які входять до складу Міністерства фінансів. В структурі митної служби Японії є штаб-квартира та регіональні митниці, які розташовані у 9 головних відкритих портах Японії: Хакодате, Токіо, Йокогама, Нагоя, Осака, Кобе, Моджі, Нагасакі та Окінава. Більшість повноважень щодо здійснення митного контролю та митного оформлення належать саме цим 9 митницям. Загальна кількість працівників митної служби Японії в 2009 році складала



8713 осіб [139], в 2010 році – 8794 осіб, в 2011 році – 8799 осіб [140]. Основними функціями митної служби Японії є саме захист національних економічних інтересів та протидія контрабанді зброї та наркотиків, а не наповнення державного бюджету. Місце Департаменту постаудиту в структурі митної служби Японії наведене у додатку К.

На Департамент постаудиту, розслідування та розвідки покладаються такі завдання:

- дослідження та формування запитів, що стосуються цінностей, вантажів, страхування імпортованих товарів для застосування відповідних ставок імпортованого тарифу;
- розслідування порушень митного законодавства, інших законів та правил, а також збір й аналіз інформації про такі порушення;
- взаємодія з митними адміністраціями зарубіжних країн шляхом обміну інформацією про порушення митного законодавства;
- складання і публікація статистики зовнішньої торгівлі та іншої митної статистики [145].

За винятком регіональної митниці в Окінаві, усі інші митниці у своїй структурі мають 4 відділи: координаційний (Coordination Division), боротьби з контрабандою (Enforcement Division), митного оформлення (Customs Clearance Division), а також відділ постаудиту, розслідування та розвідки (Post Clearance Audit, Investigation and Intelligence Division).

Відділи митного постаудиту, розслідування та розвідки митниці забезпечують:

- дослідження цін на експортовані/імпортовані вантажі й проведення постаудиту;
- розслідування порушення митного законодавства, інших законів і нормативних актів;
- управління розслідуваннями та аналіз розслідувань;
- ведення статистики зовнішньої торгівлі.

Усі товари, що імпортуються до Японії повинні бути розміщені в зонах митного контролю (Hozei areas) до моменту сплати мита та митного оформлення. Ці зони поділяються на 5 груп:

designated Hozei areas, Hozei warehouse, Hozei manufacturing warehouse, Hozei display areas, integrated Hozei areas. В цих зонах над товарами можуть здійснюватися різноманітні дії: перепакування, розпакування, обробка та доробка, а також транспортування. З дозволу керівника митного органу товари можуть переміщуватися між цими зонами. З метою митного оформлення імпортери подають до митниці митну декларацію. Зазначені у декларації ціна та кількість товару є підставами для нарахування митних платежів. Відповідно до ст. 3 та 4 Митного кодексу в Японії діє система самостійної оцінки нарахування та сплати податків та зборів (Self-Assessed Taxation System). До митної декларації подаються додатково комерційні документи: інвойси, зовнішньоекономічні контракти, сертифікати про походження та ін.

З метою прискорення проходження митного оформлення в Японії діє система попередньої перевірки (Pre-Arrival System), яка дає змогу імпортерам здійснити оформлення усіх необхідних документів ще до моменту імпорту товарів у країну. Впровадження такої системи дало змогу Міністерству фінансів Японії встановити граничний термін митного оформлення вантажів у морських та повітряних портах країни, який складає 0,1 години (в цей час не включається час розвантаження та завантаження суден). Такі показники діяльності були досягнуті завдяки запровадженню програми уповноважених економічних операторів – АЕО (Authorized Economic Operator).

Для того, щоб набути статусу уповноваженого економічного оператора компанія повинна подати до митниці заяву, аплікаційні форми встановленого зразка, копії установчих документів та листок самоперевірки (внутрішнього аудиту). Митниця вивчає заяву та документи, а також здійснює виїзну перевірку підприємства, під час якої з'ясовується відповідність фактичних та заявлених даних встановленим вимогам до уповноважених економічних операторів. У випадку відповідності усіх відомостей встановленим вимогам начальник митниці приймає рішення про включення імпортера до списку уповноважених економічних операторів.

### Формування системи митного аудиту в Україні

Отримавши статус уповноваженого економічного оператора компанія зобов'язана мінімум раз на рік проводити внутрішній аудит (self-audit) з обов'язковим надсиланням акту про його проведення митному органу. З моменту отримання такого статусу компанія стає об'єктом й постаудиту, який здійснюється митними органами у формі перевірки щорічних актів внутрішнього аудиту (невізнi документальні перевірки).

У випадку, коли виявиться, що імпортер недоплатив імпортерне мито та інші обов'язкові податки, то він повинен сплатити необхідну різницю та додатковий 10 % податок на суму недоплати. Якщо ж імпортер не визначив самостійно розміру недоплати мита та інших податків, а це зробив працівник митниці, імпортера повідомляють про необхідність сплати недонарахованих податків та зборів, а також додаткові збори у розмірі 15 % від недонарахованої суми платежів, а також додатково податок за прострочення платежів (overdue tax). Такий податок становить 5 % від суми, яка перевищує 500 000 японських ієн, якщо сума недонарахованих платежів більша за 500 000 японських ієн. Якщо ж імпортер самостійно не подав виправлену декларацію, то він може стати суб'єктом карального мита у розмірі 35 % від донарахованої суми.

У випадку, коли імпортер виявить помилки в сумі сплачених ним податків та зборів, він повинен подати запит про корегування. Такий запит повинен бути поданим протягом року з моменту імпорту товарів.

Під час здійснення процедур виїзного постаудиту працівники митниці знайомляться з результатами внутрішнього аудиту компанії, проводять опитування співробітників компанії, а також оглядають приміщення компанії з метою перевірки відповідності здійснюваних операцій встановленим нормам та правилам. Якщо в результаті проведення постаудиту працівниками митниці встановлені значні порушення, то митниця видає адміністративний наказ про необхідність удосконалення («Administrative order for improvement»). Якщо ж компанія не усуне виявлені недоліки у визначені митницею строки, то митниця анулює статус упо-

### РОЗДІЛ 3. Показники оцінки якості та ефективності митного аудиту підприємств

вноваженого економічного оператора. Загальну схему проведення постаудиту в Японії наведено в додатку Л.

Станом на грудень 2011 року митними органами Японії було надано статус уповноваженого економічного оператора 79 імпортерам, 241 експортеру, 96 операторам складів, 43 митним брокерам, 3 логістичним операторам [140, с. 59]. Окрім цього, Японія підписала угоди про взаємовизнання уповноважених економічних операторів з країнами ЄС, Китаєм, Південною Кореєю, Канадою, США, Новою Зеландією, Малайзією та Сінгапуром.

Окрім уповноважених економічних операторів постаудиту підлягають і інші суб'єкти ЗЕД, діяльність яких підпадає під групу ризику або щодо яких у митниці виникли підозри до невідповідності заявлених даних.

Загальні результати митного оформлення та результати постаудиту в Японії за 2004-2010 роки наведено у табл. 3.5.

Таблиця 3.5.

Результати митного оформлення та постаудиту митної служби Японії [137, с. 56]

Показник	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Прибуло та оформлено кораблів, од.	136326	135927	137935	134827	129890	112756	119344
Прибуло та оформлено літаків, од.	150110	159615	165526	172864	174386	163148	168436
Оформлено імпортерних декларацій, тис. шт.	1599	1704	1753	1767	1789	1752	1969
Надходження від митниці (млн ієн)	4299,8	4914,7	5403,6	5446,7	5476,8	4480,0	4963,4
Надходження в результаті постаудиту (млн ієн)*	10844	10750	11097	11240	12968	14526	13579
Частка надходжень від постаудиту в загальному обсязі надходжень від митниці, %	2,52	2,19	2,05	2,06	2,37	3,24	2,74

\* Дані вказано за адміністративний рік (липень-червень)

Протягом липня 2008 року – червня 2009 року було перевірено 6080 компаній-імпортерів. Кількість накладених штрафних санкцій за неправильно заповненими митними деклараціями була найбільшою за усі попередні роки. Так, загальна сума незадекларованої або заниженої вартості усіма перевіреними компаніями сягнула приблизно 198 млрд японських ієн (приблизно 2,2 млрд дол. США). Сума сплачених штрафів склала 12,9 млрд японських ієн (144 млн дол. США), що на 15,4 % більше, ніж за попередні роки. Середня величина штрафів накладених на одного імпортера складала 3,1 млн японських ієн (34400 дол. США) [133]. У 4188 із 6080 перевірених компаній (68,9 %) виявлено порушення у декларуванні товарів. Також на 2,2 % зросла кількість ненадійних компаній порівняно з попередніми роками.

До п'ятірки товарних груп, за якими було здійснено заниження митної вартості входять: електричне обладнання – 2,3 млрд японських ієн; машини та обладнання – 1,3 млрд японських ієн; руда – 0,95 млрд японських ієн; мінеральне паливо – 0,89 млрд японських ієн; органічна хімія – 0,71 млрд японських ієн [133].

За період з липня 2009 року по червень 2010 року перевірками було охоплено 6204 компанії, за результатами яких було накладено найбільшу суму штрафних санкцій за порушення митного законодавства за всю історію Японії. Загальна сума незадекларованої або заниженої вартості товарів сягнула приблизно 198 млрд японських ієн (приблизно 2,4 млрд дол. США). Сума штрафних санкцій сягнула 14,5 млрд японських ієн (179 млн дол. США), що на 12 % перевищує показники перевірки за попередній період. 70,2 % перевірених компаній зробили помилки при заповненні митної декларації. Кількість ненадійних компаній зросла на 1,3 % порівняно з попереднім періодом. Середня сума штрафних санкцій на одного імпортера складала 3,3 млн японських ієн (41,1 тис. дол. США).

До п'ятірки товарних груп, за якими було здійснено порушення під час декларування, увійшли: електричне обладнання – 2,63 млрд японських ієн; продукти харчування – 1,67 млрд японських ієн; машини та обладнання – 1,26 млрд японських ієн; трикотажний одяг – 0,75 млрд японських ієн; інший одяг – 0,75 млрд японських ієн [138].

З проведеного аналізу видно, що величина донарахованих в результаті постаудиту коштів складає 2-3 % від загальних надходжень, що перераховує митна служба, що є достатньо високим показником діяльності служби постаудиту, розслідування та розвідки Японії.

Таким чином, на основі детального аналізу і оцінки результатів впровадження системи спрощеного митного контролю та якості митного аудиту, спеціальною комісією Європейської рахункової палати був зроблений висновок, що гарантії належного контролю спрощених процедур, є недостатніми в більшості перевірених країнах ЄС. Причиною цього є застосування недостатньо розробленої методології аудиту, неякісне планування і, зокрема, відсутність регулярних і ретельних постаудиторських перевірок спрощених процедур, що в результаті підвищує ризик втрати сум боргу перед бюджетом ЄС.

## ВИСНОВКИ

У монографії здійснено теоретичне узагальнення та аналіз прикладних аспектів процесів формування, розвитку та вдосконалення системи митного аудиту України із врахуванням досвіду ЄС. Отримані результати дозволили сформулювати наступні висновки теоретичного, методичного і практичного характеру:

1. Поняття митного аудиту в Україні на законодавчому рівні не закріплено. Під ним мають на увазі документальні виїзні та невиїзні перевірки суб'єктів ЗЕД після факту митного оформлення товарів і транспортних засобів, що здійснюють посадові особи органів доходів і зборів.

2. Документальні невиїзні перевірки мають свої особливості, недотримання яких може стати визначальним фактором при прийнятті рішення під час проведення процедури оскарження результатів таких перевірок. Найважливішими вимогами до проведення документальної невиїзної перевірки є дотримання таких вимог: процедури повідомлення підприємства про дату початку та місце проведення перевірки; строків давності; тривалість проведення перевірки; строків складання акта (довідки) про результати перевірки; процедури розгляду заперечень акта (довідки) про результати перевірки; процедури прийняття податкового повідомлення-рішення.

3. Документальні виїзні планові та позапланові перевірки, як правило, є більш складними, ніж документальні невиїзні перевірки, а тому процедури таких перевірок мають додаткові застереження стосовно: правильності планування таких перевірок, яке здійснюється виходячи з результатів аналізу зовнішньоекономічних операцій підприємств із застосуванням системи управління ризиками; дотримання обмежень щодо частоти проведення планових перевірок для підприємств з різним статусом; своєчасності попередження керівника підприємства або уповноваженої ним особи про перевірку, дату її початку та місце проведення; обов'язковості пред'явлення керівнику підприємства або уповноваженій ним особі копії наказу органу доходів і зборів про проведення документальної виїзної перевірки, посвідчення

## ВИСНОВКИ

на право проведення перевірки, службових посвідчень посадових осіб органів доходів і зборів, які проводитимуть перевірку; дотримання процедури, термінів та правил оформлення подання керівнику підприємства письмового запиту для отримання необхідних для перевірки документів, врахування обмежень щодо строків давності погашення податкового боргу; дотримання обмежень щодо тривалості проведення документальної виїзної перевірки, строків складання акта (довідки) про її результати, процедури розгляду заперечень за результатами перевірки та процедури прийняття податкового повідомлення-рішення.

4. З метою оптимізації процесу митного постаудиту підприємств в Україні аудиторські процедури доцільно об'єднати у чотири блоки залежно від його етапів, а саме: підготовчі, оціночні, доказові та підсумкові. Запропоноване групування процедур здійснено відповідно до мети, яка ставиться перед перевіряючим на кожному з етапів перевірки.

На першому етапі відбувається розробка стратегії та планування перевірки, а саме – ознайомлення з діяльністю суб'єкта щодо здійснення зовнішньоекономічних операцій та визначення можливих напрямів порушення законодавства у цій сфері, підготовка попередніх висновків у відповідності до профілю ризиків. Завданням другого етапу є дослідження стану системи внутрішнього контролю суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності з метою формування оптимального комплексу процедур під час безпосередньої перевірки облікової та звітної документації. Група третього етапу об'єднує доказові процедури – аналітичні, процедури по суті, перерахунок, фактичний контроль, зустрічні звірки та ін. щодо правильності та достовірності записів у бухгалтерському обліку та у фінансовій звітності стосовно зовнішньоекономічних операцій. На завершальному етапі митного постаудиту здійснюються підсумкові процедури – оцінка інформації про зовнішньоекономічні операції підприємства, а також їх порівняння з очікуваними результатами митного постаудиту та перевірок інших державних органів. На цьому етапі також здійснюється підведення підсумків митного постаудиту, їх узгодження із керівником підприємства, що перевірялося, та оформлюються результати у формі акта або довідки.

5. У процесі проведення документальної перевірки підприємств-суб'єктів ЗЕД в Україні переважно виявляються наступні типові порушення: заниження митної вартості імпортованих товарів шляхом не включення до її складу вартості страхування товарів, інжинірингу, фрахту, комісійних та брокерських винагород понесених покупцем, роялті та ліцензійних платежів, витрат на транспортно-експедиційні послуги, витрат на завантаження, розвантаження та обробку оцінюваних товарів; недотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи у частині, що стосується правильності визначення коду товарів згідно з УКТ ЗЕД; неправомірне отримання пільг і звільнення від оподаткування (нецільове використання імпортованих товарів) та ін.

6. Становлення системи митного аудиту в Україні ускладнено рядом проблем: домінуванням фіскальної направленості митної діяльності; недосконалістю нормативно-правового забезпечення; слабкою методологічною базою контрольно-перевірочної діяльності; нерозвинутою системою формування та аналізу ризиків підприємств на предмет можливого порушення норм митного та податкового законодавства; недостатньою кількістю співробітників відділів митного аудиту; слабкою взаємодією підрозділів органу доходів і зборів у частині реалізації функції митного аудиту; нормативно-правовою незахищеністю митного аудитора; недостатнім рівнем матеріального забезпечення відділів митного аудиту.

7. Основними проблемними питаннями, які виникають під час здійснення митного аудиту в Україні визначено: відсутність об'єкта перевірки (підприємства) за адресою, вказаною в картці акредитації (МКУ не передбачено та не визначено порядок дій посадових осіб органу доходів і зборів, що проводять документальну виїзну перевірку, у разі встановлення відсутності підприємства за вказаною у картці адресою); фізичне перешкоджання посадовим особам органів доходів і зборів у доступі на територію підприємства, яке перевіряється в рамках виїзних документальних перевірок, що може призвести до затягування та неможливості завершення перевірки у зв'язку із закінченням строків давності, встановлених ст. 102 ПКУ; ненадання підприємством, відповідно

до своїх обов'язків, під час проведення перевірки інформації в електронному вигляді; відмова керівника або іншої уповноваженої особи підприємства, що перевіряється, від підписання акту перевірки, що є порушенням вимог ст. 354 МКУ; завантаженість посадових осіб органу доходів і зборів при проведенні перевірок іншими обов'язками та завданнями, пов'язаними з оперативною діяльністю, що негативно впливає на якість і тривалість перевіркового процесу.

8. Законодавче регулювання здійснення митного аудиту в Європейському Союзі ґрунтується на загальних нормативних актах, до яких відносяться: Міжнародна конвенція про спрощення і гармонізацію митних процедур (Киотська конвенція), 1973 року; Рамкові стандарти безпеки і спрощення світової торгівлі ВМО, 2005 року; Митні стандарти ЄС (Customs Blueprints), 2007 року; Митний кодекс ЄС 1992 року; Модернізований Митний кодекс ЄС 2008 року; Технічні примітки ВМО до митного постаудиту (UNCTAD Technical Note 5 Post-clearance audit, 2008); Керівництво з митного постаудиту ВМО (WCO – Guidelines for Post-clearance Audit, 2012); Керівництво з митного аудиту ЄС (EU – Customs Audit Guide, 2007) та ін.

Одночасно в кожній країні-учасниці ЄС діють власні законодавчі акти (кодекси, закони, інструкції, керівництва), які в межах норм ЄС детально регулюють та відображають організаційні та методичні особливості здійснення митного аудиту.

9. Проведений аналіз європейського законодавства з митного аудиту, а також визначення сфер його регулювання, дозволив зробити висновок, що положення, які закріплені в чинному МКУ, в основному відповідають вимогам Киотської конвенції. Однак, ст. 78 Митного кодексу ЄС визначає сферу постмитного контролю як постмитну перевірку декларацій, при якій митні органи можуть за власною ініціативою або на прохання декларанта після випуску товарів внести зміни в декларацію. На відміну від українського законодавства (яке розділяє перевірки на виїзні та невиїзні) постмитний контроль в ЄС може проводитись і в приміщеннях декларанта, а митні органи також можуть перевірити й товар, якщо це ще можливо.

Основи та сферу митного постаудиту визначають статті Митного кодексу ЄС (з 13 по 16), згідно з якими митні органи мають достатньо багато повноважень: будь-яка особа, що задіяна в операціях, пов'язаних з торгівлею товарами, на вимогу митних органів зобов'язана надати в їхнє розпорядження будь-які документи й інформацію, а трейдери зобов'язані зберігати у себе відповідні документи не менш 3 календарних років. Митники також мають зобов'язання щодо забезпечення конфіденційності отриманої інформації.

Найкращі принципи та стандарти ЄС у галузі митної справи зосереджено у Митних прототипах (Customs Blueprints), одним із 22 напрямів яких є митний постаудит. У порівнянні з цими стандартами можна оцінювати недоліки функціонування митних адміністрацій і вносити відповідні зміни до стратегії їх діяльності.

10. Національне законодавство кожної окремої країни ЄС містить внутрішні правила для посадових осіб митної служби у формі Керівництва для здійснення митного постаудиту.

За результатами дослідження розроблено та запропоновано орієнтовну структуру Проекту «Керівництва з митного постаудиту» в Україні. Керівництво умовно поділяється на два розділи: теоретичні засади митного постаудиту і його організація (мета, суб'єкт, об'єкт, завдання, форми проведення аудиту, побудова системи аналізу ризиків) та шляхи здійснення митного постаудиту – методологія (основні етапи, оцінка рівнів ризиків за задалегідь сформованими критеріями – профілями ризику, складання програми перевірки, безпосередня перевірка із застосуванням контрольних списків, підведення підсумків та документування результатів перевірки, контроль за виконанням рішень). Контрольні списки питань призначені для того, щоб упевнитися, що в ході кожної аудиторської перевірки були прийняті до уваги всі значні області ризику. Дані списки поділені на дві частини: одна стосується підготовки до проведення аудиту, друга – аудиту як такого. Інформація, зібрана в ході підготовчої частини може бути отримана з різних джерел: з різних систем всередині органів доходів і зборів, з попередніх аудитів, в ході зустрічей з суб'єктом економічної діяльності і т.д. На основі опрацювання підготовчої

частини аудитор може зробити висновок про необхідний склад і обсяг дій при проведенні перевірки. Перелік питань другої частини контрольних списків повинен розглядатися окремо для кожної перевірки залежно від виявлених або передбачуваних ризиків, а також з урахуванням обсягів аудиту.

11. Результативність та ефективність митного аудиту прямо залежить від якості методичної бази щодо його організації, планування, технології здійснення та документування. Сучасний стан методичного забезпечення митного аудиту (практично відсутність методичних та інструктивних матеріалів щодо технології контрольних заходів) вимагає їх розробки за конкретними напрямами зовнішньоекономічних операцій та застосування на практиці.

Основні напрями митного аудиту враховують специфіку ведення зовнішньоекономічної діяльності українськими підприємствами та включають перевірку: митної вартості товарів; правильності визначення країни походження товару; правильності визначення коду товарів згідно з УКТ ЗЕД; кінцевого використання товарів та правомірності отримання пільг; функціонування митних складів; операцій з переробки на митній території країни; операцій з переробки за межами митної території; дотримання режиму тимчасового ввезення товарів; операцій з товарами подвійного призначення; правильності визначення експортного ПДВ.

12. Аналізуючи організаційні особливості здійснення митного постаудиту в ЄС, доцільно відмітити, що в таких країнах, як Великобританія, Ірландія, Португалія контроль за достовірністю нарахування і сплати податків та митних платежів здійснюється одним державним органом, а в Німеччині, Італії, Болгарії, Туреччині, Австрії контроль за достовірністю нарахування і сплати податків покладено на податковий орган, а митних платежів – на митний орган. У країнах ЄС кількість інспекторів митниці, які беруть участь у проведенні митного постаудиту, складає близько 30 % усього особового складу митних органів. Проте в Україні станом на грудень 2012 року постаудитом займалися лише 1 % особового складу митних органів.

Результати аналізу якості митного аудиту в країнах ЄС, що був здійснений Європейською рахунковою палатою (European Court of Auditors), показали застосування в більшості перевірених країнах недостатньо розробленої методології аудиту, неякісне планування і, зокрема, відсутність регулярних і ретельних постаудиторських перевірок спрощених процедур, що в результаті підвищує ризик втрати сум боргу перед бюджетом ЄС.

13. У процесі розробки системи показників оцінювання якості та ефективності проведення митного аудиту в Україні запропоновано такі групи показників:

- кількісні (абсолютні) показники результативності документальних перевірок, які відображають кількісний або вартісний стан результатів документальних перевірок;

- відносні показники результативності документальних перевірок, які розраховуються шляхом співставлення двох або більше параметрів та узагальнюють результативність роботи;

- якісні показники результативності та ефективності документальних перевірок, які характеризують ефективність в цілому та розрізі структурних одиниць;

- динамічні показники результативності та ефективності документальних перевірок, що показують зміну абсолютних та відносних показників в часі.

14. Проаналізувавши основні показники діяльності підрозділів митного аудиту ДМСУ в 2010-2012 роках можна зробити наступні висновки:

- загальна кількість перевірок зросла за три роки на 22 % і склала у 2012 році 1260 одиниць, одночасно спостерігалась тенденція до зростання кількості камеральних (документальних не виїзних) перевірок на фоні зменшення кількості документальних виїзних перевірок, що свідчить про створення сприятливих умов для ведення бізнесу у сфері зовнішньоекономічної діяльності;

- оцінюючи фіскальні результати митного аудиту слід визнати, що його проведення є економічно вигідним для митних органів і держави у цілому. Чисельний штат співробітників митних органів, що займалися митним аудитом на початок 2013 року не перевищував 150 осіб (із врахуванням співробітників централь-

ного апарату), при цьому загальна величина донарахованих у 2012 році за результатами документальних перевірок сум становила 602,75 млн грн, що складає близько 400 тис. грн у розрахунку на одну перевірку або біля 4 млн грн на одну посадову особу;

- питома вага донарахованих коштів у загальній сумі митних платежів зросла з 2010 року більш ніж у два рази і склала у 2012 році 0,48 %;

- зменшення коефіцієнту перерахунку коштів до Державного бюджету більш ніж у два рази – з 38 % у 2010 році до 17 % у 2012 році свідчить про високу питому вагу митних перевірок, що проходять через процедуру судового оскарження. Навіть високий показник сплати донарахованих митних платежів 2011 року не є об'єктивним, адже був забезпечений на 411,6 млн грн одним підприємством. Така ситуація свідчить, з одного боку, про невисоку ефективність формування доказової бази в частині доведення факту митно-податкового правопорушення митними аудиторами, з іншого – високою корумпованістю національної судової системи, у рамках якої суб'єкти ЗЕД часто вирішують питання фінансових санкцій виставлених митним органом незаконним чином.

15. Досвід окремих країн ЄС (Німеччини, Великобританії, Франції, Болгарії та ін.) щодо методології здійснення митного аудиту показав: прагнення досягти максимальної співпраці і взаєморозуміння між підприємством та митним органами; використання найсучасніших технічних засобів, технологій для здійснення контролю; мотиваційний характер, що проявляється у намаганні максимально заохотити підприємство до ведення ретельного обліку, розрахунку та сплати податків через функціонування ефективних систем внутрішнього контролю.

Дослідивши порядок організації та здійснення митного постаудиту в деяких країнах ЄС, а також в інших країнах (Японії, Кореї, Китаї, Вірменії, Казахстані та ін.) було визначено пріоритетні стандарти та підходи щодо здійснення контрольної-перевірочної роботи, які доцільно впроваджувати в Україні, а саме:

- перехід від фіскальної спрямованості постаудиту до консультуючої та контролюючої роботи, спрямованої на підвищення свідомого рівня дотримання платниками податків законодавства,

прозорого декларування результатів їх господарської діяльності, вивчення причин низького рівня декларування митних платежів та виявлення схем ухилення від їх сплати;

– надання платникам податків пріоритетних прав на виправлення недостовірних даних у поданих ними деклараціях;

– запровадження систем електронного обміну інформацією (електронними копіями документів) між органами доходів і зборів і платником податків та розвиток такого напрямку перевірок, як невідійманий електронний аудит – здійснення перевірки достовірності даних декларацій на основі наданих платником податків електронних копій документів (фінансової звітності, зовнішньоекономічних договорів, банківських, транспортних та інших первинних документів);

– при здійсненні аналітичних робіт по виявленню можливих порушень обирати напрямки у відповідності до конкретних товарів, за країнами походження і призначенням товару, по суб'єктах ЗЕД, по органах доходів і зборів, що здійснюють оформлення. Виходячи із зіставлення вищевикладених параметрів стає можливим виявити найбільш ризиковані угоди, в яких можливі порушення митних правил;

– подальше розширення градування системи застосування штрафних санкцій у випадку самостійного виправлення платником податків недостовірних даних (які призвели до заниження сплати податків або митних платежів) у деклараціях. Зокрема, у випадку самостійного виправлення платником податків помилок у деклараціях розмір штрафних санкцій повинен залежати від наступних обставин: чи платник податків самостійно без вказівок контролюючого органу донарахував занижені податкові зобов'язання, чи донарахував занижені податкові зобов'язання за вказівками контролюючого органу, чи він це зробив до отримання повідомлення про проведення аудиторської перевірки, чи після отримання повідомлення про проведення аудиторської перевірки, але до початку її проведення, чи були дії платника навмисними або ненавмисними, чи здійсненні платником податків зазначені дії вперше, вдруге або втретє протягом трьох років, чи сприяв платник податків співробітництву з контролюючим органом чи вчиняв дії, які перешкоджали встановити достовірність нарахування та сплати податків.

1. Актуальні питання теорії та практики митної справи : монографія за заг. ред. І. Г. Бережнюка. – Хмельницький : ПП Мельник А.А., 2013. – 428 с. – (Митна справа в Україні. Том 21).
2. Бережнюк І. Г. Особливості застосування системи управління ризиками митними службами США та країн Європи / І. Г. Бережнюк, О. В. Джумурат, І. В. Несторишен // Вісник Академії митної служби України. Серія: «Економіка». – 2012. – № 2 (48). – С. 88–92.
3. Білан Ю. М. Управлінська звітність суб'єктів ЗЕД як джерело митного аудиту / Ю. М. Білан, О. О. Книшек // Митна політика та актуальні проблеми економічної безпеки України на сучасному етапі (економіко-управлінські, правові, інформаційно-технічні, гуманітарні аспекти): матеріали VI міжн. наук.-практ. конференції молодих учених. – Дніпропетровськ: Академія митної служби України, 2013. – Т. 1. – С. 317–318.
4. Білуха М. Т. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит : підручник / М. Т. Білуха, Т. В. Микитенко. – К. : Українська академія оригінальних ідей. – 2005. – 888 с
5. Бутинець Ф. Ф. Контроль і ревізія : підручник / Ф. Ф. Бутинець, В. П. Бондар, Н. Г. Виговська, Н. І. Петренко. – Житомир : ПП «Рута», 2006. – 560 с.
6. Вакульчик О. М. Визначення зон економічних ризиків на основі показників економічної безпеки підприємства / О. М. Вакульчик // Економіст. – 2009. – № 8. – С. 40–43.
7. Вакульчик О. М. Використання досвіду ЄС в побудові системи законодавчого та методичного забезпечення митного постаудиту в Україні / О. М. Вакульчик, Т. С. Єдинак, О. О. Книшек // Вісник Академії митної служби України. Серія: «Економіка». – 2013. – № 2 (50). – С. 11–23.
8. Вакульчик О. М. Європейський досвід оцінки результатів впровадження системи спрощеного митного контролю



- та якості митного аудиту / О. М. Вакульчик, Т. С. Єдинак, К. С. Костюченко // Вісник Академії митної служби України. Серія: «Економіка». – 2012. – № 1 (47). – С. 10–17.
9. Вакульчик О. М. Кількісна оцінка якісних характеристик суб'єкта ЗЕД з метою надання статусу уповноваженого економічного оператора / О. М. Вакульчик, І. Д. Харламова // Вісник Академії митної служби України. Серія: «Економіка». – 2013. – № 1. – С. 12–24.
  10. Вакульчик О. М. Кількісна оцінка якісних характеристик суб'єкта ЗЕД в рамках попереднього митного аудиту з метою надання статусу уповноваженого економічного оператора / О. М. Вакульчик // Формування системи митного аудиту України : матеріали науково-практичного семінару. – Хмельницький : Державний науково-дослідний інститут митної справи, 2013. – С. 8–11.
  11. Вакульчик О. М. Особливості організації та проведення зовнішнього контролю розрахунків за митними платежами підприємств суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності / О. М. Вакульчик, О. О. Книшек, К. В. Йова // Механізм регулювання економіки. – 2010. – Т. 1., № 3. – С. 107–121.
  12. Васильєва В. Г. Сучасний стан та напрямки розвитку аудиту митної вартості товарів / В. Г. Васильєва, Н. М. Татаренко // Вісник Академії митної служби України. Серія: «Економіка». – 2012. – № 2 (48). – С. 33–35.
  13. Внутрішній контроль господарської діяльності підприємства: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / за ред. к.е.н. проф. М. Д. Корінька. – Фастів : Поліграфіст, 2006. – 440 с.
  14. Войтов С. Г. Митний постаудит: об'єктивна закономірність та проблеми становлення / С. Г. Войтов // Митна політика та актуальні проблеми економічної безпеки України на сучасному етапі : матеріали V міжн. наук.-практ. конференції молодих вчених. – Дніпропетровськ : Академія митної служби України, 2012. – Т. 1. – С. 210–212.

15. Войтов С. Г. Сучасна зумовленість та проблеми становлення національної системи митного постаудиту / С. Г. Войтов // Формування системи митного аудиту України : матеріали наук.-практ. семінару. – Хмельницький : Державний науково-дослідний інститут митної справи, 2013. – С. 35–39.
16. Гольдштейн Г. Я. Экономический инструментарий принятия управленческих решений : учебное пособие для магистрантов направления 521500 «Менеджмент» (МВА) / Г. Я. Гольдштейн, А. Н. Гуц. – Таганрог : ТРТУ, 1999 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.aup.ru/books/m69/>.
17. Гончарук О. А. Административно-правовые основы реформирования современных таможенных органов Украины / О. А. Гончарук // Ученые записки Таврического национального университета им. В. И. Вернадского. Серия: «Юридические науки». – 2010. – № 2. – С. 124–130.
18. Господарський кодекс України [Електронний ресурс] : закон України [прийнято Верхов. Радою 16.01.2003 № 436-IV]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
19. Губа М. О. Митне оподаткування в системі регуляторного забезпечення економічної безпеки національної економіки : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.03 «Економіка та управління національним господарством» / М. О. Губа. – Дніпропетровськ, 2013. – 20 с.
20. Губіна І. С. Митний постаудит у системі митного контролю: проблеми нормативно-правового регулювання / І. С. Губіна // Вісник Академії митної служби України. Серія: «Економіка». – 2011. – № 1 (45). – С. 38–42.
21. Дяченко Є. С. Регламентація здійснення пост митного аудиту / Є. С. Дяченко // Митна політика та актуальні проблеми економічної та митної безпеки України на сучасному етапі : матеріали VI міжнародної наук.-практ. конф. молодих вчених. – Дніпропетровськ : Академія митної служби України, 2012. – Т. 1. – С. 279–280.

22. Єдинак В. Ю. Управлінсько-правові аспекти функціонування системи митного аудиту в Україні / В. Ю. Єдинак // Формування системи митного аудиту України : матеріали наук.-практ. семінару. – Хмельницький : Державний науково-дослідний інститут митної справи, 2013. – С. 17–21.
23. Єдинак Т. С. Актуальні питання митного аудиту ввезення гуманітарної допомоги на територію України / Т. С. Єдинак, В. Ю. Єдинак // Вісник Академії митної служби України. Серія: «Економіка». – 2013. – № 2 (50). – С. 51–60.
24. Єдинак Т. С. Класифікація методів постмитного аудиту / Т. С. Єдинак // Вісник Академії митної служби України. Серія: «Економіка». – 2009. – № 1 (41). – С. 88–93.
25. Єдинак Т. С. Контроль як функція державного управління: сутність та класифікація / Т. С. Єдинак, О. В. Павлишен // Вісник Академії митної служби України. Серія: «Державне управління». – 2011. – № 1 (4). – С. 12–18.
26. Єдинак Т. С. Постмитний аудит як фактор забезпечення економічної безпеки країни: зарубіжний досвід та українська перспектива / Т. С. Єдинак, В. Ю. Єдинак // Вісник Академії митної служби України. – 2008. – № 4. – С. 70–76.
27. Єдинак Т. С. Проблеми визначення ефективності митного постаудиту / Т. С. Єдинак // Формування системи митного аудиту України : матеріали наук.-практ. семінару. – Хмельницький : Державний науково-дослідний інститут митної справи, 2013. – С. 11–13.
28. Єдинак Т. С. Проблеми державного регулювання операцій з давальницькою сировиною як способу незаконного відшкодування експортного ПДВ та ухилення від оподаткування / Т. С. Єдинак, Т. С. Тоцька // Вісник Академії митної служби України. Серія «Державне управління». – 2009. – № 1. – С. 68–75.
29. Івашова Л. М. Основи митного постаудиту : навч. посіб. / Л. М. Івашова, Т. С. Єдинак, В. Ю. Єдинак; вступне слово д.е.н. П. В. Пашка. – Дніпропетровськ : АМСУ, 2011. – 220 с.

30. Івченко І. Ю. Моделювання економічних ризиків і ризикових ситуацій : навч. посіб. / І. Ю. Івченко. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 344 с.
31. Книшек О. О. Відповідність системи внутрішнього контролю підприємства цілям митного аудиту / О. О. Книшек // Формування системи митного аудиту України : матеріали наук.-практ. семінару. – Хмельницький : Державний науково-дослідний інститут митної справи, 2013. – С. 51–54.
32. Книшек О. О. Управління ризиками як основа проведення успішного митного постаудиту: зарубіжний досвід та українські перспективи / О. О. Книшек, Є. С. Дяченко, Ю. М. Білан // Вісник Академії митної служби України. Серія: «Економіка». – 2012. – № 2 (48). – С. 68–72.
33. Копцева Л. О. Вплив міжнародних правил на законодавство України щодо митного аудиту / Л. О. Копцева // Митна справа. – 2010. – № 4 (70). – С. 62–71.
34. Ліханіна Ю. О. Митний постаудит як інструмент державного контролю ЗЕД / Ю. О. Ліханіна // Вісник Академії митної служби України. Серія: «Державне управління». – 2011. – № 1 (4). – С. 111–118.
35. Макеева О. Перспективи розвитку внутрішнього аудиту в Україні / О. Макеева // Економіст. – 2010. – № 6. – С. 54–57.
36. Медвідь Ю. О. Здійснення аудиту платників податків підрозділами Відомства доходів Ірландії: особливості врахування окремого досвіду для України / Ю. О. Медвідь // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – 2013. – № 4, Т. 2 – С. 292–296.
37. Медвідь Ю. О. Особливості організації та проведення митного постаудиту в республіці Ірландія / Ю. О. Медвідь // Формування системи митного аудиту України : матеріали наук.-практ. семінару. – Хмельницький, Державний науково-дослідний інститут митної справи, 2013. – С. 48–51.
38. Методика проведення виїзних документальних перевірок стану дотримання суб'єктами зовнішньоекономічної діяль-

- ності законодавства України з питань митної справи у частині перевірки задекларованих витрат на транспортування імпортованих товарів [Текст] : лист Державної митної служби України від 17.08.2007 № 1-12/1320-ЕП.
39. Митний кодекс Європейського Союзу [Електронний ресурс] : [Регламент Ради № 450\2008]. – Режим доступу : <http://kompmp.rada.gov.ua/kompmp/doccatalog/document?id=47241>.
  40. Митний кодекс Республіки Вірменія [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.customs.am/Shared/Documents/\\_CL/RA\\_Customs\\_Laws/ or\\_2000\\_ho83.pdf](http://www.customs.am/Shared/Documents/_CL/RA_Customs_Laws/ or_2000_ho83.pdf).
  41. Митний кодекс України [Електронний ресурс] : закон України [прийнято Верхов. Радою 11.07.2002 № 92-IV]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/92-15>.
  42. Митний кодекс [Електронний ресурс] : закон України [прийнято Верхов. Радою 13.03.2012 № 4495-VI]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.
  43. Міжнародна конвенція про спрощення і гармонізацію митних процедур (Киотська конвенція) [Електронний ресурс] : [затв. Радою митного співробітництва 18.05.1973 року у редакції Брюсельського Протоколу 1999 року]. – Режим доступу : [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/995\\_643](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/995_643).
  44. Міжнародний стандарт аудиту 610 «Розгляд роботи внутрішнього аудитора» // Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2004 року / Пер. з англ. мови О. В. Селезньов, О. Л. Ольховікова, О. В. Гик, Д. Ц. Шарашидзе, Л. Й. Юрківська, С. О. Куліков. – К. : ТОВ «ІАМЦ-АУ «СТАТУС». – 2004. – 1028 с.
  45. Орлов С. Роль внутрішнього аудиту в удосконаленні системи управління ризиками компанії [Електронний ресурс] / С. Орлов // Незалежний директор. – 2006. – № 1. – Режим доступу : <http://www.kstil.com.ua/archive/?aid=75&jid=70>.
  46. Основні показники діяльності органів ДПС України станом на 01.01.2012 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://minrd.gov.ua/dodatкова-informatsiya/eksklyuziv-vid->

- departamenti/departament-prognozuvannya-/povidomlennya-z-pitan-obli/54335.html.
47. Офіційний веб-сайт Всесвітньої митної організації [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.wcoomd.org/en/about-us/legal-instruments.aspx>.
  48. Офіційний веб-сайт Генеральної Митної Адміністрації Китайської народної республіки [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.customs.gov.cn/publish/portal0/>.
  49. Офіційний веб-сайт Митної служби Республіки Вірменія [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.customs.am/Content.aspx?itn=csCIPostClearanceControl>.
  50. Офіційний веб-сайт Митної служби Японії [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.customs.go.jp/english/index.htm>.
  51. Офіційний лист Департаменту митного аудиту, аналізу та управління ризиками ДМСУ на адресу Державного науково-дослідного інститут митної справи від 17.04.2013 № 27/2-10/804 – ЕП.
  52. Офіційний веб-сайт відомства податкових комісарів Республіки Ірландія [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.revenue.ie/en>.
  53. Офіційний сайт Європейської Комісії [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ec.europa.eu>.
  54. Офіційний сайт Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.
  55. Петруня Ю. Є. Адміністрування митних платежів: стан і перспективи / Ю. Є. Петруня, М. О. Губа // Вісник Академії митної служби України. Серія: «Економіка». – 2012. – № 1. – С. 32–37.
  56. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] : закон України [прийнято Верхов. Радою 02.12.2010 № 2755-VI]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/print1361273706890735>.

57. Порядок використання в митних органах дозволів і висновків Державної служби експортного контролю України та їх електронних копій [Електронний ресурс] : наказ [видано Міністерством фінансів України 30.05.2012 № 649]. – Режим доступу : <http://minrd.gov.ua/zakonodavstvo/mitnezakonodavstvo/nakazi/62409.html>.
58. Порядок списання товарів (предметів) гуманітарної допомоги, які мають певний термін експлуатації [Електронний ресурс] : постанова [прийнято Кабінетом Міністрів України 16.03.2000 № 514]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/514-2000-п>.
59. Потушинська О. П. Митний аудит як гарантія цільового використання гуманітарної допомоги / О. П. Потушинська // Формування системи митного аудиту України : матеріали наук.-практ. семінару. – Хмельницький, Державний науководослідний інститут митної справи, 2013. – С. 57–59.
60. Поукок М. А. Финансовое планирование и контроль / Под ред. М. А. Поукока и А. Х. Тейлора [Пер. с англ.]. – М. : ИНФРА-М, 1996. – 480 с.
61. Про акціонерні товариства [Електронний ресурс]: закон України [прийнято Верх. Радою 17.09.2008 № 514-VI]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/514-17/page>.
62. Про аудиторську діяльність [Електронний ресурс] : закон України [прийнято Верх. Радою 22.04.1993 № 3125-XII (в редакції Закону № 140-V від 14.09.2006)]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>.
63. Про визнання такими, що втратили чинність, деяких актів Кабінету Міністрів України щодо комісій з питань гуманітарної допомоги [Електронний ресурс] : постанова [прийнято Кабінетом Міністрів України 21.01.2013 № 23]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/23-2013-п/para9#n9>.

64. Про внесення змін до Закону України «Про приєднання України до Протоколу про внесення змін до Міжнародної конвенції про спрощення та гармонізацію митних процедур» [Електронний ресурс] : закон України [прийнято Верхов. Радою 15.02.2011 № 3018-VI]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3018-17>.
65. Про внесення змін до Митного кодексу України у зв'язку з проведенням адміністративної реформи [Електронний ресурс] : закон України [прийнято Верхов. Радою 04.07.2013 № 405-VII]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/405-18>.
66. Про внесення змін до Положення про Міністерство соціальної політики України [Електронний ресурс] : указ [видано Президентом України 01.02.2013 № 51/2013]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/51/2013>.
67. Про впровадження методичних рекомендацій щодо класифікації окремих товарів згідно з вимогами УКТ ЗЕД [Електронний ресурс] : лист [видано Державною митною службою України 05.03.2013 № 11.1/2–16.2/2165–ЕП]. – Режим доступу : [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/MK110484.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MK110484.html).
68. Про врегулювання питань іноземного інвестування в Україну [Електронний ресурс] : постанова [прийнято правлінням Національного банку України 10.08.2005 № 280]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0947-05>.
69. Про гуманітарну допомогу [Електронний ресурс] : закон України [прийнято Верхов. Радою 22.10.1999 № 1192-XIV]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1192-14>.
70. Про державний контроль за міжнародними передачами товарів військового призначення та подвійного використання : закон України від 20.02.2003 № 549-IV // Відомості Верховної Ради України від 06.06.2003. – № 23. – 148 с.
71. Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців [Електронний ресурс] : закон України [при-

- йнято Верхов. Радою 15.05.2013 № 755-IV]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/755-15>.
72. Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності [Електронний ресурс] : указ [видано Президентом України 23.07.1998 № 817/98.] – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/817/98>.
73. Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади [Електронний ресурс] : указ [видано Президентом України 24.12.2012 № 726/2012]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/726/2012>.
74. Про застосування спеціальних заходів щодо імпорту в Україну [Електронний ресурс] : закон України [прийнято Верхов. Радою 22.12.1998 № 332-XIV]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/332-14/page>.
75. Про затвердження Класифікації зовнішньоекономічних послуг (КЗЕД) [Електронний ресурс] : наказ [видано Державною службою статистики України 27.02.2013 № 69]. – Режим доступу : [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/FIN83282.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN83282.html).
76. Про затвердження Концептуального плану заходів Держмитслужби України щодо забезпечення полегшення умов ведення бізнесу в сфері зовнішньоекономічної діяльності [Електронний ресурс] : наказ [видано Державною митною службою України 02.03.2012 № 141]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1025.19326.0>.
77. Про затвердження Концепції створення, упровадження і розвитку системи аналізу та керування ризиками та Положення про систему аналізу й селекції факторів ризику при визначенні окремих форм митного контролю [Електронний ресурс] : наказ [видано Державною митною службою України 27.05.2005 № 435]. – Режим доступу : <http://uazakon.com/document/fpart46/idx46264.htm>.
78. Про затвердження Норм втрат (бою) будівельних матеріалів при транспортуванні автотранспортом, зберіганні та реалізації та інструкцію про порядок застосування норм

- втрат (бою) будівельних матеріалів при транспортуванні автотранспортом, зберіганні та реалізації [Електронний ресурс] : наказ [видано Міністерством торгівлі СРСР 27.11.1991 № 95]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/v0095400-91>.
79. Про затвердження Норм природного убутку паливної продукції при зберіганні, складських операціях і перевезеннях зі складу на склад [Електронний ресурс] : постанова [прийнято Державним комітетом Ради Міністрів СРСР з матеріально-технічного забезпечення 12.08.1981 № 73]. – Режим доступу : [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/ST000286.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ST000286.html).
80. Про затвердження норм природного убутку продовольчих товарів у торгівлі та інструкцій з їх застосування [Електронний ресурс] : наказ [видано Міністерством торгівлі СРСР 02.04.1987 № 88]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/v0088400-87>.
81. Про затвердження переліків товарів, на які встановлено обмеження щодо переміщення через митний кордон України : постанова Кабінету Міністрів України від 21.05.2012 № 436 // Урядовий кур'єр від 30.05.2012. – № 95.
82. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс] : наказ [видано Міністерством фінансів України 30.11.1999 № 291]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99>.
83. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів» [Електронний ресурс] : наказ [видано Міністерством фінансів України 10.08.2000 № 193]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00>.
84. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [Електронний ресурс] : наказ [видано Міністерством фінансів України 20.10.1999 № 246]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.

85. Про затвердження Положення про організацію взаємодії підрозділів податкової міліції з іншими структурними підрозділами органів державної податкової служби для встановлення місцезнаходження платника податків [Електронний ресурс] : наказ [видано Державною податковою адміністрацією України 17.05.2012 № 336]. – Режим доступу : [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/DPA0221.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/DPA0221.html).
86. Про затвердження Порядку взаємодії митних і податкових органів при організації та проведенні спільних планових і позапланових перевірок суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності [Електронний ресурс] : наказ [видано Державною податковою адміністрацією та Державною митною службою України 29.07.2004 № 439/551]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0984-04>.
87. Про затвердження Порядку застосування спеціальних спрощень, що надаються уповноваженому економічному оператору [Електронний ресурс] : постанова [прийнято Кабінетом Міністрів України 21.05.2012 № 447]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/447-2012-п>.
88. Про затвердження Порядку здійснення державного контролю за міжнародними передачами товарів подвійного використання [Електронний ресурс] : постанова [прийнято Кабінетом Міністрів України 28.01.2004 № 86]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/86-2004-п/print1360063906682678>.
89. Про затвердження Порядку здійснення контрольних заходів Оперативною митницею та форми документа реагування [Електронний ресурс] : наказ [видано Державною митною службою України 26.05.2003 № 354]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?code=z0471-03>.
90. Про затвердження Порядку координації проведення планових виїзних перевірок органами виконавчої влади, уповноваженими здійснювати контроль за нарахуванням і сплатою податків та зборів (обов'язкових платежів) [Електронний ресурс] : постанова [прийнято Кабінетом Міністрів України

- 21.07.2005 № 619]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/619-2005-п>.
91. Про затвердження Порядку надання складським об'єктам статусу «митний склад» та позбавлення такого статусу [Електронний ресурс] : наказ [видано Міністерством фінансів України 16.07.2012 № 835]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1324-12>.
92. Про затвердження Порядку оформлення результатів проведення митними органами на підприємствах перевірок системи звітності та обліку товарів і транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України [Електронний ресурс] : наказ [видано Державною митною службою України 30.03.2006 № 254]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0653-06>.
93. Про затвердження Порядку планування митними органами документальних виїзних перевірок та Порядку проведення митними органами зустрічних звірок [Електронний ресурс] : наказ [видано Міністерством фінансів України 22.05.2012 № 582]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0899-12>.
94. Про затвердження Порядку проведення контрольного аналізу сировини, матеріалів і продуктів переробки, контрольного запуску у виробництво сировини та матеріалів [Електронний ресурс] : постанова [прийнято Кабінетом Міністрів України 21.05.2012 № 429]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/429-2012-п>.
95. Про затвердження Порядку проведення митними органами на підприємствах перевірок системи звітності та обліку товарів і транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України [Електронний ресурс] : постанова [прийнято Кабінетом Міністрів України 23.12.2004 № 1730]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1730-2004-п>.
96. Про затвердження Порядку проведення митними органами невиїзних документальних перевірок [Електронний ре-

- курс] : постанова [прийнято Кабінетом Міністрів України 02.02.2011 № 71]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/71-2011-п>.
97. Про затвердження Порядку створення зон митного контролю [Електронний ресурс] : наказ [видано Міністерства фінансів України від 22.05.2012 № 583]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0879-12>.
98. Про затвердження Примірного положення про відділ (сектор) митного аудиту регіональної митниці, митниці [Електронний ресурс] : наказ [видано Державною митною службою України 05.01.2012 № 16]. – Режим доступу : [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/MK120024.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MK120024.html).
99. Про затвердження Примірного положення та Примірної структури відділу організаційно-контрольної роботи регіональної митниці (митниці) [Електронний ресурс] : наказ [видано Державною митною службою України 22.11.2005 № 1147]. – Режим доступу : <http://ua-info.biz/legal/basegt/ua-dmppwe.htm>.
100. Про затвердження типових форм первинного обліку [Електронний ресурс] : наказ [видано Міністерством статистики України 29.12.1995 № 352]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0253202-95>.
101. Про зовнішньоекономічну діяльність [Електронний ресурс] : закон України [прийнято Верх. Радою 16.04.1991 № 959-XII]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=4&nreg=959-12>.
102. Про Інструкцію по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків [Електронний ресурс] : наказ [видано Міністерством фінансів України 11.08.1994 № 69]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0202-94>.
103. Про митний тариф України [Електронний ресурс] : закон України [прийнято Верхов. Радою 05.04.2001 № 2371-III]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2371-14>.

104. Про наукові парки [Електронний ресурс] : закон України [прийнято Верхов. Радою 25.06.2009 № 1563-VI]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1563-17>.
105. Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності [Електронний ресурс] : закон України [прийнято Верхов. Радою 05.04.2007 № 877-V]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/877-16>.
106. Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні [Електронний ресурс] : закон України [прийнято Верхов. Радою 12.07.2001 № 2658-III]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2658-14/print1360063906682678>.
107. Про порядок бухгалтерського обліку гуманітарної допомоги [Електронний ресурс] : наказ [видано Міністерством фінансів України 14.12.1999 № 298]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0915-99>.
108. Про порядок видачі дозволів на імпорт в Україну [Електронний ресурс] : наказ [видано Міністерством економіки та з питань Європейської інтеграції 06.03.2003 № 52]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0213-03>.
109. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами [Електронний ресурс] : закон України [прийнято Верхов. Радою 21.12.2000 № 2181-III]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2181-14/print1320850215104560>.
110. Про посилення контролю за правильністю класифікації бюджетуютьовуючих товарів [Електронний ресурс] : лист [видано Державною митною службою України 14.02.2011 № 11/2-10.16/2111-ЕП]. – Режим доступу : [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/MK110167.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MK110167.html).
111. Про приєднання України до Міжнародної конвенції про спрощення і гармонізацію митних процедур у змінній редакції згідно з Додатком I до Протоколу про внесення змін до Міжнародної конвенції про спрощення та гармонізацію мит-

- них процедур [Електронний ресурс] : закон України [прийнято Верхов. Радою 05.10.2006 № 227-V]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/227-16>.
112. Про проведення перевірок [Електронний ресурс] : лист [видано Міністерством доходів і зборів України 21.06.2013 № 9069/7/99-99-22-02-03-17]. – Режим доступу : <http://www.nau.ua/index.php?page=hotline&file=437528-21062013-0.htm>.
113. Про режим іноземного інвестування [Електронний ресурс] : закон України [прийнято Верхов. Радою 19.03.1996 № 93/96-ВР]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/93/96-вр>.
114. Про транзит вантажів [Електронний ресурс] : закон України [прийнято Верхов. Радою 20.10.1999 № 1172-XIV]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1172-14>.
115. Рамкові стандарти безпеки і спрощення світової торгівлі Всесвітньої митної організації [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.customs.gov.ua/dmsu/control/uk/doccatalog/list?currDir=302900>.
116. Туржанський В. А. Етапи та процедури митного аудиту суб'єктів ЗЕД / В. А. Туржанський, О. О. Пунда // Формування системи митного аудиту України : матеріали наук.-практ. семінару. – Хмельницький, Державний науково-дослідний інститут митної справи, 2013. – С. 21–24.
117. Туржанський В. А. Організаційно-інформаційна модель митного аудиту / В. А. Туржанський, О. В. Яковенко // Вісник Дніпропетровського університету. Серія: Економіка. – 2013. – Т. 21, № 4. – С. 221–226.
118. Туржанський В. А. Податковий і митний аудит за податками та зборами: проблеми уніфікації / В. А. Туржанський // Сталлий розвиток економіки. – 2013. – № 4. – С. 357–362.
119. Туржанський В. А. Функціонування постаудиту в системі митного контролю: вітчизняний та зарубіжний досвід / В. А. Туржанський // Митна безпека. – 2013. – № 1. – С. 13–19.

120. Управління в умовах економічної глобалізації : монографія / за ред. д.е.н. Ю. Є. Петруні. – Дніпропетровськ : АМСУ, 2010. – 200 с.
121. Устройствен правилник на Агенция «Митници» (Статут Митної агенції Болгарії) от 08.11.2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступа : <http://www.customs.bg/bg/page/234>.
122. Фрадинський О. А. Ефективність здійснення митного аудиту в Україні у 2010–2012 роках. / О. А. Фрадинський // Формування системи митного аудиту України : матеріали наук.-практ. семінару. – Хмельницький, Державний науково-дослідний інститут митної справи, 2013. – С. 26–29.
123. Фрадинський О. А. Порівняльна характеристика перевірок при проведенні податкового та митного аудитів : матеріали міжнародної науково-практичної конференції [«Стратегічні напрями соціально-економічного розвитку держави в умовах глобалізації»], (Хмельницький, 18–20 квітня 2013 року) / О. А. Фрадинський. – Хмельницький, Хмельницький університет управління та права, 2013. – С. 448–451.
124. Щодо визначення кодів окремих товарів згідно з УКТ ЗЕД [Електронний ресурс] : лист [видано Державною митною службою України 21.03.2012 № 162/2–313]. – Режим доступу : [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/МК120281.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/МК120281.html).
125. Щодо рішень Комітету з Гармонізованої системи Всесвітньої митної організації з питань класифікації деяких товарів [Електронний ресурс] : лист [видано Державною митною службою України 19.02.2011 № 11/1–10.16/2719–ЕП]. – Режим доступу : [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/МК091424.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/МК091424.html).
126. Яковенко О. В. Основні положення пост-митного контролю у ФРН / О. В. Яковенко // Формування системи митного аудиту України : матеріали наук.-практ. семінару. – Хмельницький, Державний науково-дослідний інститут митної справи, 2013. – С. 21–24.



127. Яковенко О. В. Основні положення проведення перевірок митними органами ФРН / О. В. Яковенко // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – 2013. – № 5, Т. 1. – С. 290–294.
128. Яковенко О. В. Правові засади здійснення електронних перевірок органами доходів і зборів / О. В. Яковенко, В. А. Туржанський // Вісник Ужгородського університету. Серія «Економіка». – 2013. – Випуск 4 (41). – С. 237–240.
129. Abgabenordnung Bundesrepublik Deutschland [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://dejure.org/gesetze/AO>.
130. Are simplified customs procedures for imports effectively controlled? // Special Report of European Court of Auditors. – 2010. – № 1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.europarl.europa.eu/document/activities/cont/201008/20100803ATT794>
131. Customs Audit Guide, European Commission — Taxation and Customs Union, 2007.
132. Customs Blueprints – Pathways to modern customs. Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities, 2007. – 89 pp. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/publications/info\\_docs/customs/customs\\_blueprint\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/info_docs/customs/customs_blueprint_en.pdf).
133. Customs Published Results of Post-Entry Audit <http://japantradecompliance.blogspot.com/2009/10/customs-published-results-of-post-entry.html>. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [japantradecompliance.blogspot.com/2009/10/customs-published-results-of-post-entry.html](http://japantradecompliance.blogspot.com/2009/10/customs-published-results-of-post-entry.html).
134. Guidelines For Post-Clearance Audit (Pca). Volume 2, World Customs Organization, June 2012 [Текст].
135. Ina Dimireva. EU report shows ineffectiveness of simplified customs procedures / Ina Dimireva [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.eubusiness.com/topics/eulaw/report-customs.70/>.
136. Informationen zur Zollprüfung, Außenwirtschaftsprüfung und Präferenzprüfungen [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.aachen.ihk.de/linkableblob/1440148/.6./data/zollpruefung\\_aussenwirtschaftspruefung\\_praeferenzpruefungen-data.pdf;jsessionid=82ED851F21DAFE4B9E7B9507FDF518A9.repl2](http://www.aachen.ihk.de/linkableblob/1440148/.6./data/zollpruefung_aussenwirtschaftspruefung_praeferenzpruefungen-data.pdf;jsessionid=82ED851F21DAFE4B9E7B9507FDF518A9.repl2).

137. Japan Customs Report : Outline of Customs administration and Tariff policy of Japan Customs. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.customs.go.jp/zeikan/pamphlet/report/pdf/report\\_001e.pdf](http://www.customs.go.jp/zeikan/pamphlet/report/pdf/report_001e.pdf).
138. Japanese Customs Published Results of Annual Post-Entry Audit [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://japantradecompliance.blogspot.com/2010/10/japanese-customs-published-results-of.html>.
139. Japanese Public Finance Fact Sheet – FY2010 Budget (Supplementary Data) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.mof.go.jp/english/budget/budget/fy2010/pamphletjpf2010.pdf>.
140. Japanese Public Finance Fact Sheet – FY2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.mof.go.jp/english/budget/budget/fy2011/factsheet.pdf>.
141. Merkblatt – Betriebsprüfung Zoll Informationen zu Zoll-, Außenwirtschafts- und Präferenzprüfungen [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.heilbronn.ihk.de/ximages/1436657\\_merkblattb.pdf](http://www.heilbronn.ihk.de/ximages/1436657_merkblattb.pdf).
142. Merkblatt über die wesentlichen Rechte und Mitwirkungspflichten bei der Durchführung einer Prüfung durch die Zollverwaltung [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://girinazw8.files.wordpress.com/2010/02/0683\\_merkblatt.pdf](http://girinazw8.files.wordpress.com/2010/02/0683_merkblatt.pdf).
143. Merkblatt über die wesentlichen Rechte und Mitwirkungspflichten von Pflichtigen bei Außenwirtschafts- und Marktordnungsprüfungen [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.ma-tax.de/A\\_H\\_P/fachthem/CustNews/201008/2010.08.03%20Merkblatt%200682.pdf](http://www.ma-tax.de/A_H_P/fachthem/CustNews/201008/2010.08.03%20Merkblatt%200682.pdf)
144. Modernisierter Zollkodex – Zollkodex der Union [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.stuttgart.ihk24.de/>.
145. Organization of Regional Customs [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.customs.go.jp/english/zeikan/z-kikou\\_e.htm](http://www.customs.go.jp/english/zeikan/z-kikou_e.htm).
146. WCO Guidelines for Post-clearance Audit, 2006 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.wcoomd.org/en/topics/enforcement-and-compliance/instruments-and-tools/pca-guidelines.aspx>



Додаток Б

Таблиця Б.1

Законодавче забезпечення митного аудиту в Україні

Тип документа	Реквізити документа
<i>Чинні нормативно-правові акти</i>	
Кодекс України	– Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI; – Митний кодекс України від 13.03.2012 № 4495-VI
Закон України	– «Про приєднання України до Міжнародної конвенції про спрощення і гармонізацію митних процедур у змінній редакції згідно з Додатком I до Протоколу про внесення змін до Міжнародної конвенції про спрощення та гармонізацію митних процедур» від 05.10.2006 № 227-V; – «Про внесення змін до Митного кодексу України у зв'язку з проведенням адміністративної реформи» від 04.07.2013 № 405-VII; – «Про внесення змін до Податкового кодексу України у зв'язку з проведенням адміністративної реформи» від 04.07.2013 № 404-VII
Указ Президента України	– «Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності» від 23.07.1998 № 817/98 (в редакції від 08.06.2004 року, підстава 576/2004)
Постанова Кабінету Міністрів України	– «Про затвердження порядку координації проведення планових виїзних перевірок органами виконавчої влади, уповноваженими здійснювати контроль за нарахуванням і сплатою податків та зборів» від 27.12.2010 № 1234; – «Про затвердження Порядку проведення контрольного аналізу сировини, матеріалів і продуктів переробки, контрольного запуску у виробництво сировини та матеріалів» від 21.05.2012 № 429
Наказ	– Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку оформлення результатів проведення митними органами перевірок» від 21.03.2012 № 377; – Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку проведення митними органами зустрічних звірок, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 22.05.2012 № 582; – Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку оформлення результатів документальних перевірок щодо дотримання податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби, платниками податків – фізичними особами» від 14.03.2013 № 395; – Міністерства доходів і зборів України «Про затвердження Порядку подання платником податків заяви про проведення документальної невізної позапланової електронної перевірки та прийняття рішення територіальним органом Міністерства доходів і зборів України про проведення такої перевірки» 03.06.2013 № 143 (вступає в дію з 01.01.2014 року)

Продовження таблиці Б.1

Тип документа	Реквізити документа
<i>Проекти нормативних документів, що заплановані до розробки та прийняття</i>	
Проект Закону України	– «Про внесення змін до Податкового та Митного кодексів України в частині врегулювання порядку проведення документальних перевірок та звірок» (Приведення у відповідність норм Податкового та Митного кодексів України, врегулювання порядку здійснення податкового та митного контролю органами доходів і зборів); – «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо подальшого впровадження електронного сервісу та здійснення електронних перевірок» (Удосконалення електронного сервісу для платників податків, визначення законодавчих умов для проведення контролюючими органами електронних перевірок, усунення можливих правових колізій, унормування термінологічного апарату із зазначених питань)
Проект Постанови Кабінету Міністрів України	– «Про затвердження Порядку координації проведення планових виїзних перевірок контролюючими органами та органами державного фінансового контролю, уповноваженими здійснювати контроль за нарахуванням і сплатою податків, зборів, платежів» (Удосконалення роботи щодо планування перевірок контролюючими органами та органами державного фінансового контролю, необхідність координації дій зазначених органів при проведенні перевірок)
Проект наказу Міністерства доходів і зборів України	– «Про визнання такими, що втратили чинність, наказів Державної податкової служби України, Державної митної служби України» (Виконання Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України у зв'язку з проведенням адміністративної реформи» від 04.07.2013 № 404-VII); – «Про затвердження Порядку направлення контролюючими органами податкових повідомлень-рішень платникам податків» (Визначення порядку направлення органами доходів і зборів податкових повідомлень-рішень платникам податків); – «Про затвердження Форми акта (довідки) про результати перевірки платника податків з питань повноти нарахування і сплати податків і зборів під час здійснення контрольованих операцій та вимог до його (її) складення» (Затвердження форми акта (довідки) про результати перевірки платника податків з питань повноти нарахування і сплати податків і зборів під час здійснення контрольованих операцій та вимоги до його (її) складення); – «Про затвердження Порядку проведення органами доходів і зборів зустрічних звірок»

Додаток Г

ПРОЕКТ

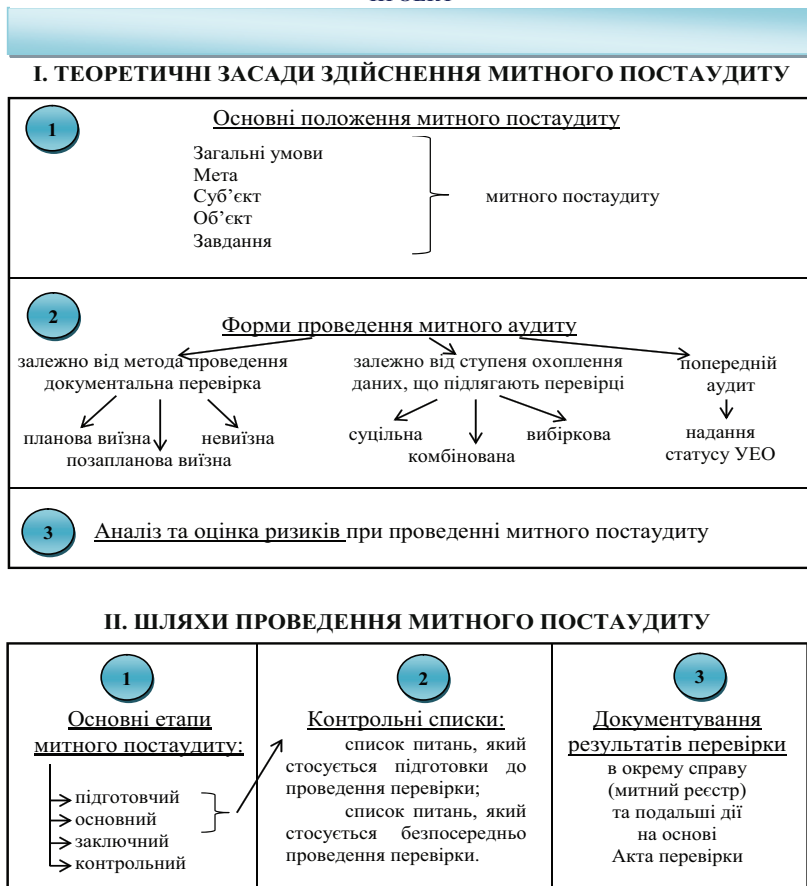


Рис. Г.1. Структура Проекту «Керівництва здійснення митного постаудиту»

Додаток Д



Рис. Д.1. Склад та структура Контрольних списків

Додаток Е

Таблиця Е.1.

Особливості здійснення митного аудиту в зарубіжних країнах

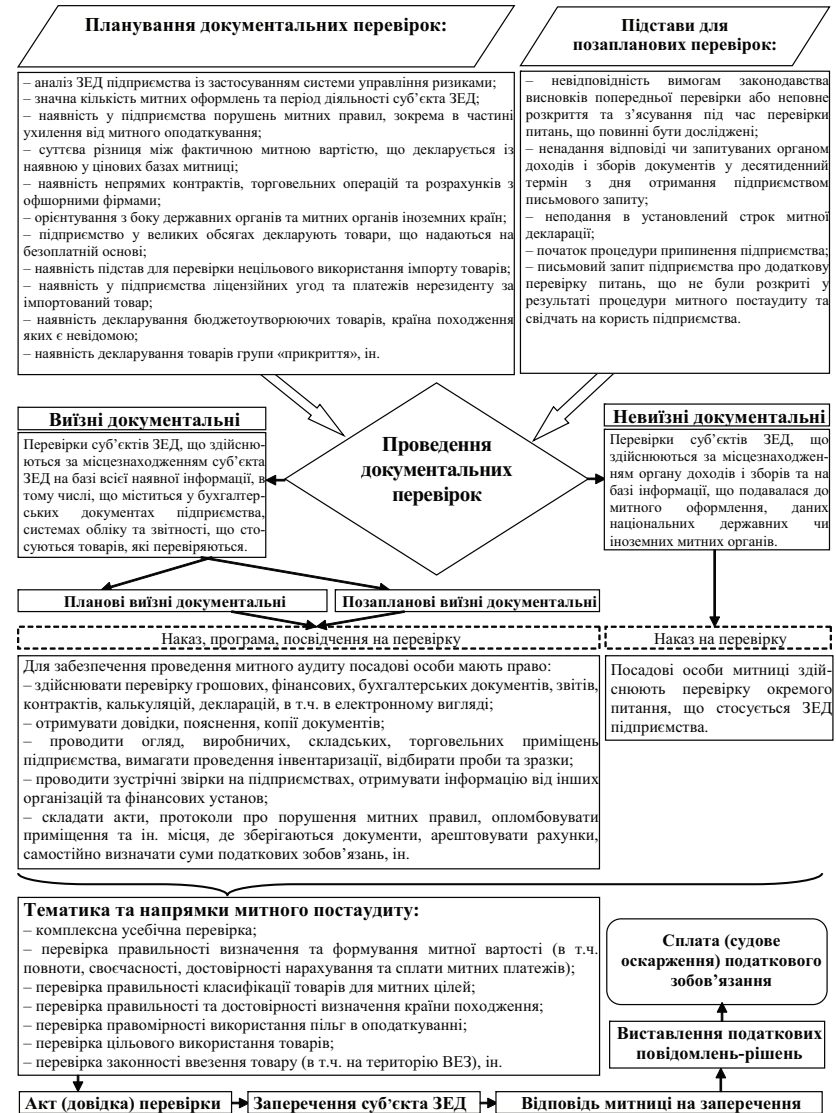
Країна	Організаційні та методологічні аспекти
<i>Країни Європейського Союзу</i>	
Франція	По відношенню до суб'єктів зовнішньої торгівлі митними органами здійснюється контроль за двома напрямками: 1. Формальний (вибіркова перевірка відповідності виду, номенклатури, вартості та походження товарів представленим документам, перевірка обґрунтованості пільг тощо). 2. Фундаментальний (суцільна перевірка правильності оформлення та повноти наявності всіх необхідних документів).
Велика Британія	Митний постаудит проводиться вибірково до окремих суб'єктів ЗЕД, а також брокерів, які є найбільш ризиковими. Митний офіцер має право самостійно визначити обсяг перевірки, терміни перевірки тощо.
Федеративна Республіка Німеччини	Митний аудит здійснюється за напрямками: 1. Митний аудит (Zollprüfung) – перевірка коду класифікації товарів, повноти наданої інформації, розрахунку митної вартості, наявності документів про пільги, наявності антидемпінгових та компенсаційних мит. 2. Аудит преференцій (Präferenzprüfung) – перевірка преференцій при експорті товарів на основі міжнародних договорів чи права Європейського співтовариства. 3. Зовнішній аудит (Außenwirtschaftsprüfung) – перевірка експорту, імпорту, заявлених коштів на банківських рахунках. 4. Аудит у сфері управління повітряним рухом.
Болгарія	У структурі Центрального митного управління створено Дирекцію «Наступного контролю», основною місією якої є розробка й сприяння впровадженню методичних рекомендацій щодо здійснення постаудиту дотримання вимог митного та акцизного законодавства. Термін проведення перевірки не може перевищувати двох місяців (при обґрунтованій необхідності термін може бути подовжений, але не більше ніж на 4 місяці). Посадові особи митних органів з метою отримання доказів уповноважені здійснювати обшук і вилучення документів, інших носіїв інформації, товарів, опечатувати офіси, каси, склади, торговельні та інші приміщення.
Республіка Ірландія	Митний аудит здійснюється у наступних формах: 1. Неаудиторські втручання: профільні інтерв'ю (опитування платників податків); направлення запитів; фактичний контроль за реєстраторами розрахункових операцій; галузеві огляди; отримання та дослідження інформації з інших державних та комерційних організацій; відвідування інтернет-сайтів платників податків. 2. Аудиторські перевірки: – аудиторські виїзні перевірки, які здійснюються за результатами оцінки та аналізу профільних ризиків діяльності платника податків; – аудиторські виїзні перевірки, які здійснюються на випадковій основі за допомогою автоматизованої програми випадкового відбору; – повторні аудиторські перевірки; – електронні аудиторські перевірки. 3. Спеціальні (кримінальні) розслідування.

Продовження таблиці Е.1

Країна	Організаційні та методологічні аспекти
<i>Інші країни</i>	
Китайська Народна Республіка	Аналіз даних митного постаудиту переорієнтував увагу митних органів із партій товарів з високим ризиком на суб'єкти з високим ризиком. Інтелектуальна система визначення та відбору ризиків виявляє ризики під час митного оформлення і вимірює рівень довіри відповідності суб'єкта ЗЕД. Управління ризиками поділяється на: стратегічне, операційне, тактичне. Митний аудит можуть здійснювати спеціальні аудиторські агентства та професійні співробітники, які працюють в митних підрозділах. Система митного постаудиту представлена 4 складовими: аналіз ризиків, аудит підприємств, торговельне розслідування та управління підприємством. Існує дві форми постаудиту: звичайний аудит (планова перевірка підприємств-суб'єктів ЗЕД); особливий аудит (цілеспрямована перевірка конкретного підприємства на основі аналізу ризиків). Митні органи попереджають підприємство про перевірку за 3 дні, а в особливих випадках перевірка здійснюється без попередження. Аудиторська група має складатися не менше як із двох працівників, які мають відповідні сертифікати аудиторів і право займатися аудиторською діяльністю.
Японія	Створено департамент постаудиту, розслідування та розвідки. Діє система попередньої перевірки, яка дає змогу імпортерам здійснити оформлення необхідних документів ще до моменту імпорту товарів у країну, дало змогу Міністерству фінансів Японії встановити граничний термін митного оформлення вантажів у морських та повітряних портах країни, який складає 0,1 години, не включаючи час розвантаження та завантаження суден. Відповідно до ст. 3 та 4 митного кодексу в Японії діє система самостійної оцінки нарахування та сплати податків та зборів (Self-Assessed Taxation System). Постаудит компаній, які отримали статус УЕО, здійснюється митними органами у формі перевірки щорічних актів внутрішнього аудиту (невиїзні документарні перевірки). Якщо в результаті проведення постаудиту встановлені значні порушення, то митниця видає адміністративний наказ про необхідність удосконалення («Administrative order for improvement»), якщо ж компанія не усуне виявлені недоліки у визначені митницею строки, то митниця анулює статус уповноваженого економічного оператора.
Корея	Митний постаудит поділяється на три види: – вибіркового аудиту (Case-by-Case Audit); – плановий аудит (Planned Audit); – самостійний аудит (Comprehensive Audit) – перевірка правильності нарахування та сплати платежів та податків самими суб'єктами ЗЕД. Імпортні угоди, які викликають підозру у митних органів, направляються на підприємства-імпортери та перевіряються власниками цих компаній. Обов'язковим є застосування пре-митного аудиту для товарів пільгового оподаткування, товарів з великим коливанням ціни, товарів, що імпортуються недобросовісними декларантами.

Країна	Організаційні та методологічні аспекти
Канада	Переміщення товарів з використанням системи митного постаудиту можуть здійснювати не всі імпортери, а лише їх окремі категорії, що відповідають встановленим вимогам, які встановлюються окремо для різних категорій перевізників (автомобільного, повітряного, залізничного транспорту, а також для контейнерних перевезень).
Республіка Казахстан	Митний постаудит одночасно з митним комітетом здійснює некомерційна, незалежна та самофінансована організація – Палата митних аудиторів, яка формується атестованими митними аудиторами та митними аудиторськими організаціями. Атестація аудиторів проводиться Кваліфікаційною комісією у формі іспитів. До атестації допускаються особи, які мають вищу освіту та досвід роботи не менше 3 років за економічною, фінансовою, митною, контрольно-ревізійною або юридичною спеціальностями. Митний аудит підлягає обов'язковому ліцензуванню.
Киргизька Республіка	Митному аудиту підлягають лише окремі категорії суб'єктів ЗЕД, які користуються спеціальними спрощеними процедурами митного оформлення, а також суб'єкти, діяльність яких здійснюється в сфері навколо митних послуг, а саме: митні перевізники, власники митних ліцензійних складів, власники магазинів безмитної торгівлі, митні брокери. Управління митного постаудиту складається із відділів митного аудиту та аналізу управління ризиками.
Республіка Вірменія	Для виявлення порушень здійснюються аналітичні роботи по конкретним товарам, за країнами походження і призначення товару, по суб'єктах ЗЕД, по митним органам, що здійснюють оформлення. Виходячи із зіставлення вищевикладених параметрів, виділяють найбільш ризиковані угоди, в яких можливі порушення митних правил.

**Додаток Ж**



**Рис. Ж.1** Схема організації та порядку проведення митного постаудиту в Україні [15]

**Додаток И**

*Таблиця И.1.*

**Параметри моделі оцінки, що була застосована комісією Європейської рахункової палати при перевірках, проведених у країнах-членах ЄС [8 с. 12]**

<b>Оцінювання преаудиту</b>
Чи був проведений аудит в приміщеннях трейдера, чи зроблений аудиторський звіт і чи є він в наявності?
Чи були оцінені адміністративна організація та внутрішній контроль у трейдера?
Чи були перевірені облік та інформаційні системи?
Чи були перевірені законні вимоги статей 261(2) і 264(2) Customs Code Implementing Provisions (CC13) на відсутність серйозних порушень?
Чи була перевірена фінансова спроможність суб'єкта ЗЕД?
Чи була проведена оцінка ризиків для трейдера?
Чи була відображена оцінка / аудит ризиків в контрольних рекомендаціях (плані)?
Чи містить процес авторизації елементи страхування (у т.ч. навчання, інформування, координування)?
Оцінювання контролю під час оформлення імпорту товарів
Чи були практики спрощування для митних процедур (повідомлення про відмову) надані у відповідності із законодавством?
Чи було проведено мінімум перевірок перед випуском традиційних власних ресурсів (TOR) / спільної торгівельної політики?
Чи були узгоджені автоматизовані профілі ризиків з традиційними власними ресурсами / спільною торгівельною політикою?
Чи був автоматизована випадкова складова включена в управління ризиками?
Чи були огляди, що стосуються питань спостереження за ризиками (включаючи вимірювання виконання ризиків профілю, зворотного зв'язку)?
Оцінювання контролю під час обробки – перевірки додаткових декларацій
Чи обробляються додаткові декларації за допомогою інформаційних технологій?
Чи була проведена мінімально необхідна кількість додаткових документальних перевірок?
Чи були прийняті автоматичні профілі ризику у відповідності з традиційними власними ресурсами / спільною торгівельною політикою?
Чи була врахована в управлінні ризиками автоматизована випадкова складова?
Чи було автоматизоване погодження між додатковим і спрощеним входом?
Чи було систематичне ручне погодження між додатковим і спрощеним входом?
Чи були звіти про спостереження за ризиками (включаючи вимірювання профілів ризику і зворотного зв'язку)?

*Продовження таблиці И.1*

<b>Оцінювання постаудиторських перевірок</b>
Чи заснований зовнішній пост-аудит на якісній методології аудиту (інструментах аудиту, когерентному підході)?
Чи включають ці види аудиту системи, в тому числі інформаційні системи?
Чи включають ці перевірки згоду з умовами для авторизації?
Чи включають ці перевірки додаткове тестування трансакцій (включаючи комерційні рахунки)?
Чи є частота аудиту достатньою для того, щоб враховувати ризик обмеженості часу?
Процент суб'єктів ЗЕД, які не проходили аудиторську перевірку достатньо часто, щоб уникнути обмеження часом?
Чи присутнє послідовне надання аудиторських звітів (менеджмент-контроль, зворотній зв'язок)?

Додаток К

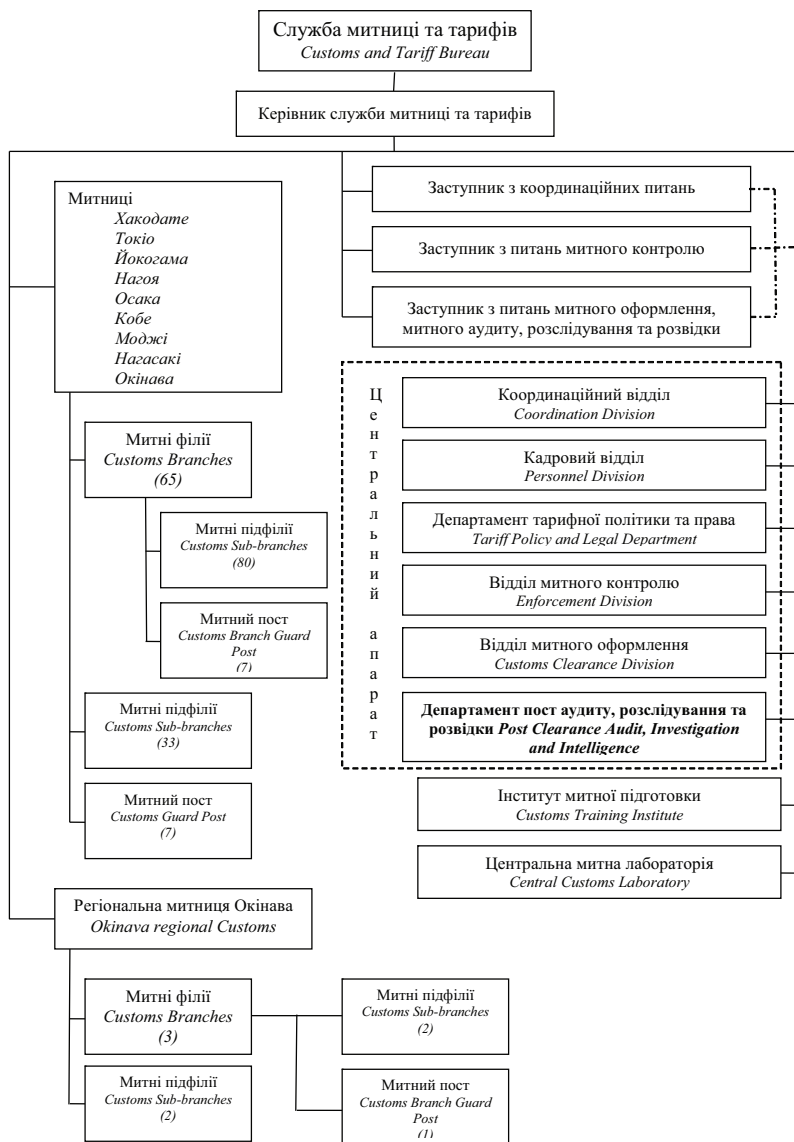


Рис. К.1 Місце Департаменту постаудиту в організаційній структурі митної служби Японії

Додаток Л

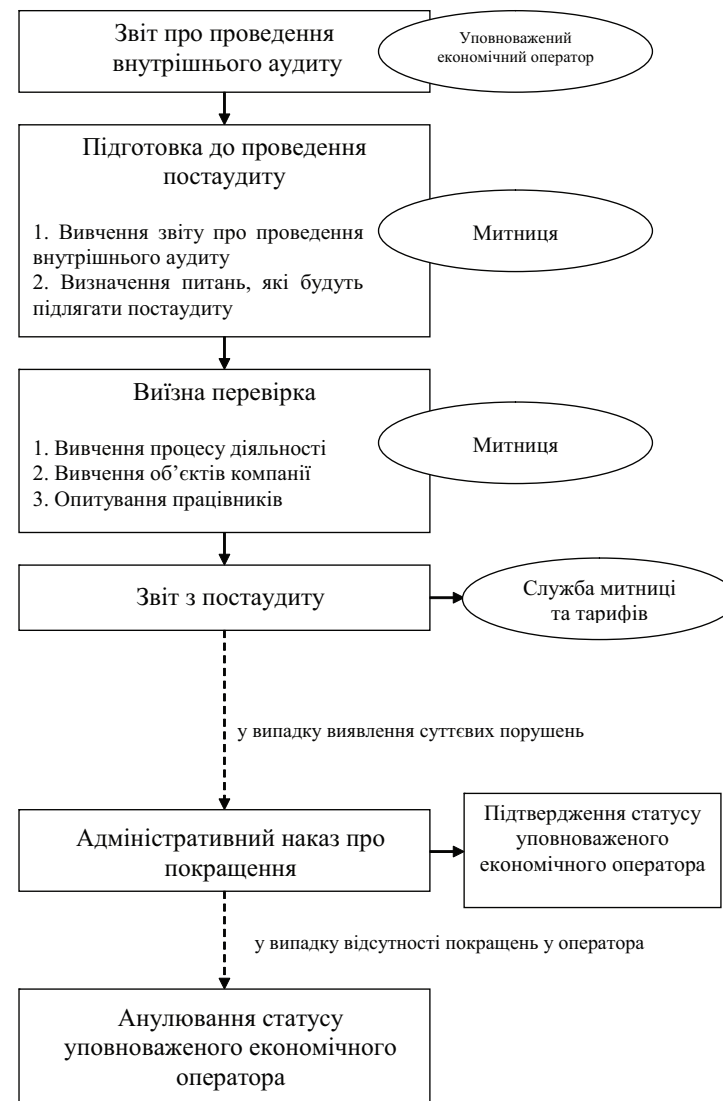


Рис. Л.1. Схема здійснення постаудиту уповноваженого економічного оператора в Японії



НАУКОВЕ ВИДАННЯ

# ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ МИТНОГО АУДИТУ В УКРАЇНІ

Монографія

*За загальною редакцією  
доктора економічних наук, професора  
О.М. Вакульчик*

**Колектив авторів:**

Вакульчик Олена Михайлівна;  
Бережнюк Іван Григорович;  
Пашко Павло Володимирович;  
Петруня Юрій Євгенович;  
Єдинак Тетяна Сергіївна;  
Єдинак Володимир Юрійович;  
Туржанський Віталій Анатолійович;  
Фрадинський Олександр Анатолійович;  
Яковенко Оксана Вікторівна;  
Медвідь Юрій Олександрович;  
Книшек Оксана Олексіївна;  
Губа Марія Олександрівна.

Науковий редактор	–	<b>О. М. Вакульчик</b>
Технічне редагування	–	<b>В. А. Туржанський</b>
Комп'ютерна верстка	–	<b>А. М. Стрихар</b>

---

Підписано до друку 10.02.2014. Формат 60x84/16  
Ум. друк. арк. 12,06. Тираж 300 прим.

Надруковано: ПП Мельник А.А.  
м. Хмельницький, вул Чорновола, 37.  
тел.: (0382) 74-32-22

Свідоцтво Державного комітету інформаційної політики, телебачення та радіомовлення України про внесення суб'єкта видавничої справи до державного реєстру видавців, виготівників і розповсюджувачів видавничої продукції  
Серія ДК № 1942 від 15.09.2008 р.