

УНІВЕРСИТЕТ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ
СЛУЖБИ УКРАЇНИ
НАУКОВО-ДОСЛІДНИЙ ІНСТИТУТ
ФІСКАЛЬНОЇ ПОЛІТИКИ

РОЗВИТОК ПОСТМИТНОГО АУДИТУ В УКРАЇНІ

Монографія

Київ • Алерта • 2018

*Рекомендовано до друку Вченою радою
Університету державної фіскальної служби України
(протокол № 10 від 25 жовтня 2018 р.).*

Рецензенти:

Івашова Л. М., д. н. держ. упр., професор (Університет митної справи та фінансів);

Кужелєв М. О., д. е. н., професор (Університет державної фіскальної служби України);

Мельник В. М., д. е. н., професор (ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»).

Авторський колектив:

Брехов С. С. (ред., розділи 1; 2; 3; 4), Капелюш А. А. (підрозділ 4.4), Костенко А. О. (розділ 1; підрозділи 2.1; 3.3), Мовчун С. В. (підрозділ 1.2), Несторишен І. В. (підрозділ 3.1), Проскура К. П. (підрозділ 3.2), Скоромцова Т. О. (підрозділи 1.2; 2.2; 2.3; 4.3), Соколовська О. В. (підрозділи 1.2; 1.3; 2.2; 2.3; 4.1), Сушкова О. Є. (підрозділ 2.1), Туржанський В. А. (підрозділ 3.1), Шевчук С. В. (підрозділ 1.1), Царенко Т. Б. (підрозділи 1.2; 2.2; 2.3; 4.2), Ярова О. А. (підрозділ 4.4).

Н 63 Розвиток постмитного аудиту в Україні: монографія / за заг. ред. С. С. Брехова.
К.: Алерта, 2018. 326 с. (Серія «Податкова та митна справа в Україні», том 123).

ISBN 978-617-66-552-7

У монографії досліджено теоретико-організаційні та практичні аспекти розвитку постмитного аудиту в Україні. Розкрито становлення та особливості здійснення постмитного аудиту в нашій державі. Проаналізовано міжнародні стандарти постмитного аудиту та визначено основні тенденції та пропозиції щодо розвитку та забезпечення ефективності постмитного аудиту в Україні. Визначено нагальну потребу в оновленні процедур застосування системи управління ризиками. Розроблено систему індикаторів встановлення рівня ризиковості суб'єкта ЗЕД і виявлення митних ризиків для цілей постмитного контролю, а також методичні рекомендації щодо здійснення постмитного аудиту за основними його етапами. Запропоновано структуру системи національних стандартів постмитного аудиту та окреслено орієнтири для їх формування, розроблено спеціальний Опитувальник для проведення постмитного аудиту, у якому враховано специфіку процесів, пов'язаних із міжнародною торгівлею суб'єктів зовнішньо-економічної діяльності.

Видання розраховане на науковців, спеціалістів, діяльність яких пов'язана з окресленою проблематикою.

УДК 333.225.67

© Авторський колектив, 2018

© Університет державної
фіскальної служби України, 2018

ISBN 978-617-566-552-7

ЗМІСТ

ВСТУП.....	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ПОСТМИТНОГО АУДИТУ.....	10
1.1. Постмитний аудит та його роль у забезпеченні політики держави.....	10
1.2. Етапи розвитку постмитного аудиту в Україні.....	26
1.3. Міжнародні стандарти як методична основа процедури здійснення постмитного аудиту.....	39
РОЗДІЛ 2. ПОРІВНЯЛЬНИЙ АНАЛІЗ ЧИННОГО МІЖНАРОДНОГО ЗАКОНОДАВСТВА ТА ЗАКОНОДАВСТВА УКРАЇНИ ЩОДО ЗДІЙСНЕННЯ ПОСТМИТНОГО АУДИТУ.....	63
2.1. Стан та організація проведення постмитного аудиту в Україні.....	63
2.2. Порівняння законодавства України та ЄС щодо організації та підстав здійснення постмитного аудиту.....	82
2.3. Аналіз відповідності здійснення постмитного аудиту в Україні європейській практиці.....	91
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ ТРАНСФОРМАЦІЇ ПОСТМИТНОГО АУДИТУ В УКРАЇНІ.....	101
3.1. Перспективи запровадження інструментів постмитного контролю у вітчизняне митне законодавство відповідно до європейської практики.....	101
3.2. Формування національних стандартів постмитного аудиту.....	111
3.3. Комплексний підхід до організації перевірок після випуску товарів	118
РОЗДІЛ 4. ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЯКОСТІ ПРОВЕДЕННЯ ПОСТМИТНОГО АУДИТУ В УКРАЇНІ.....	131
4.1. Розвиток методики здійснення постмитного аудиту.....	131
4.2. Визначення переліку питань для здійснення постмитного аудиту.....	179
4.3. Реалізація результатів перевірок та настання відповідальності за порушення митного законодавства.....	184
4.4. Удосконалення критеріїв оцінювання ефективності постмитного аудиту.....	211
ВИСНОВКИ.....	227
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	237
ДОДАТКИ.....	251

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

ВМО – Всесвітня митна організація (World Customs Organization, WCO);

ГУ ДФС – Головне управління Державної фіскальної служби України;

ДФС – Державна фіскальна служба України;

ЄС – Європейський Союз;

ЗЕД – зовнішньоекономічна діяльність;

МАІ – метод аналізу ієрархій;

МК ЄС – Митний кодекс Європейського Союзу;

МКУ – Митний кодекс України;

ПКУ – Податковий кодекс України;

ПМА – постмитний аудит;

СОТ – Світова організація торгівлі;

США – Сполучені Штати Америки;

УЕО (authorized economic operator, AEO) – уповноважений економічний оператор;

УКТ ЗЕД – Українська класифікація товарів зовнішньоекономічної діяльності.

ВСТУП

Сьогодні основними завданнями митних органів країн світу є контроль за рухом товарів, безпека національних інтересів держави, збагачення та наповнення державної скарбниці, адаптація вітчизняного митного законодавства до європейських стандартів та міжнародних норм і правил. Більшість зовнішньоторговельних відносин інкорпорована у глобальні мережі та ланцюги постачань. Тому безперешкодне і своєчасне оформлення товарів є запорукою забезпечення національних економічних інтересів країн. Прикордонний контроль відіграє важливу роль у роботі митної служби. Однак, коли він займає багато часу, це негативно впливає на його ефективність і процес митного оформлення загалом. Обмежена кількість документів на момент ввезення не дає повної інформації щодо зовнішньоторговельної транзакції, яку необхідно знати для правильного визначення митної вартості, класифікації товару, прав на преференційне походження товару тощо.

Держава повинна виконувати запит суспільства на спрощення формальностей та зменшення адміністративного і фіскального тиску на бізнес. Чітка, налагоджена та ефективна модель митних органів передбачає мінімізацію витрат як на рівні суб'єктів ЗЕД, так і економію ресурсів для митних органів за рахунок зосередження їх діяльності на найбільш важливих напрямках. Зазначене зумовлює потребу сфокусуватися на митному контролі після ввезення товарів, зберігаючи при цьому вибіркочу і цілеспрямовану перевірку на кордоні. У контексті цього необхідним є концептуальний та практичний перехід від традиційного поопераційного підходу, коли перевіряються митні декларації, до аудиту, ґрунтованого на методах ризик-менеджменту, згід з яким визначаються певні галузі промисловості або сектори з високим рівнем ризику.

Постмитний аудит посідає важливе місце при застосуванні системи управління ризиками в митній справі та є головним елементом подальшого

підвищення ефективності діяльності митних органів. Він повинен стати формою співпраці з суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності (далі – ЗЕД), що насамперед дозволяє суттєво зменшити терміни митного оформлення товарів та відпрацьовувати митні ризики, що стали відомі вже після митного оформлення. Такий тип аудиту в Україні є порівняно новою формою митного контролю, що, урахувуючи перманентний стан трансформації вітчизняної митної справи, реорганізації митних органів, еволюції міжнародних стандартів, потребує перегляду інституційно-організаційних, нормативно-правових та якісно-методологічних складових його здійснення.

Україна є членом Всесвітньої митної організації (далі – ВМО) з 1992 р., і вона повинна дотримуватися положень Кіотської конвенції та відповідних стандартів, визначених у ній. Також, як член Світової організації торгівлі (далі – СОТ), Україна зобов'язана запроваджувати методи спрощення торгівлі, які обговорюються у межах Доського Раунду. Тобто положення як СОТ, так і ВМО вимагають від України впровадження стандартів постмитного аудиту. До того ж Угода про Асоціацію між Україною та ЄС передбачає застосування сучасних методів митного контролю, включаючи оцінювання ризиків, аудит і контроль після митного оформлення, з метою спрощення декларування та випуску товарів.

У цьому контексті метою монографії «Розвиток постмитного аудиту в Україні» є формування науково-практичних рекомендацій трансформації механізмів здійснення постмитного аудиту в Україні, реалізація якої полягає у вирішенні таких наукових завдань:

- розкрити сутність та механізми інституційно-організаційного забезпечення постмитного аудиту;
- оцінити світові тенденції, усталені міжнародні правила проведення постмитного аудиту з визначенням перспектив імплементацій їх у вітчизняну практику фіскального адміністрування;

– проаналізувати сучасний стан організації та методик проведення митного аудиту в Україні з виокремленням вузьких місць зазначених процедур;

– запропонувати напрями трансформації постмитного аудиту в Україні;

– розробити науково-практичні рекомендації щодо розвитку системи здійснення постмитного аудиту в Україні.

У монографічному дослідженні висвітлюється широкий спектр питань теоретичного, методичного, аналітичного, прогностичного і поведінкового характеру, що дозволяє читачеві зрозуміти весь комплекс проблем, пов'язаних з особливостями здійснення постмитного аудиту в Україні, а також рівнем ефективності діяльності його суб'єктів і напрямками його трансформації.

У першому розділі *«Теоретико-організаційні засади становлення постмитного аудиту в Україні»* досліджується сутність постмитного аудиту, визначається його роль у забезпеченні політики держави та у вітчизняній системі митного контролю.

Міжнародні стандарти взято як методичну основу процедури здійснення постмитного аудиту. Встановлено, що процес митного контролю потребує стандартизації та дотримання міжнародно-правових норм, особливо відображених у конвенціях, рекомендаціях і стандартах, серед яких важливу роль відіграє Кіотська конвенція.

Другий розділ *«Особливості вітчизняної системи постмитного аудиту та аналіз її відповідності європейському досвіду»* присвячений оцінюванню вітчизняної системи постмитного аудиту та організації його проведення. Крім того, здійснено порівняльний аналіз законодавства України та ЄС щодо проведення перевірок, а також аналіз відповідності здійснення постмитного аудиту в Україні європейській практиці. Проведений у монографії аналіз показав, що вітчизняне митне законодавство щодо постмитного аудиту, крім понятійного апарату контролю після випуску

товарів, потребує конкретизації норм, які визначають перелік потенційних об'єктів для здійснення перевірок. Установлено, що у ст. 345 Митного кодексу України, всупереч вимогам ст. 48 Митного кодексу ЄС, при визначенні документальної перевірки не вказано суб'єктів, щодо яких вона може проводитися. Отже, ст. 345 повинна бути розширена в частині зазначеного переліку суб'єктів, щодо яких можуть здійснюватися як планові, так і позапланові перевірки.

Третій розділ «Напрями трансформації постмитного аудиту в Україні» присвячений визначенню перспектив запровадження сучасних інструментів контролю після випуску товарів, формуванню національних стандартів постмитного аудиту, напрацюванню комплексного підходу до організації перевірок з питань дотримання митного законодавства.

У *четвертому розділі «Забезпечення якості проведення постмитного аудиту в Україні»* удосконалено методикку здійснення постмитного аудиту за основними його етапами: планування постмитного аудиту; ідентифікація та аналіз внутрішніх ризиків підприємства та системи контролю; системний аудит; самостійне тестування, або аудит окремих операцій; аналіз аудиторських зауважень та вирішення спірних питань; формування звітності за результатами постмитного аудиту.

Установлено, що, залежно від мети та завдань постмитного аудиту окремого суб'єкта економічної діяльності, зазначені форми аудиторської документації можуть заповнюватися паралельно з чинними формами акта (довідки) документальної планової/позапланової виїзної перевірки з питань дотримання митного законодавства, що особливо актуально для уповноважених економічних операторів та суб'єктів ЗЕД, що мають великі обсяги зовнішньоекономічної торгівлі.

З огляду на багатоаспектність постмитного аудиту, що впливає з переліку його цілей та функцій, запропоновано критерії ефективності постмитного аудиту: ефективність контрольно-перевірочної роботи; ефективність кадрового забезпечення; ефективність використання

бюджетного фінансування; фіскальна ефективність. Сутність кожного критерію відображає група специфічних показників. Для безпосереднього оцінювання ефективності постмитного аудиту пропонується методичний підхід, який охоплює два етапи: оціночно-нормативний та підсумковий, що дозволить об'єктивно та достовірно оцінити рівень ефективності постмитного аудиту. Причому ці розрахунки можна проводити у річній динаміці як для оцінювання загальної ефективності системи постмитного аудиту, так і для аналізу діяльності окремих підрозділів.

Зважаючи на міжнародний досвід і рекомендації у практичній діяльності підрозділів митного аудиту ДФС і формат нормативно-методичних документів ВМО, у цій роботі сформовано Опитувальник, що адаптований до вітчизняної практики митного адміністрування та специфічних особливостей ведення бізнесу в Україні.

Монографія буде корисною для працівників органів доходів і зборів, які уповноважені здійснювати постмитний аудит, а також для викладачів, аспірантів і студентів вищих навчальних закладів – усіх, хто цікавиться проблемами митного контролю.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ПОСТМИТНОГО АУДИТУ

1.1. Постмитний аудит та його роль у забезпеченні політики держави

Сучасні тенденції розвитку соціально-економічних процесів у світі зумовлюють вектор економічних трансформацій в Україні у бік перегляду та пошуку новітніх форм використання механізмів регулятивного потенціалу держави в аспекті підвищення ефективності функціонування фіскального блоку загалом та митного сектору зокрема. Удосконалення провадження митної справи в Україні є важливим елементом функціонування держави, що фактично, простежується на всіх етапах її розвитку¹. Адже, вирішуючи ряд вагомих питань, митна система постає необхідною константою рівноваги як щодо забезпечення повноти надходжень до державного бюджету, так і формуванні сприятливого інвестиційного клімату, що є важливою складовою забезпечення митних і національних інтересів.

У відповідному контексті формування та використання механізмів та інструментів реалізації митної політики держави, що спроможні підвищити ефективність діяльності митних органів, зокрема, та зміцнити позиції держави у міжнародних рейтингах загалом, набувають особливої ваги та актуальності. Одним із таких системних елементів митної діяльності є постмитний аудит.

Незважаючи на той факт, що постмитний аудит є новою формою митного контролю для України, цей вид діяльності вже кілька десятиліть успішно використовується митними системами розвинених країн. Проблематика вітчизняного постмитного аудиту потребує детального дослідження як для подальшого вдосконалення чинного законодавства, так і поглиблення практичних

¹ Шевчук С. В. Оцінка провадження митної справи в Україні: міжнародний вимір *Інвестиції: практика та досвід*. 2018. № 16. С. 35–39.

напрацьовань підвищення його ефективності. Важливість цього процесу зумовлює і специфіка здійснення зовнішньоекономічної діяльності.

Від провадження митної справи, ефективності митного контролю та здійснення постмитного аудиту залежить не тільки митна безпека країни та захист митних інтересів держави, але й рейтингове місце країни у міжнародній спільноті. Адже сьогодні, рейтингова позиція країни у міжнародному вимірі є показовою характеристикою ділового клімату країни та повноцінним індикатором сприятливості інвестиційного середовища для інвесторів. Як зазначають експерти,² підняття на один пункт держави в міжнародному рейтингу – це можливість залучення близько 600 млн доларів інвестицій для країни.

Україна сьогодні індексується в низці рейтингових досліджень міжнародних організацій, організаторами яких є Світовий банк, Світовий економічний форум, Міжнародний валютний фонд тощо. Проте позиції нашої держави у відповідних звітах викликають більше запитань до здійснення економічних перетворень та організації державного управління, аніж дають підстави на отримання економічного ефекту від займаних позицій.

Так, Всесвітній економічний форум³ починаючи з 2008 року, кожні два роки публікує глобальне дослідження і рейтинг країн світу за рівнем їх залучення в міжнародну торгівлю, або так званий Індекс залучення країн до міжнародної торгівлі (The Global Enabling Trade Index). Результати відповідного дослідження акцентують увагу на дієвості здійснення державної політики і профільних установ країн у сфері ведення міжнародної торгівлі та розвитку економічного співробітництва.

Згідно з зазначеним індексом, Україна, за результати 2016 року, посідає 95-те місце серед 136 країн, які внесені до списку, з регресом у 9 позицій, порівняно з попереднім результатом 2014 року. Загальне місце країни формується за 4 субіндексами (А. Доступ до ринку; В. Прикордонне та митне управління; С.

² Капустинская К. Официально: Украина поднялась в рейтинге Doing Business Сегодня. URL: <https://www.segodnya.ua/economics/business/oficialno-ukraina-podnyalas-v-reytinge-doing-business-1068371.html> (дата звернення: 20.10.2017)

³ The Global Enabling Trade Report 2016 / World economic forum.. URL: <http://reports.weforum.org/global-enabling-trade-report-2016/economy-profiles/#economy=UKR> (last access: 20.11.2017)

Інфраструктура, Д. Робоче середовище), що охоплюють 7 компонентів, у яких міститься інформація та ведеться оцінювання держави у розрізі 43 показників.

Аналіз результатів дослідження дозволяє констатувати, що для покращання рейтингових позицій країни на міжнародній арені варто звернути увагу на ряд складових, однією з яких є ефективність роботи митниці. За оцінкою відповідного субіндекса, Україна опинилася на 95-й сходинці.

Аналогічну проблематику можна виокремити і за даними показників «Міжнародна торгівля» рейтингу Doing Business 2017, де загальний час на експорт для прикордонного і митного контролю становить 26 годин, для оформлення документів – 96 годин. Час на імпорт для прикордонного і митного контролю становить 72 години, для оформлення документів – 168 годин⁴, що у кілька разів вище, ніж у європейських і центральноазійських країнах, та майже в 10 разів вище, білльше ніж у країнах ОЕСР. Це призводить до 1,5–2 рази завищення витрат суб'єктів ЗЕД на митне оформлення товарів щодо порівнювальних країн (рис. 1.1).

Про складність, надмірну бюрократизованість та вразливість для корупції процедур здійснення митного контролю та оформлення, а також дозвільної системи, яка передбачає необхідність в отриманні великої кількості погоджень і дозволів, ідеться і в Середньостроковому плані пріоритетних дій Уряду до 2020 року⁵, де основною проблемою на шляху розвитку державної митної справи та реформування митниці також визначено потребу у забезпеченні належного балансу між безпековими вимогами та простотою митних процедур.

Окреслене зміщення пріоритетів при здійсненні митного контролю від тотальної перевірки товарів і транспортних засобів при їх митному оформленні до перевірки відповідних документів і відомостей після їх випуску можливе у межах використання інструментів постмитного аудиту.

⁴ Doing Business Measuring Business Regulations / The World bank URL: <http://www.doingbusiness.org/data/exploreconomies/ukraine> (Last access:20.09.2018)

⁵ Середньостроковий план пріоритетних дій Уряду до 2020 року розпорядженням Кабінету Міністрів України від 3 квітня 2017 р. № 275-р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/275-2017-%D1%80>

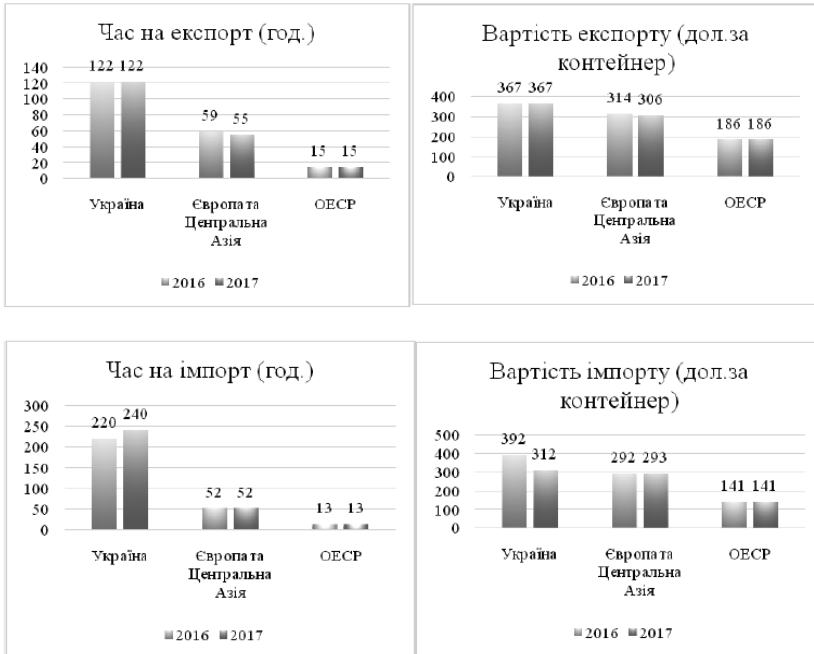


Рисунок 1.1 – Порівняльний аналіз витрат з митного оформлення товарів⁶

Ця форма контролю розкриває та підтверджує всю інформацію, задекларовану імпортером або експортером, дозволяє перевірку рівня відповідності його діяльності митному законодавству та умов, визначених митними органами для застосування митних процедур і режимів. Відповідно до законодавства та передового досвіду країн ЄС постмитний аудит спрямований на таке:

- контроль за імпортом після випуску у вільний обіг товарів;
- контроль пільгових режимів (транзит, зберігання вантажів на митних складах, переробка на митній території, тимчасове ввезення тощо);

⁶ Костенко А. О. Механізми розбудови митного контролю після випуску товарів в Україні : зб. наук. праць університету ДФСУ : електронне наукове видання.; гол. ред.: М. О. Кужелев. 2017. № 1. С. 153–171.

– перевірку організації управління операторів, внутрішніх процедур і систем, які використовуються для реєстрації даних, що мають стосунок до ввезених товарів або товарів, що вивозяться;

– попередній аудит уповноважених економічних операторів (далі – УЕО) – для надання права на застосування пільгових процедур і режимів (наприклад, спрощені процедури транзиту або декларування; митні економічні режими тощо).

Зауважимо, що наукова література та нормативно-правова база мають різні підходи до трактування сутності та практичної спрямованості аудиту у митній сфері (табл. 1.1).

Таблиця 1.1 – Відмінність тлумачень поняття «аудит» у митній сфері

Джерело/автор 1	Зміст поняття 2
Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993 № 3125-XII	Аудиторська діяльність – підприємницька діяльність, яка охоплює організаційне і методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок (аудит) та надання інших аудиторських послуг Аудит – перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів. Аудит здійснюється незалежними особами (аудиторами), аудиторськими фірмами, які уповноважені суб'єктами господарювання на його проведення.
Митний кодекс України від 13.03.2012 № 4495-VI	Законодавче визначення поняття «митний аудит» відсутнє
Міжнародна конвенція про спрощення і гармонізацію митних процедур (Київська конвенція) [10]	Система митного контролю містить у собі контроль на основі методів аудиту (сукупність заходів, за допомогою яких митна служба переконується у правильності заповнення декларацій на товари та достовірності зазначених у них даних, перевіряючи наявні у причетних до декларування осіб відповідні книги обліку рахунків, документи, облікову документацію та комерційну інформацію)
П. В. Пашко	Митний аудиторський контроль – метод контролю за діяльністю економічних операторів шляхом перевірки їх рахунків, правильності обліку і систем, які фіксують та зберігають митну інформацію Державний митний аудиторський контроль – один із заходів попереджень можливих митних правопорушень, застосування якого дасть можливість митній службі своєчасно й достатньою мірою виконувати економіко-регуляторну, захисну, фіскальну та інформаційно-статистичну функції митної політики, використовуючи наявні кадрові можливості

1	2
А. В. Агапова, С. Н. Шостак, А. С. Швец	Митний аудит – підприємницька діяльність щодо незалежної перевірки бухгалтерського обліку, фінансової звітності, у тому числі спеціалізованої, економічних суб'єктів
Е. П. Лунова [7, с. 220]	Митний аудит – комплекс взаємопов'язаних заходів, що здійснюють митні органи з метою проведення перевірок діяльності учасників ЗЕД після завершення митного оформлення; господарюючих суб'єктів, які прямо чи опосередковано мають стосунок до товарів і транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон (митні брокери, митні перевізники), а також власників документів, пов'язаних із таким переміщенням, з метою забезпечення дотримання законодавства та міжнародних договорів, контроль за виконанням яких покладено на митні органи

Джерело: складено авторами.

З табл. 1.1 видно, що Митний кодекс України не дає чіткого визначення понять «митний аудит» і «постмитний аудит». Таким чином, конкретніорієнтири щодо відповідності та повноти існуючого законодавства, порядку роботи фіскальних органів нормам європейського права відсутні.

Митний кодекс України лише визначає поняття «митний контроль», як сукупність заходів, що здійснюються з метою забезпечення додержання норм Кодексу, законів та інших нормативно-правових актів з питань державної митної справи, міжнародних договорів України, укладених у встановленому законом порядку⁸.

Стаття 336 Митного кодексу України визначає такі форми митного контролю⁹:

1) перевірку документів і відомостей, які відповідно до ст. 335 Кодексу надаються митним органам під час переміщення товарів, транспортних засобів комерційного призначення через митний кордон України;

⁷ Лунова Е. П. Методические и организационные основы таможенного аудита экспортно-импортных операций участников внешнеэкономической деятельности: монография. РИО РТА, 2003. 220 с.

⁸ Митний кодекс України від 13.03.2012 № 4495-VI. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4495-17> (дата звернення: 01.11.2017).

⁹ Митний кодекс України (від 13.03.2012 р. № 4495-VI). URL: <http://zakon2.rada.gov.ua> (дата звернення: 01.11.2017).

2) митний огляд (огляд і переогляд товарів, транспортних засобів комерційного призначення, огляд та переогляд ручної поклажі та багажу, особистий огляд громадян);

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

4) усне опитування громадян і посадових осіб підприємств;

5) огляд територій та приміщень складів тимчасового зберігання, митних складів, вільних митних зон, магазинів безмитної торгівлі та інших місць, де розміщуються товари, транспортні засоби комерційного призначення, що підлягають митному контролю, чи провадиться діяльність, контроль за якою відповідно до цього Кодексу та інших законів України покладено на митні органи;

6) перевірку 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 митному органу.

Таким чином, з-поміж форм митного контролю передбачено проведення документальних перевірок з питань державної митної справи, у тому числі своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів, що можна трактувати як постмитний аудит, обов'язки щодо організації та проведення якого, покладено на підрозділи митного аудиту ДФС.

У контексті вітчизняної системи митного контролю є такі види митного аудиту: *попередній* – перевірка до перетину товарами митної території та до їх декларування; *поточний* – перевірка під час перетину митного кордону та

під час декларування; *post audit* – перевірка після випуску товарів у вільний обіг (рис. 1.2).

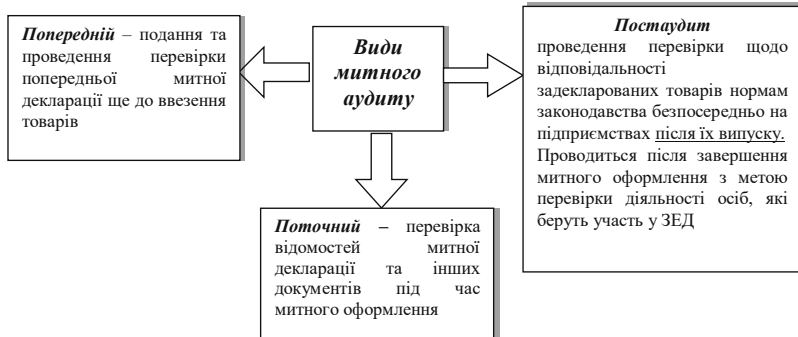


Рисунок 1.2 – Види митного аудиту

Джерело: складено авторами

Постмитний аудит в Україні реалізується на основі документальних перевірок. Відповідно до ст. 345 Митного кодексу України документальна перевірка – сукупність заходів, за допомогою яких митні органи переконуються у правильності заповнення митних декларацій, декларацій митної вартості, достовірності зазначених даних, законності ввезення (пересилання) товарів на митну територію України, вивезення (пересилання) товарів за межі митної території України, а також своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів¹⁰.

Понад 10 статей Митного кодексу України регламентують окремі аспекти митного аудиту¹¹, а саме:

- підстави та порядок проведення митними органами документальних виїзних перевірок (ст. 346);
- права та обов’язки посадових осіб митних органів під час здійснення документальних виїзних перевірок (ст. 347);
- проведення зустрічних звірок (ст. 348);

¹⁰ Митний кодекс України (від 13 березня 2012 р. № 4495-VI). URL: <http://zakon2.rada.gov.ua> (дата звернення: 16.03.2017).

¹¹ Формування системи митного аудиту в Україні: монографія за заг. ред. О. М. Вакульчик. Хмельницький: ПП Мельник А.А., 2014. С. 208. (Серія: Митна справа в Україні. Т. 25).

– умови допуску посадових осіб митних органів до здійснення 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 здійснення документальних невиїзних перевірок (ст. 351);

– матеріали, що 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) тощо.

Експерти Всесвітньої митної організації на семінарі з управління ризиками та митного аудиту, який проходив 7–10 червня 2005 р. у КНР, роз'яснили зміст митного контролю після випуску товарів з використанням методів аудиту (post-clearance audit)¹²: «Це процес, що дозволяє співробітникам митниці перевіряти точність декларацій за допомогою перевірки книг, записів, бізнес-систем і всіх відповідних митних, комерційних даних фізичних і юридичних осіб, безпосередньо або побічно задіяних у міжнародній торгівлі».

У 2006 р. Україна приєдналася до Кіотської конвенції¹³, а у 2012 р. чинне законодавство було узгоджене з положеннями документа (Закон України «Про приєднання України до Міжнародної конвенції про спрощення і гармонізацію митних процедур у зміненій 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).

¹² Kazunari Igarashi (World Customs Organization). Post-Clearance Audit.// Seminar on Risk Management and Post-Entry Audit, Shenzhen, People's Republic of China. June 7-10, 2000.

¹³ Міжнародна конвенція про спрощення та гармонізацію митних процедур від 18.05.1973. URL: http://search.ligazakon.ua/1_doc2.nsf/link1/MU73025.html (дата звернення: 22.10.2017).

За Кіотською конвенцією, митний аудит – це форма митного контролю, яка здійснюється митними органами для перевірки правильності та достовірності даних, указаних у митних деклараціях, шляхом вивчення бухгалтерських документів, рахунків, систем управління бізнесом¹⁴.

Митний кодекс ЄС у редакції 2008 та 2013 рр. дозволяє здійснення перевірку точності та достовірності митних декларацій після випуску товарів у вільний обіг¹⁵. З цієї метою митні органи можуть перевіряти фінансову звітність декларанта та інші документи, які стосуються операцій щодо відповідних товарів або попередніх чи подальших комерційних операцій, пов'язаних з такими товарами після їх випуску.

Думки науковців різняться щодо визначення сутності постмитного аудиту. Так, постмитний аудит розглядають як систему заходів, методів і прийомів, що використовують посадові особи митних органів під час організації та проведення на основі методів аудиту контролю законності, повноти й достовірності відображення зовнішньоекономічних операцій у системі бухгалтерського обліку і звітності, правильності нарахування та своєчасності сплати митних податків і платежів суб'єктами ЗЕД до державного бюджету¹⁶; процес збору та оцінки відомостей, що були заявлені під час митного оформлення товару, з метою визначення ступеня відповідності цих відомостей законодавству¹⁷; процедуру контролю після митного оформлення¹⁸.

Має місце в частині визначення змісту контрольних процедур після митного оформлення ще поняття «митний постаудит».

¹⁴ Міжнародна конвенція про спрощення та гармонізацію митних процедур від 18.05.1973 р. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MU73025.html (дата звернення: 06.10.2017).

¹⁵ The Modernized Community Customs Code [Electronic resource] // European Commission. Mode of access: URL: http://www.langdonsystems.com/misc/Modernised_Customs_Code.pdf (last access: 06.10.2017).

¹⁶ Вакульчик О. М., Кнішек О. О. Концептуальні засади діяльності митних органів з пост митних перевірок суб'єктів ЗЕД // Вісник академії митної служби України. 2009. № 2. С. 46–54.

¹⁷ Кудрявцев О. Е., В. В. Соловьев, И. В. Соловьева Выбор объектов таможенного аудита с использованием системы анализа и управления рисками: пособие. Ростов-н/Дону : РИО Ростовского филиала РТА, 2005. 105 с.

¹⁸ Берзан А. А. Развитие методических основ постаможенного контроля: дис... канд. эконом. наук: 08.00.05. Государственное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Российская таможенная академия». М., 2007. 151 с.

За тлумаченням О. А. Гончарука, «митний постаудит – система обов’язкових контрольних дій (із застосуванням методів документального та фактичного контролю) з перевірки законності, доцільності, достовірності інформації, наданої суб’єктом зовнішньоекономічної діяльності, що перевіряється під час здійснення митного контролю, а також законності та правильності дій посадових осіб (представників) суб’єкта зовнішньоекономічної діяльності»¹⁹.

На підставі проведеного аналізу зарубіжної літератури, що висвітлює цю сферу, можна зробити висновок, що єдине визначення терміну «постмитний аудит» відсутнє, крім того, існують такі терміни як «post-customs audit», «post-customs control», «post-clearance audit», «post-clearance control», «post-entry audit», та, незважаючи на це, єдине спільне – це процес зведення до мінімуму «пропускних» митних процедур і здійснення митного контролю за допомогою подальше поглиблення перевірки суб’єкта ЗЕД після факту митного оформлення товарів і транспортних засобів²⁰.

У законопроекті «Про внесення змін до Митного кодексу України щодо уповноваженого економічного оператора та спрощень митних формальностей» від 03.06.2016 № 4777 поняття «постмитний контроль», визначається як перевірка документів, відомості щодо яких зазначено у митній декларації, за якою здійснено випуск товарів, або перевірка документів, на підставі яких було проведено випуск товарів відповідно до ст. 260 Кодексу. Проте, на нашу думку, більш доречним могло б бути визначення постмитного аудиту, що не обмежується лише перевіркою документів, а має охоплювати також перевірку відомостей, зазначених у поданих при митному оформленні документів.

Відповідно, поняття «постмитний контроль» є більш широким і охоплює інші, відмінні від документальних перевірок, форми контролю

¹⁹ Гончарук О. А. Формування та розвиток системи постмитного контролю в Україні. *Форум права*. 2011. № 3. С. 163–167.

²⁰ Єдинак Т. С., Єдинак В. Ю. Постмитний аудит як фактор забезпечення економічної безпеки країни: зарубіжний досвід та українська перспектива. *Вісник академії митної служби України*. 2008. № 4. С. 70–76.

(наприклад, облік і аналіз митних декларацій, камеральні перевірки, збір інформації, неаудиторські втручання).

Таким чином, постмитний аудит – це складова контролю після випуску товарів. Його сутність полягає у здійсненні контролю достовірності відомостей, зазначених у митних деклараціях на основі вивчення бухгалтерського обліку та інших комерційних документів суб'єктів ЗЕД та сторін пов'язаних зі здійсненням зовнішньоекономічних торгових операцій.

Під час розгляду постмитного аудиту як інституту, постає потреба у визначенні його об'єкта, предмета, суб'єкта, функцій та принципів, що у процесі взаємодії формує єдине ціле або систему.

Об'єктом постмитного аудиту є зовнішньоекономічна діяльність суб'єктів господарювання. Одночасно зовнішньоекономічна діяльність документально фіксується та накопичується в комерційних і бухгалтерських документах, звітності, що згодом стає предметом постмитного аудиту^{21; 22}. Найбільш повно перелік функцій постмитного аудиту та їх зміст визначено Харкавим М. О. Учений до них відносить контрольну, фіскальну, інформативну, захисну, економічну та регулівну, що відображені на рис. 1.3.

Постмитний аудит як структурний елемент митного контролю базується на загальних із ним засадах. Принципами постмитного аудиту є певний симбіоз вимог, що застосовують до незалежного аудиту та державного фінансового контролю, включно з державним митним контролем.

²¹ Грицишен Д. О. Постмитний контроль у системі управління безпекою зовнішньоекономічної діяльності підприємств. URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/123456789/2710> (дата звернення: 03.10.2017).

²² Харкавий М. О. Митний пост-аудит в Україні : сучасний стан та перспективи розвитку: дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08. Тернопіль: ТНЕУ, 2015. 228 с.

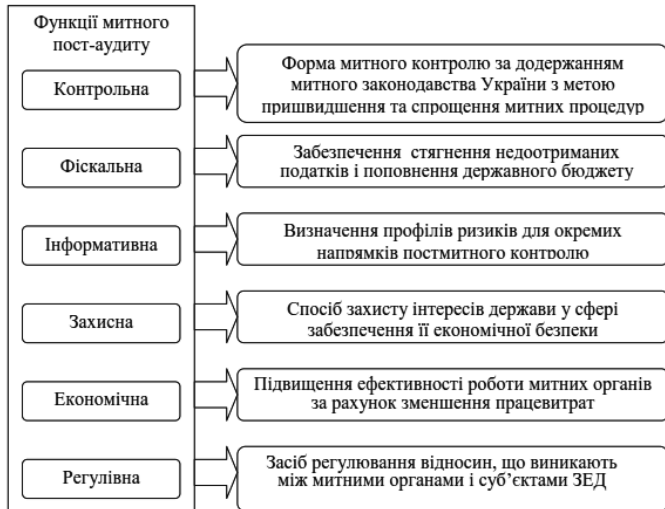


Рисунок 1.3 – Функції постмитного аудиту та їхній зміст²³

Основні принципи організації та здійснення постмитного аудиту подано в табл. 1.2.

Таблиця 1.2 – Основні принципи організації та здійснення постмитного аудиту

Принцип постмитного аудиту	Сутність
1	2
Незалежність	Функціональна, організаційна, персональна та фінансова незалежність суб'єктів контролю від підконтрольних об'єктів, а також незалежність фіскальних (митних) органів від політичних партій та будь-яких інших об'єднань громадян, неупередженість і об'єктивність
Законність	Рівність прав і законних інтересів усіх суб'єктів господарювання; гарантування прав суб'єкту господарювання; наявність законних підстав для здійснення перевірки; дотримання умов міжнародних договорів України
Відповідальність	Відповідальність митного органу та його посадових осіб за достовірність результатів здійснення, відповідальність за шкоду, заподіяну суб'єктові господарювання у разі неналежного здійснення контролю, перевищення службових повноважень

²³ Харкавий М. О. Митний пост-аудит в Україні : сучасний стан та перспективи розвитку: дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08. Тернопіль : ТНЕУ, 2015. 228 с.

1	2
Ефективність	Охоплює ряд якісних ознак: як своєчасність, економність, орієнтованість на ризикові сфери діяльності, професіоналізм, забезпечення невідворотності покарання за порушення законодавства, невтручання митного органу у статутну діяльність суб'єкта господарювання, якщо вона здійснюється в межах законодавства
Стратегічна спрямованість	Пріоритетність безпеки у питаннях життя і здоров'я людини, функціонування і розвитку суспільства, середовища проживання та життєдіяльності перед будь-якими іншими інтересами й цілями у сфері господарської діяльності
Системність	Системність, плановість і періодичність у контрольній діяльності відкритість і прозорість, за винятком необхідності у дотриманні режиму спеціальних обмежень, неприпустимість дублювання повноважень державних органів під час постаудиту

Джерело: удосконалено на основі джерела²⁴

Розгляд постмитного аудиту як системи (рис. 1.4) дозволяє виокремити основні елементи та засади його здійснення.



Рисунок 1.4 – Система постмитного аудиту

Джерело: складено авторами.

²⁴ Івашова Л. М. Основи митного постаудиту: навч. посіб. Дніпропетровськ : АМСУ, 2011. С. 21. 200 с.

Так, до суб'єктів постмитного контролю належать як суб'єкти, що здійснюють постмитний контроль, так і суб'єкти, щодо яких він проводиться. Згідно з вітчизняним законодавством, єдиним центральним органом виконавчої влади у сфері державної податкової та митної політики є Державна фіскальна служба України. Таким чином, контролюючими суб'єктами постмитного аудиту є її структурні підрозділи відповідно до функціональних обов'язків, а підконтрольними суб'єктами є такі учасники ЗЕД, як декларанти, власники товарів, перевізники, вантажовідправники, вантажоотримувачі, наступні покупці товарів тощо.

Отже, предметом постмитного аудиту можна вважати не лише господарські операції у сфері міжнародної торгівлі, а й господарські процеси учасників ЗЕД, що пов'язані з переміщенням товарів через митний кордон.

Звідси об'єктами ПМА є діяльність суб'єктів ЗЕД та інших господарюючих суб'єктів у сфері здійснення операцій транскордонної торгівлі.

За функціональними ознаками, що впливають на ефективність постмитного аудиту, він складається з механізмів, які реалізуються в управлінському (щодо ідентифікації митних ризиків та управління ризиковими ситуаціями), виконавчому (під час здійснення перевірок) і реалізаційному (при реалізації результатів аудиту) аспектах (див. рис. 1.3).

Відповідно, аналіз системи постмитного аудиту у визначених напрямках (управлінському, виконавчому та реалізаційному), дозволить поетапне та комплексне визначення його проблематики й окреслення відповідних заходів з удосконалення, у тому числі за рахунок адаптації міжнародних стандартів до вітчизняної практики постмитного аудиту.

Митний контроль з використанням методів аудиту (post clearance audit) в країнах ЄС є основою митного контролю та його подальший розвиток визначено одним із напрямів удосконалення системи митного

адміністрування²⁵. При цьому уряди країн намагаються наділити власні системи постмитного аудиту здатністю змушувати декларантів до дисципліни та самоконтролю.

З метою дослідження сучасних підходів до організації та здійснення постмитного аудиту за кордоном, доцільно проаналізувати функціональну специфіку митного контролю після випуску товарів окремих країн.

Наприклад, Франція інтерпретує постмитний аудит як форму митного контролю, спрямовану на прискорення митного оформлення вантажів під час перетину митного кордону; збільшення ймовірності виявлення порушень митних правил або контрабанди під час подальшого контролю²⁶.

У Японії митний контроль з використанням методів аудиту є важливим інструментом для забезпечення спрощення митних процедур і одночасного недопущення порушень законодавства та шахрайства²⁷.

У Республіці Корея у 2000 р. був спочатку введений плановий митний контроль на базі методів аудиту²⁸, ініційований самими учасниками зовнішньоекономічної діяльності, що відповідає стандарту 6.8 Кіотської конвенції. Такий митний контроль ґрунтується на співробітництві митної служби і учасників зовнішньоекономічної діяльності.

Згідно з законодавством КНР постмитний аудит визначається як перевірка і аудит з боку митниці бухгалтерських книг, виписок з рахунків, форм митних декларацій та інших відповідних даних і пов'язаних з ними імпортованих та експортних товарів протягом 3 років після пропуску імпортованих та експортних товарів або протягом періоду митного супроводження і контролю за товарами, що зберігаються на митних складах, товарами, імпортованими в режимі скорочення або звільнення від мита з метою

²⁵ Zhu Weihua (Division of Post-Entry Audit, Investigation Bureau, PRC Customs). Post-Clearance Audit System in PRC Customs. Seminar on Risk Management and Post-Entry Audit, Shenzhen, People's Republic of China. June 7–10, 2005. P. 6 URL: http://www.carecprogram.org/uploads/events/2005/Risk-Management-Seminar/009_103_209_Day2-Post-Clearance-Audit-PRC-Presentation.pdf. (Last access: 03.10.2017).

²⁶ Губіна І. С. Митний постаудит у системі митного контролю: проблеми нормативно-правового регулювання. *Вісник Академії митної служби України*. Сер.: Економіка. 2012. № 1. С. 38–43. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/vamsue_2012_1_8 (дата звернення 10.10.2017).

²⁷ Trade Facilitation: Technical Assistance Activities of Japan. WCO.-TN/TF/W/52. July 6, 2005. P. 2.

²⁸ Jae-Hyun Park (Ministry of Foreign Affairs and Trade of Korea). The experience of Korea with post-clearance audits. OECD Global Forum on Trade Facilitation. - Colombo, Sri Lanka, October 18-19, 2006. P. 5.

перевірки достовірності й законності імпортової та експортної діяльності особи, яка проходить аудит²⁹.

У болгарському митному законодавстві були прийняті відповідні зміни до Закону про митницю у зв'язку з гармонізацією болгарського митного законодавства із законодавством Європейського Союзу. Створено Дирекцію наступного контролю, в основу якої покладено розроблення та сприяння впровадженню методичних рекомендацій щодо здійснення пост аудиту, дотримання вимог митного та акцизного законодавства³⁰.

Таким чином, можна констатувати, що постмитний аудит є новою формою контролю для України, що потребує інституційного розвитку та вдосконалення методів його здійснення. Тому для визначення основних напрямів вдосконалення вітчизняного постмитного аудиту доцільно дати оцінку його становленню та окреслити перспективи імплементації міжнародних стандартів та кращої світової практики в Україні.

1.2. Етапи розвитку постмитного аудиту в Україні

Митний контроль у процесі свого становлення зазнавав істотних змін: від збалансування прав і обов'язків суб'єктів ЗЕД і фіскальних органів, встановлення чітких і зрозумілих митних формальностей до взаємодії фіскальних і митних органів під час здійснення контрольних заходів щодо дотримання митного законодавства України. Однак питання, саме постмитного аудиту як форми митного контролю при переміщенні товарів через митний кордон України, зокрема щодо взаємодії структурних підрозділів фіскальної служби при плануванні та проведенні контрольних-перевірочних заходів і порядку їх організації потребують подальшого врегулювання.

²⁹ Kazunari Igarashi (World Customs Organization). Post-Clearance Audit. Seminar on Risk Management and Post-Entry Audit, Shenzhen, People's Republic of China. June 7–10, 2005. URL: http://www.icao.int/Meetings/AirCargoDevelopmentForum-2014/Documents/Session4_KazunariIgarashi.pdf. (Last access: 10.10.2017).

³⁰ Вакульчик О. М., Єдинак Т. С., Книшек О. О. Використання досвіду ЄС у побудові системи законодавчого та методичного забезпечення митного пост-аудиту в Україні. *Вісник Академії митної служби України*. 2013. № 2 (50). С. 11–23.

Зважаючи на зазначене, розглянемо та проаналізуємо основні аспекти розвитку цього виду контролю в Україні.

У 1991 році відбулася переорієнтація адміністративних методів управління економікою на ринкові відносини, що зумовило появи нових для України інститутів контролю за діяльністю економічних суб'єктів. Першим законодавчим актом, де прописано завдання митних органів, був Указ Президента України «Про утворення Державного митного комітету України» від 11.12.1991 р. Зокрема, у ньому йшлося про «... своєчасне і повне внесення до державного бюджету мита, податків та інших сум, що надходять від митних органів і підлягають зарахуванню до цього бюджету» та «... удосконалення митного контролю і оформлення товарів та інших предметів, що переміщуються через митний кордон України»³¹. Наступні укази Президента України того періоду ³² стосувалися в основному організаційних заходів щодо структури митної системи та повноважень митної служби. Тому трансформація Державного митного комітету України у Державну митну службу України у 1996 р. жодним чином не вплинула на процедури здійснення митного контролю, оскільки відбувалася лише зміна статусу та конкретизація й розширення завдань цих органів.

Безпосередньо передумови формування повноважень та організації проведення контрольно-перевірочних заходів митними органами закладено Указом Президента України «Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності» від 23.07.1998. Згідно з яким з'явилася можливість здійснювати планові та позапланові виїзні документальні перевірки з питань дотримання вимог податкового та митного законодавства³³. Зауважимо, що повноваження стосувалися винятково контролю правильності нарахування мита, акцизного збору і податку на додану вартість при ввезенні товарів на митну територію України.

³¹ Про Положення про Державний митний комітет України: Указ Президента України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/73/95> (дата звернення: 01.10.2017).

³² Про положення про Державну митну службу України: Указ Президента України від 08.02.1997 № 126/97; Положення про Державну митну службу України від 24.08.2000 № 1022/2000.

³³ Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності: Указ Президента України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2181-14> (дата звернення: 01.10.2017).

Із набранням чинності Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21.12.2000 відбулися кардинальні зміни механізму митного контролю в Україні. Адже згідно з ним митним органам на законодавчому рівні надано статус контролюючих, а також можливість проведення перевірок суб'єктів ЗЕД спільно з податковими органами³⁴.

Однак контроль митними органами не здійснювався, оскільки митне оформлення щодо кожної партії товарів відбувалося за місцем державної реєстрації чи проживання фізичної особи – підприємця, тобто під контролем податкових органів.

Тому у момент розміщення товарів у зоні митного контролю або для митного оформлення цих товарів і перевірки митними органами, у зоні діяльності яких вони адмініструвалися, особливої потреби у дублюванні контролюючих та перевірочних заходів митними органами не було.

Отже, документальна перевірка могла бути застосована лише до суб'єктів ЗЕД на підставі отриманої інформації від митних адміністрацій інших країн або до тих, які здійснювали митне оформлення на підставі листів-відкріплень у зоні діяльності інших митних органів.

Важливі зміни у проведенні документальних перевірок митними органами відбулися тоді, коли набув чинності Митний кодекс України у редакції від 11.09.2002. Так, згідно зі статтею 41 цього документа, перевірки системи звітності та обліку товарів, що переміщуються через митний кордон України, а також своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати податків і зборів, які відповідно до законодавства справляються під час переміщення товарів через митний кордон України, уперше визнано однією з форм митного контролю. При цьому, згідно зі статтями 60 і 69 зазначеного

³⁴ Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами: закон України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2181-14> (дата звернення: 01.10.2017).

Кодексу встановлено можливість проведення митного контролю і після оформлення товарів шляхом перевірки³⁵.

Зауважимо, що прийняття Митного кодексу України у 2002 р. сприяло закріпленню на законодавчому рівні, з одного боку, права митних органів на здійснення перевірок системи звітності та обліку товарів, а з іншого – визначенню їх проведення як однієї з форм митного контролю.

Однак відсутність механізму реалізації цієї форми митного контролю у законодавчому полі не давало можливості митним органам самостійно здійснювати планові і позапланові перевірки після митного оформлення товарів.

Лише з прийняттям Кабінетом Міністрів України Постанови «Про затвердження порядку проведення митними органами на підприємствах перевірок системи звітності та обліку товарів і транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України» № 1730 від 23.12.2004 було започатковано реалізацію заходів митного пост аудиту³⁶.

Цим нормативним документом уперше було визначено порядок проведення митними органами на підприємствах перевірок системи звітності та обліку товарів і транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України, як у процесі митного оформлення товарів і транспортних засобів, так і після його звернення, у частині дотримання ними вимог законодавства з питань митної справи.

Потрібно зауважити, що в організаційному аспекті таким нововведенням передувала ліквідація Оперативної митниці³⁷ у 2003 р. та створення на її базі Центрального бюро аналізу ризиків і аудиту, яке у 2007 р. було реорганізоване у Департамент аналізу ризиків та аудиту. Основні повноваження та завдання цієї структури полягали в організації

³⁵ Митний кодекс України (у редакції від 11 липня 2002 р). URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/92-15>. (дата звернення: 28.10.2017).

³⁶ Про затвердження порядку проведення митними органами на підприємствах перевірок систем звітності та обліку товарів і транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України: Постанова КМУ від 23.12.2004. № 1730 URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1371-2009-p> (дата звернення: 23.10.2017).

³⁷ Про ліквідацію Оперативної митниці та створення Центрального бюро аналізу ризиків та аудиту: наказ ДМС України від 07.10.2003 № 660. URL: <http://zakon.nau.ua/doc/uid=1025.5795.0> (дата звернення: 23.10.2017).

аудиторських перевірок діяльності суб'єктів ЗЕД регіональними митними органами та координації їх діяльності у цьому напрямі³⁸.

Така реорганізація як окремих елементів функціональної системи митних органів, так і методів здійснення контрольних заходів була необхідною ланкою у ратифікації Україною Рамкових стандартів безпеки та спрощення міжнародної торгівлі ВМО. Одним із заходів з удосконалення схеми організації митного контролю відповідно до Рамкових стандартів стало спрощення митних процедур шляхом скорочення часу на митне оформлення товарів та проведення митного пост-аудиту.

Підписання цієї угоди надалі відіграло важливу роль у процесі імплементації базових принципів формування державної митної справи і реалізації митного контролю, зокрема постмитного контролю³⁹. Вони стали основою для розроблення та ухвалення Державною митною службою України ряду важливих документів, якими було встановлено координацію проведення планових виїзних перевірок і регламентовано оформлення результатів документальних перевірок системи звітності та обліку товарів і транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України.

Порядок здійснення планових виїзних перевірок був законодавчо визначений Постановою 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 № 619⁴⁰.

Що стосується порядку документування результатів постмитних перевірок, то він визначений наказом Державної митної служби «Про затвердження Порядку оформлення результатів проведення митними

³⁸ Положення про Центральне бюро аналізу ризиків і аудиту: наказ ДМС України від 02.12.2003 № 820. URL: <http://zakon.nau.ua/doc/code=v0820342-03> (дата звернення: 23.10.2017).

³⁹ Рамкові стандарти безпеки та спрощення міжнародної торгівлі: URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/976_003 (дата звернення: 23.10.2017).

⁴⁰ Про затвердження Порядку координації проведення планових виїзних перевірок органами виконавчої влади, уповноваженими здійснювати контроль за нарахуванням і сплатою податків та зборів (обов'язкових платежів): Постанова КМУ від 21.07.2005 № 619. URL: <https://yandex.ua/search/?text=http%3A%2F%2Fzakon2.rada.gov.ua%2Flaws%2Fshow%2Fz0653-06&clid=2272565-220&win=76&lr=143&noreask=1> (дата звернення: 23.10.2017).

органами на підприємствах перевірок системи звітності та обліку товарів і транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України» від 30.03.2006 № 254⁴¹.

Відповідно, цими двома документами було підтверджено право митних органів самостійно проводити і документувати результати контрольно-перевірочних заходів, які відіграли важливу роль у приєднанні України до Кіотської конвенції, в положеннях якої вперше в системі митного контролю було виділено контроль на основі методів аудиту.

На жаль, незважаючи на те, що Україна приєдналася до Протоколу про внесення змін до Кіотської конвенції⁴², вітчизняне митне законодавство не було належним чином гармонізоване відповідно до положень цього міжнародного акта. Для впорядкування та підвищення гармонізації щодо усунення цих недоліків продовжувалася реорганізація ДМС України, про що свідчить неодноразова зміна найменування Департаменту аналізу ризиків і аудиту протягом 2007–2008 рр.

Водночас інтеграція держави зі світовим економічним простором, кардинально змінила орієнтири формування системи контролю за зовнішньоторговельними операціями та пришвидшила процес імплементації положень Кіотської конвенції у митне законодавство України⁴³. Такі кроки започаткували реалізацію новітньої філософії митного контролю і закріпили можливість проведення заходів постмитного аудиту в державі та адаптації вітчизняного митного законодавства до світових стандартів.

Імплементація цього документа у вітчизняне законодавство, з оновленням у 2012 році Митного кодексу України, зумовила закріплення митного постаудиту у вітчизняній практиці. Зазначеним Митним кодексом

⁴¹ 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: наказ ДМСУ від 30.03.2006 № 254. URL: <https://yandex.ua/search/?text=http%3A%2F%2Fzakon2.rada.gov.ua%2Flaws%2Fshow%2Fz0653-06&clid=2272565-220&win=76&lr=143&noresult=1> (дата звернення: 23.10.2017).

⁴² Міжнародна конвенція про спрощення і гармонізацію митних процедур (Кіотська конвенція) URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/995-643> (дата звернення: 02.10.2017).

⁴³ Міжнародна конвенція про спрощення і гармонізацію митних процедур від 18.05.1973 (Кіотська конвенція). URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/995-643> (дата звернення: 15.10.2017).

було модернізовано систему митного контролю, механізми реалізації його форм і введено головний принцип – вибірковість митного контролю. Запровадження цього принципу спонукало до започаткування здійснення митного постаудиту як повноцінної форми митного контролю, що передбачає проведення документальних перевірок. По-перше, у розділі XI «Митний контроль» було чітко регламентовано порядок проведення документальних перевірок і дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи: від процесу планування контрольних заходів до оформлення його результатів. По-друге, – затверджено формування квартального плану здійснення митницями документальних виїзних перевірок підприємств і реалізації результатів контролю⁴⁴. При цьому втілення у життя пріоритетних напрямів контрольно-перевірочної роботи було покладено на Департамент митного аудиту, аналізу та управління ризиками⁴⁵.

У контексті цього наказом ДМСУ від 05.01.2012 № 16⁴⁶ було затверджено Примірне положення про відділ (сектор) митного аудиту регіональної митниці, митниці. Це положення визначило компетенцію (права, завдання, функції) й організаційну структуру відділу (сектору) митниці, на який покладено функції організації та здійснення документальних виїзних (планових чи позапланових) і документальних невиїзних перевірок суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності.

Результатом зазначених заходів стало створення системи постмитного аудиту у 2012 році, у якій акцентовано увагу на системі управління ризиками.

2013–2014 роки характеризувалися вагомими подіями в організації та проведенні постмитного аудиту: прийняттям Указу Президента України «Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої

⁴⁴ Порядок планування митними органами документальних виїзних перевірок і проведення митними органами зустрічних звірок: наказ Міністерства фінансів України від 22.05.2012 № 582. URL: <http://repository.vsau.vin.ua/getfile/9001.pdf> (дата звернення: 13.10.2017).

⁴⁵ Про створення спеціалізованого митного органу: Наказ ДМС України від 02.10.2012 № 510. URL: <http://repository.vsau.vin.ua/getfile/9001.pdf> (дата звернення: 13.10.2017).

⁴⁶ Про затвердження Примірного положення про відділ (сектор) митного аудиту регіональної митниці: Наказ ДМС України від 05.01.2012 р. № 16. URL: <http://document.ua/pro-zatverdzhennja-primirnogo-polozhennja-pro-viddil-sektor--doc83472.html> (дата звернення: 23.10.2017).

влади»⁴⁷, згідно з яким створено Міністерство доходів і зборів України, шляхом реорганізації Державної митної служби України та Державної податкової служби України; ухваленням нових Податкового та Митного кодексів України; утворенням Державної фіскальної служби України (21.05.2014), шляхом реорганізації Міністерства доходів і зборів України⁴⁸.

Трансформація системи митного контролю і структури контролюючих органів не могла не позначитися на зміщенні функцій здійснення митного постаудиту від митниць до територіальних органів Міндоходів України, зокрема головних управлінь в областях. З метою координації функціонування системи митного постаудиту у структурі Міністерства було створено окремий Департамент податкового і митного аудиту, головними завданнями якого стало планування та координація контрольно-перевірочних заходів, а також надання допомоги структурним підрозділам митного аудиту під час проведення документальних перевірок.

Як підсумок особливостей формування основних організаційних і нормативно-правових засад розвитку постмитного аудиту у вітчизняній практиці, можна навести розробки дослідника Д. О. Сагарьової⁴⁹. Вона наводить такі основні етапи його розвитку (рис. 1.5).

Більш детально характеризує процес становлення постмитного аудиту дослідник Харкавий М. О.⁵⁰ Він визначає чотири етапи розвитку митного контролю в Україні:

I етап: 1991–1998 рр. – визначення форм митного контролю та їх апробація у практичній діяльності митних органів;

II етап: 1998–2003 рр. – формування і адаптація контрольно-перевірочних заходів до вимог законодавства України;

⁴⁷ Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади: Указ Президента України від 24.12.2012 р. № 726/2012. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/726/2012> (дата звернення: 03.10.2017).

⁴⁸ Про Державну фіскальну службу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 р. № 236. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/236-2014-%D0%BF> (дата звернення: 03.10.2017).

⁴⁹ Сагарьова Д. О. Генезис постмитного контролю в Україні. *Вісник Академії митної служби України*. 2013. № 1 (49).

⁵⁰ Харкавий Микола Олександрович. Митний постаудит в Україні: сучасний стан та перспективи розвитку: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.08. Тернопіль: ТНЕУ, 2015. 228 с.

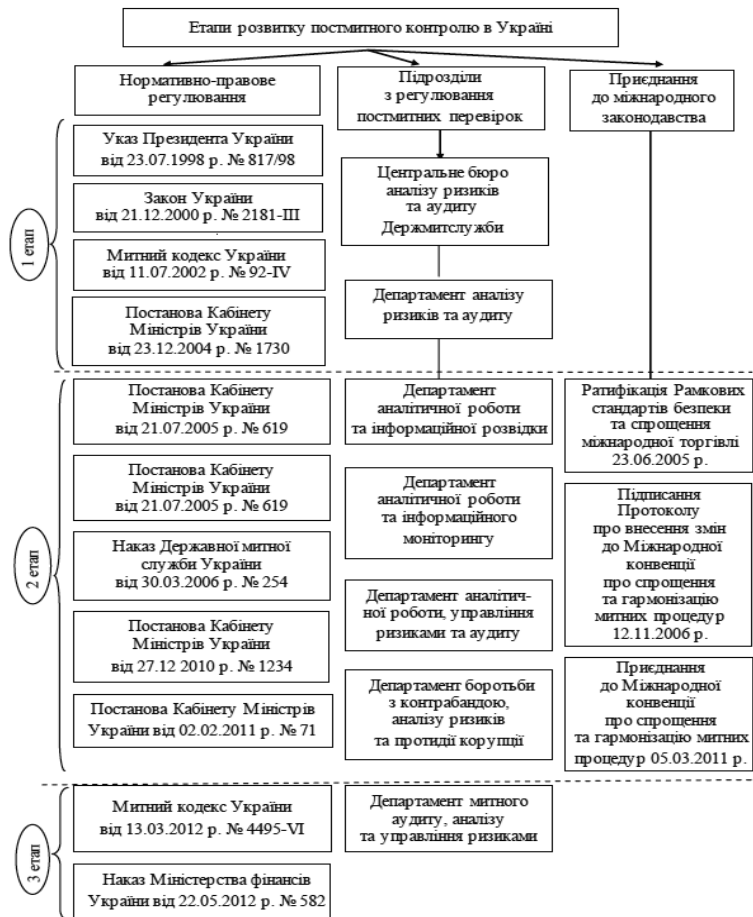


Рисунок 1.5 – Етапи розвитку постмитного контролю в Україні⁵¹

III етап: 2004–2012 рр. – модернізація митних процедур і наближення до міжнародних стандартів;

IV етап: 2012–2014 рр. – якісно новий етап у формуванні системи митного пост-аудиту, що передбачає трансформацію контролюючих органів в одне відомство. В останньому періоді розвитку постмитного контролю

⁵¹ Сагарьова Д. О. Генезис постмитного контролю в Україні. *Вісник Академії митної служби України*. 2013. № 1 (49).

зміни відбувалися у напрямках забезпечення організаційних і методологічних засад його здійснення.

Зауважимо, що відповідно до затвердженої Тимчасової типової структури територіальних органів Міністерства доходів і зборів України від 26.04.2013 № 81, підрозділи митного аудиту були виведені зі структури митниць, а митним пост-аудитом стали опікуватися фахівці відділу податкового та митного аудиту головних управлінь Міністерства доходів і зборів України.

Формальною причиною передачі функцій митного аудиту до головних управлінь було намагання ввести такий аудит у процедуру податкової перевірки, яка б охоплювала всі питання як податкового, так і митного контролю.

Однак ані Міністерству доходів і зборів України, ані згодом Державній фіскальній службі так і не вдалося об'єднати податкові перевірки та митний аудит на законодавчому рівні. Крім того, митні органи з другої половини 2013 р. втратили функцію проведення митного пост-аудиту і на сьогодні організаційно він здійснюється не митними органами, а головними управліннями ДФС в областях.

На сьогодні Державна фіскальна служба України є центральним органом виконавчої влади, який реалізує державну податкову політику, державну політику у сфері державної митної справи, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового і митного законодавства⁵². У ході трансформації Міністерства доходів і зборів України у Державну фіскальну службу України структура Департаменту податкового і митного аудиту не зазнала змін, що відобразилося і на територіальних органах. Проте наказом ДФС № 689 було затверджено Методичні рекомендації щодо роботи посадових осіб органів доходів і зборів з аналізу, виявлення та оцінки ризиків при здійсненні контролю за

⁵² Положення про Державну фіскальну службу України: Постанова КМУ від 21.05.2014 № 236. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/236-2014-%D0%BF> (дата звернення: 03.10.2017).

правильністю визначення митної вартості товарів, які переміщуються через митний кордон України. Це дало можливість запровадити єдиний підхід фіскальних органів до роботи з аналізу, виявлення та оцінювання ризиків при проведенні контролю за правильністю визначення митної вартості товарів під час митного контролю та митного оформлення⁵³. Положення Методичних рекомендацій також застосовуються з метою аналізу, виявлення та оцінювання ризиків щодо заявлення декларантом або уповноваженою ним особою неповних та/або недостовірних відомостей про митну вартість товарів, у тому числі неправильного визначення митної вартості товарів.

Відповідно до цього фіскальні органи при здійсненні документальної перевірки у сфері державної митної справи перевіряють таке:

- правильність визначення бази оподаткування;
- своєчасність, достовірність, повноту нарахування та сплату митних платежів;
- правильність класифікації згідно з Українською класифікацією товарів зовнішньоекономічної діяльності (далі – УКТ ЗЕД), щодо яких проведено митне оформлення;
- відповідність фактичного використання переміщених через митний кордон України товарів заявленій меті такого переміщення та/або фінансовим і бухгалтерським документам, звітам, договорам (контрактам), калькуляціям, іншим документам підприємства, що перевіряються;
- інформацію, зазначену у митній декларації;
- декларації митної вартості, за якими проведено митне оформлення товарів у відповідному митному режимі тощо.

Методичні рекомендації щодо оформлення документів митного постаудиту при його проведенні та реалізації результатів за період 2014–

⁵³ Методичні рекомендації щодо роботи посадових осіб органів доходів і зборів з аналізу, виявлення та оцінки ризиків при здійсненні контролю за правильністю визначення митної вартості товарів, які переміщуються через митний кордон України: наказ ДФС України від 11.09.2015 № 689. URL: <http://law.dft.com/nakaz-derzhavnoyi-fiskalnoyi-sluzhby-uk-4/>. (дата звернення: 06.10.2017).

2016 рр. визначалися наказом Міністерства доходів і зборів України⁵⁴, зокрема щодо прийняття рішень про проведення (продовження строків, зупинення) перевірки підприємств; оформлення посвідчення на право проведення перевірки; особливостей організації та здійснення документальних планових перевірок; організація проведення документальних позапланових виїзних і невиїзних перевірок; окремих питань здійснення документальних перевірок, а також оформлення і реалізації матеріалів документальних перевірок з питань державної митної справи. Більш ґрунтовні рекомендації щодо організації, проведення та реалізації матеріалів пост-митних перевірок прописані в наказі ДФС від 12.10.2016 № 856⁵⁵.

Таким чином, як свідчить аналіз організаційно-правового розвитку системи митного контролю та постаудиту, зазнаючи певних змін, останній повною мірою не став невід'ємним та органічним елементом єдиної системи митного контролю.

Вивчення науково-теоретичних джерел і проблемних питань розвитку організації та здійснення митного постаудиту у вітчизняній практиці виявило ряд недоліків, що лежать у законодавчій, організаційній та нормативній площинах.

Так, до організаційної площини належать проблеми, пов'язані з гальмуванням розвитку системи постмитного контролю в Україні, до яких доцільно віднести недосконалу структуру державного апарату, що регулює питання митної політики країни.

⁵⁴ Методичні рекомендації щодо порядку оформлення документів під час проведення документальних перевірок дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи, а також реалізації їх матеріалів: наказ Міністерства доходів і зборів України від 16.01.2014 № 23. URL: <http://document.ua/prozatverdzhennja-metodichnih-rekomendacii-shodo-porjadku-o-doc175900.html> (дата звернення: 20.10.2017).

⁵⁵ Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку взаємодії між підрозділами органів державної фіскальної служби при організації, проведенні та реалізації матеріалів документальних перевірок дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи: наказ ДФС України від 12.10.2016 № 856. URL: <http://vobu.ua/ukr/documents/item/nakaz-dfsu-vid-121016-r-856> (дата звернення: 20.10.2017).

Як зазначає Сагарьова Д. О.⁵⁶, з моменту затвердження Положення про Державну фіскальну службу України повноваження з регулювання та проведення документальних перевірок перейшли до Департаменту податкового та митного аудиту (нині – Департамент аудиту), до компетенції якого входять питання здійснення постмитного контролю. У результаті об'єднання митної та податкової служб, включно з підрозділами аудиту, митні органи були фактично позбавлені можливості проводити митний пост-аудит, що порушувало цілісний підхід до системи митного контролю як такого. При цьому потрібно враховувати, що при документальній перевірці майже 90% питань стосуються виключно компетенції митниць. Тому при здійсненні митного постаудиту виникає необхідність у забезпеченні відповідних фахових знань, досвід і роботи у сфері державної митної справи та митного постконтролю.

Поряд з цим, як підкреслюють дослідники, при проходженні митного контролю в певних випадках можуть виникати сумніви щодо достовірності відомостей, які містяться в документах, поданих митному органу, обставин, що впливають на митну вартість товарів, підтвердження наявності ризику, прийняття митним органом рішення про випуск товарів у вільний обіг згідно із статтею 264 Митного кодексу України⁵⁷. А тому одним з основних напрямів роботи митних органів є контроль за достовірністю відомостей, які надають для проведення митного контролю та митного оформлення товарів і транспортних засобів після їх випуску у вільний обіг, за допомогою проведення митного постаудиту. Тобто ефективність процедур митного контролю пов'язана з необхідністю у чіткому розподілі функцій, пов'язаних з адмініструванням податків, у різних структурних підрозділах, але в межах

⁵⁶ Сагарьова Д. О. Оцінка ефективності митної політики у напрямку здійснення постмитного контролю. *Глобальні та національні проблеми економіки*. URL: <http://global-national.in.ua/archive/9-2016/170.pdf>. (дата звернення: 06.03.2017).

⁵⁷ Бережнюк І. Г. Митне регулювання України: національні та міжнародні аспекти. Дніпропетровськ: Академія митної служби України, 2009. 543 с.

єдиного митного блоку⁵⁸. Про це свідчить і зарубіжний досвід організаційної побудови структур, до складу яких входять як податкові, так і митні органи.

Необхідно також підкреслити, що існує низка невирішених питань, які перешкоджають подальшому розвитку та забезпеченню результативності митного контролю після випуску товарів у вільний обіг. Вони перебувають у площині недостатнього методичного та методологічного забезпечення і передусім неузгодженості деяких положень Митного кодексу України з відповідними статтями інших галузей права. Так, ряд експертів щодо цього наводять такі дані: у 2012 р. надходження від митного аудиту становили понад 100 млн грн, у 2014 р. – 44,7 млн грн, у 2015 – 20 млн грн, за 2016 р. цей показник сягнув близько 19,8 млн грн^{59; 60}.

На підставі викладеного можна зробити висновок, що постмитний аудит в Україні формально присутній та інституційно забезпечений. Проте існують недоліки законодавчого, нормативного та організаційного характеру, що зменшують ефективність його проведення в Україні. Тому, зважаючи на глобальний характер зовнішньоекономічних відносин та операцій, які є предметом постмитного аудиту, необхідно дослідити міжнародні стандарти його здійснення. Це створить основу для визначення проблемних аспектів постмитного аудиту в Україні та напрямів його вдосконалення.

1.3. Міжнародні стандарти постмитного аудиту

Сьогодні більшість зовнішньоторговельних відносин складається з глобальних мереж і ланцюжків постачань. Адже безперешкодне і своєчасне оформлення товарів – це запорука забезпечення національних економічних інтересів країн. Обмежена кількість документів на момент ввезення не дає повної інформації щодо зовнішньоторговельної транзакції, яку необхідно

⁵⁸ Грачев О. В. Проблемные вопросы таможенного контроля после выпуска товаров. *Юрист*. 2008. № 11. С. 13–15

⁵⁹ Шинкаренко І., Короп О. Затаможенная реакция. *Юридическая практика*. 2016. № 7 (947). URL: <http://pravo.ua/article.php?id=100112800> (дата звернення: 13.03.2017).

⁶⁰ Митний брокер. 2017. № 5 (239). 88 с.

знати для правильного визначення митної вартості, класифікації товару, прав на преференційне походження товару тощо.

Зважаючи на міжнародну практику, митний контроль після випуску товарів, спрямований на забезпечення надходжень до бюджету повних сум митних платежів, повинен бути механізмом ефективного захисту національних інтересів без створення додаткових адміністративних бар'єрів. Тобто контроль після випуску товарів треба розглядати не як самоціль, а як єдину систему митного контролю⁶¹.

Всесвітня митна організація (World Customs Organization, WCO) у Переглянутій кіотській конвенції щодо гармонізації та спрощення митних процедур (Revised Kyoto Convention on the Harmonization and Simplification of Customs Procedures) (далі – Кіотська конвенція) та Світова організація торгівлі (World Trade Organization, WTO) рекомендують такі принципи митного адміністрування, яких повинні дотримуватися країни:

- перехід від поопераційного контролю⁶² (transaction by transaction) переміщення товарів через митний кордон до контролю, оснований на методах постмитного аудиту;
- застосування методів ризик-менеджменту для митного контролю;
- введення інституту уповноваженого економічного оператора (authorized economic operator, AEO) для забезпечення безпеки міжнародних ланцюжків постачань та спрощення руху вантажів законотворчих економічних агентів;
- запровадження застосування показників ефективності дотримання законодавства (compliance) з метою забезпечення дієвості митного контролю;
- сприяння митній та торговельній кооперації для забезпечення економічних агентів актуальною інформацією щодо змін митного

⁶¹ Грачев О. В. Проблемные вопросы таможенного контроля после выпуска товаров. *Юрист*. 2008. № 11. С. 13–15.

⁶² Поопераційний контроль являє собою контроль, який застосовується до кожної окремої партії товару, у той час як вона перетинає кордон, і включає такі методи як фізичний огляд, контроль вартості, походження та класифікації товару, взяття зразків, перевірку сертифікатів, ліцензій та дозволів тощо.

законодавства та митних процедур і гарантування добровільного дотримання ними митного законодавства;

– підписання взаємних угод з питань адміністративної допомоги з економічними агентами та іншими митними органами з метою задоволення вимог глобалізації торгівлі та попередження шахрайства у торгівлі;

– забезпечення належного рівня підготовки та мотивації персоналу митних органів.

У межах Доського раунду СОТ (Doha Development Round) розглядалися питання угод щодо спрощення торгівлі, які охоплюють основні заходи, пов'язані з митними процедурами та митним контролем за рахунок впровадження методів постмитного аудиту; методів ризик-менеджменту; методів попереднього контролю (pre-arrival clearance); інституту уповноваженого економічного оператора⁶³.

Україна є членом Всесвітньої митної організації з 1992 р., а отже, вона повинна дотримуватися положень Кіотської конвенції та відповідних стандартів, що у ній визначені. Також як член СОТ Україна зобов'язана впроваджувати методи спрощення торгівлі (trade facilitation measures), які обговорюються в межах Доського раунду. Тобто положення як СОТ, так і ВМО вимагають від України впровадження стандартів та методів постмитного аудиту.

Потрібно зазначити також, що п. «е» ст. 76 Угоди про Асоціацію між Україною та Європейським Союзом⁶⁴ передбачає застосування сучасних методів митного контролю, включаючи оцінювання ризиків (risk assessment), аудит та контроль після митного оформлення (post clearance controls and

⁶³ Customs Post Clearance Audit Strategy. Final Report. USAID/Caucasus, 2011. 5 с. URL: https://docviewer.yandex.ua/?url=http%3A%2F%2Fpdf.usaid.gov%2Fpdf_docs%2Fpnadz446.pdf&name=pnadz446.pdf&lang=en&c=58cfeba72be4&page=2. (Last access: 20.10.2017).

⁶⁴ Угода про Асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони від 30.11.2015 № 984_011. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/984_011. (дата звернення: 14.03.2017).

company audit methods), з метою спрощення декларування та випуску товарів (release of goods)⁶⁵.

Експерти Європейської економічної комісії ООН (UNECE) відзначають, що митні органи, які не застосовують методи постмитного аудиту, зазвичай зосереджують свій контроль лише на кордоні під час імпорту товарів та часто застосовують лише фізичний огляд товарів (physical examination). Це призводить не лише до збільшення кількості часу, який товар проводить на кордоні, але до неефективності використання такого контролю та персоналу митних органів, задіяного у цих процедурах. До того ж винятково фізичний огляд створює сприятливі умови для корупції. Контроль, оснований на аудиті, є для митних органів передумовою успішного застосування заходів щодо спрощення торгівлі, таких як відділення процедур випуску від процедур оформлення (clearance), спрощені процедури для уповноважених учасників торгівлі (authorized traders) та уповноважених економічних операторів, застосування правил оцінювання СОТ (WTO valuation rules).

Застосування методів постмитного аудиту може привести до зростання надходжень від сплати мита та інших податків, які сплачуються при перетині товаром митного кордону, оскільки постмитний аудит дозволяє провести більш комплексне оцінювання документації, необхідної для визначення сум мита та податків. Зокрема, у Японії використання методів постмитного аудиту зумовило до зростання доходів майже вдвічі у 2009 р. порівняно з 1999 р.⁶⁶.

На думку спеціалістів Всесвітнього банку, упровадження методів постмитного аудиту є одним з напрямів змін, які відбуваються сьогодні у міжнародній торгівлі. Постійна необхідність підтримувати належний рівень дотримання законодавства економічними агентами – суб'єктами ЗЕД,

⁶⁵ EU-Ukraine Association Agreement. Title IV: Trade and Trade-related Matters. 356 p. URL: <http://ukraine-eu.mfa.gov.ua/en/page/open/id/2900> (Last access: 10.09.2017).

⁶⁶ Post Clearance Audit. Trade Facilitation. Implementation Guide. URL: <http://tfig.unece.org/contents/post-clearance-audit.htm> (Last access: 20.10.2017).

забезпечення взаємодії між ними та митними органами, зростаючі обсяги вантажів, що перетинають митний кордон країни, а також час, який витрачається на проходження митних процедур, – усе це актуалізує потребу у пошуку нових механізмів контролю за дотриманням митного законодавства.

Одного попереднього митного контролю недостатньо, оскільки він забезпечує лише початковою інформацією. На сучасному етапі його необхідно поєднувати з методами постмитного аудиту, який перебуває більш детальний аналіз інформації та супровідної документації після того, як товар потрапив у країну. Постмитний аудит може здійснюватися у різних формах: від випадкових перевірок (random audits) з метою визначення дотримання митного законодавства окремим суб'єктом ЗЕД до регулярних перевірок (regularly scheduled audits), зосереджених на певних компаніях, групі компаній або галузях промисловості. Спільним у цих методах є законодавча база, що забезпечує наявність кваліфікованих аудиторів, які мають право навідуватися до приміщення (enter premises) та перевіряти документацію у паперовому та/або електронному вигляді.

Постмитний аудит являє собою перехід від традиційних підходів, які фокусувалися на фізичному огляді вантажу та відносно неефективних перевірках документів, які обмежували аудиторів незначним відсотком загальної кількості транзакцій економічного агента – суб'єкта ЗЕД.

Постмитний аудит зосереджується на торговельних системах (commercial systems) економічного агента, які забезпечують проведення його транзакцій та відповідність їх чинному законодавству. Ефективні торговельні системи з адекватним контролем характеризуються високим рівнем дотримання чинного законодавства. У цьому контексті ризики дотримання законодавства можуть бути скорочені, якщо аудит використовується для виявлення проблем у торговельних системах економічного агента та системі

контролю; відповідно, цей процес спрямований на покращання дотримання законодавства економічним агентом (концепція «compliance improvement»)⁶⁷.

Усе зазначене призвело до необхідності сконцентруватися на митному контролі після ввезення товарів, зберігаючи при цьому вибірккову і цілеспрямовану перевірку на кордоні. При застосуванні методів аналізу ризиків та постмитного аудиту митні органи можуть більш ефективно зосередити свої ресурси і співпрацювати з економічними агентами – суб'єктами ЗЕД з метою забезпечення дотримання міжнародних норм та сприяння торгівлі. У цьому аспекті, ВМО у п. 1.4.4.3 Практичної настанови щодо контролю торгівлі стратегічними товарами (Strategic Trade Control Enforcement, STCE) визначає процес постмитного аудиту як структуроване вивчення відповідних комерційних договорів купівлі-продажу, фінансових і нефінансових звітів, фізичних запасів товару та інших активів, з метою встановлення і покращання рівня відповідності технічним стандартам⁶⁸.

На сучасному етапі, особливо для країн, що розвиваються, перехід від контролю на кордоні до пост аудиту зазвичай займає кілька років, оскільки необхідно розробити нові процеси і процедури та забезпечити підготовку кваліфікованих кадрів. Водночас реалізація постмитного аудиту, згідно з сучасними міжнародними стандартами, не є окремим процесом; він має бути включеним у більш широкий контекст спрощення торгівлі, процедур митного оформлення, складських процедур та інших митних режимів, наприклад режимів, оснований на регулярній співпраці митного органу та аудиторської організації⁶⁹.

Визначення постмитного аудиту зафіксовано у Кіотській конвенції як сукупність заходів, за допомогою яких митні органи можуть переконатися

⁶⁷ Post Clearance Audit: Reference and Implementation Guide. International Trade Department. Poverty Reduction and Economic Management Network. The World Bank. Washington, DC, 2013. URL: <http://tfig.unece.org/contents/post-clearance-audit.htm> (Last access: 2017).

⁶⁸ Strategic Trade Control Enforcement (STCE). Implementation Guide. World Customs Organization, 2013. URL: http://www.wcoomd.org/en/topics/enforcement-and-compliance/instruments-and-tools/~/_media/7A05799E8D3A46C8B8355175EEBA4322.ashx (Last access: 20.10.2017).

⁶⁹ Guidelines for Post-Clearance Audit (PCA). Volume 1. World Customs Organization, 2012. URL: http://www.wcoomd.org/en/topics/enforcement-and-compliance/instruments-and-tools/~/_media/0A6E3DCDE47E41F2A71B757596ABAA97.ashx (Last access: 2017).

щодо точності та достовірності декларацій завдяки вивченню та оцінюванню відповідної облікової та звітної документації, торговельних систем і комерційної інформації компанії, діяльність якої є об'єктом аудиту.

Як зазначалося вище, постмитний аудит дозволяє митним органам застосовувати багатоступеневий ризикоорієнтований (multi-layered risk-based) підхід до контролю як перехід від виключно контролю на основі транзакції, поопераційного контролю до митного адміністрування на основі аудиту (audit-based administration)⁷⁰.

Зауважимо, що постмитний аудит не може бути прийнятний у всіх ситуаціях. Наприклад, за умов високоризикової транзакції, коли є підозра, що ввозяться небезпечні та/або заборонені товари, важливо зосередитися на терміновому фізичному огляді та контролі товарів. Також, процедури традиційного аудиту є більш придатними, порівняно з пост аудитом, у випадках наявності ненадійної системи внутрішнього контролю, необхідності проведення фокусованого аудиту (focussed audit), відсутності згоди між аудиторами та компанією, діяльність якої є об'єктом постмитного аудиту, неефективності з погляду витрат аудиту (нерентабельність)⁷¹. Цю думку поділяють і експерти USAID, коли визначають, що необхідним є концептуальний та практичний перехід від традиційного підходу, коли перевіряються індивідуальні декларації на основі кожної транзакції, до аудиту, що базується на методах ризик-менеджменту, згідно з яким встановлюються певні галузі промисловості або сектори з високим рівнем ризику. Потім визначені транзакції з високим рівнем ризику певних компаній підпадають під аудит.

Зазвичай прогресивна стратегія аудиту застосовується, коли аудит починається з початком камеральної документальної перевірки (desk audit)

⁷⁰ International Convention on the Simplification and Harmonization of Customs Procedures, World Customs Organization. Bruxelles, 2008. URL: http://english.customs.go.kr/html/kor/_down/simplification.pdf (Last access: 2017).

⁷¹ Post Clearance Audit: Reference and Implementation Guide. International Trade Department. Poverty Reduction and Economic Management Network. The World Bank. Washington, DC, 2013. URL: http://siteresources.worldbank.org/INTRANETTRADE/Resources/239054-1305664393028/PostClearanceAudit_web.pdf (Last access: 2017).

визначених транзакцій, коли економічний агент – суб'єкт ЗЕД надає додаткову інформацію на запит митних органів. На основі результатів такої початкової перевірки має бути прийняте рішення, чи потрібен подальший аудит, чи ні.

При цьому повинні бути реалізовані такі принципи:

- забезпечення певного ступеня спеціалізації підрозділів постмитного аудиту за галузями або секторами економіки;

- наявність ефективних методів звітування за результатами аудиту (reporting audit results), у яких відображено рівень дотримання законодавства суб'єктом ЗЕД, та визначення, чи всі недоліки, які було виявлено протягом аудиту, виправлені ним у відведений для цього час;

- забезпечення максимально ефективного використання інформації з баз даних митних декларацій та застосування критеріїв автоматичного відбору для визначення високоризикових економічних агентів/операторів і транзакцій, які підлягають аудиту;

- гарантування доступу аудиторів до інформаційних баз даних з метою швидкої ідентифікації високоризикових суб'єктів ЗЕД, які мають проблеми із дотриманням законодавства у минулому;

- забезпечення ефективного зворотного зв'язку у процесі управління ризиками та аудиту з результатами перевірок декларацій, огляду вантажів (cargo inspections) та зовнішніми джерелами інформації;

- упровадження заходів, які мають на меті вдосконалення аудиторської професійної етики та відповідальності;

- забезпечення економічних агентів актуальною інформацією щодо процедур постмитного аудиту, включаючи їх права та обов'язки, з метою забезпечення співпраці між ними та митними органами⁷².

Застосування методів постмитного аудиту вимагає належної організації роботи відповідного департаменту митного органу, забезпечення

⁷² Customs Post Clearance Audit Strategy. Final Report. USAID/Caucasus, 2011. URL: http://pdf.usaid.gov/pdf_docs/pnadz446.pdf (Last access: 2017).

повноважень аудиторів щодо доступу до комерційної інформації компанії, діяльність якої є об'єктом аудиту, наявності кваліфікованих співробітників, застосування стандартів бухгалтерського обліку, зокрема міжнародних стандартів фінансової звітності (International Financial Reporting Standards (IFRS)), прийнятих Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (International Accounting Standards Board) компаніями. Лише знання цих стандартів дозволить митним органам адекватно впроваджувати постмитний аудит. Основні документи, де визначено міжнародні стандарти постмитного аудиту, наведено на рис. 1.6.

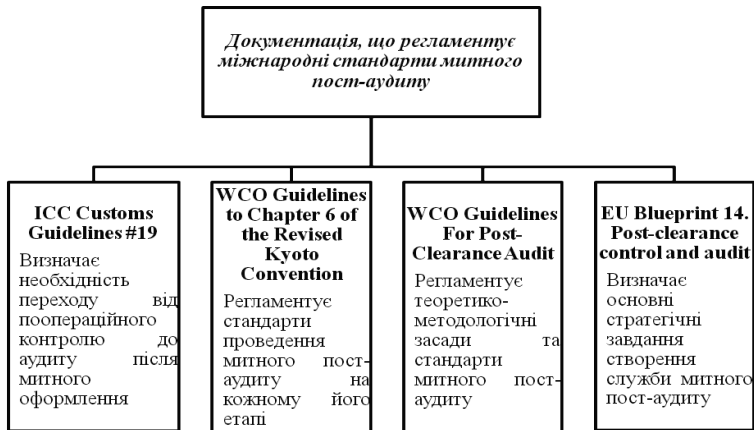


Рисунок 1.6 – Документація, що регламентує міжнародні стандарти постмитного аудиту^{73; 74}.

До них відносяться такі:

1) Положення Міжнародної торговельної палати стосовно митної справи (ICC Customs Guidelines), яке визначає необхідність у переході від

⁷³ Post Clearance Audit. Trade Facilitation. Implementation Guide. URL: <http://tfig.unece.org/contents/post-clearance-audit.htm> (Last access: 2017).

⁷⁴ Customs blueprints. Pathways to better customs. Directorate General for Taxation and Customs Union. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2015. 140 с. URL: http://www.pedz.uni-mannheim.de/daten/edz-h/gdz/09/reckon_report_sep2009.pdf (Last access: 20.10.2017).

поопераційного контролю до процедур аудиту після митного оформлення (post-entry procedures)⁷⁵;

2) Роз'яснення Всесвітньої митної організації стосовно гл. 6 Кіотської конвенції (WCO Guidelines to Chapter 6 of the Revised Kyoto Convention), що регламентує стандарти проведення постмитного аудиту на кожному його етапі;

3) Положення Всесвітньої митної організації щодо здійснення постмитного аудиту (WCO Guidelines For Post-Clearance Audit), де регламентовано теоретико-методологічні засади та стандарти постмитного аудиту, зокрема: правовий режим, особливості стратегічного планування та ризик-менеджменту, взаємодію з іншими митними інститутами тощо⁷⁶.

4) Збірка митних стандартів ЄС «Шлях до покращання якості митних послуг» (Customs blueprints. Pathways to better customs), зокрема розділ 14 «Постмитний контроль та аудит» (Blueprint 14. Post-clearance control and audit), який визначає основні стратегічні завдання створення ефективної та результативної служби постмитного аудиту та контролю, яка надала б змогу митному органу виконувати свої завдання (оформлення та контроль товарів, збір доходів) і сприяти при цьому торгівлі.

До стратегічних завдань, згідно з цим стандартом, належать такі:

– розроблення універсальної правової бази, яка надавала б митному органу необхідні повноваження для ефективного і раціонального проведення постмитного аудиту та контролю;

– формування організаційної структури, яка дозволяла б аудиторам і їх керівникам виконувати свої обов'язки максимально ефективно;

– створення системи управління аудитом, яка б забезпечувала проведення результативних, високоякісних аудитів із застосуванням відповідних методів і передбачала створення програми забезпечення якості, що дозволяла б проводити аудит відповідно до необхідних стандартів;

⁷⁵ ICC Customs Guidelines (revised version June 2012). Prepared by the ICC Commission on Customs and Trade Facilitation. №. 103-6/12. URL: <https://docviewer.yandex.ua/?url=http%3A%2F%2Fwww.iccindiaonline.org%2Fmay30%2Fjune2012.pdf&name=june2012.pdf&lang=en&c=58d0eec511d6> (Last access: 2017).

⁷⁶ Post Clearance Audit. Trade Facilitation. Implementation Guide. URL: <http://tfig.unece.org/contents/post-clearance-audit.htm> (Last access: 2017).

– розроблення національного плану аудитів, у якому передбачаються як короткострокові, так і довгострокові заходи, що впливають із пріоритетів, оснований на аналізі ризиків;

– розроблення стратегії підготовки, яка забезпечувала б отримання аудиторами та керівниками всіх необхідних знань і навичок для планування та виконання своїх обов’язків.

Також цей стандарт передбачає чотири основні сфери реалізації визначених стратегічних завдань: правову сферу (legal basis); організаційну структуру (organisational structure); систему управління (management system); стратегія розвитку кадрового потенціалу (training strategy).

Для кожної з цих сфер визначено відповідні цілі та показники оцінювання ефективності⁷⁷.

У зазначених міжнародних стандартах визначено також основні цілі та переваги постмитного аудиту, зокрема його цілями є:

– отримання гарантій заповнення митних декларацій відповідно до вимог чинного митного законодавства;

– перевірка правомірності визначення та сплати суми митних платежів;

– спрощення міжнародного переміщення товарів;

– гарантування правильного декларування товарів;

– забезпечення дотримання умов, що стосуються конкретних погоджень і дозволів, наприклад, попередньої автентифікації транзитних документів, преференційних сертифікатів походження/переміщення, ліцензій, квот та забезпечення інших спрощених процедур.

При цьому, постмитний аудит забезпечує такі переваги:

– спрощення митних процедур на момент митного оформлення;

– полегшення оцінювання рівнів ризику та реагування на них;

– підвищення ефективності використання ресурсів митних органів;

⁷⁷ Customs blueprints. Pathways to better customs. Directorate General for Taxation and Customs Union. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 140, 2015. URL: http://www.taxand.com/sites/default/files/Paper_on_EU_Interest_and_Royalties_Directive.pdf (Last access: 20.10.2017).

- сприяння реалізації концепції добровільної відповідності та самооцінки;
- ідентифікація економічних агентів, підозрюваних у шахрайській діяльності, та вжиття відповідних заходів;
- надання інформації для оцінювання подальшого права на статус уповноваженого економічного оператора⁷⁸.

Київська конвенція визначає три стандарти, які безпосередньо стосуються проведення постмитного аудиту, зокрема:

Standard 6.6: системи митного контролю мають містити контроль, оснований на методах аудиту.

Standard 6.7: з метою вдосконалення митного контролю митна служба має прагнути до співпраці з іншими митними адміністраціями та до укладання угод щодо надання взаємної адміністративної допомоги.

Standard 6.10: митні органи з метою забезпечення дотримання митного законодавства повинні проводити оцінку торговельних систем економічних агентів – суб'єктів ЗЕД у тій частині, де ці системи впливають на митні операції.

З цих стандартів випливає, що постмитний аудит має на меті надати прозору та чітку інформацію стосовно рівня дотримання компанією законодавства та визначити або підтвердити сфери потенційного ризику, де потрібні додаткові заходи з дотримання законодавства.

Проте результати постмитного аудиту не лише дозволяють митним органам встановити потенційно протиправну поведінку (unlawful conduct), але також і визначити законослухняних (highly compliant) суб'єктів ЗЕД, з низьким рівнем ризику недотримання законодавства. Таким компаніям можуть надаватися певні вигоди, наприклад, отримання дозволів у скорочений термін (fast-track' permissions) або спрощення митних процедур, що, у свою чергу, також забезпечить скорочення витрат проведення митного

⁷⁸ Guidelines for Post-Clearance Audit (PCA). Volume 1. World Customs Organization, 2012. URL: <http://www.wcoomd.org/en/topics/enforcement-and-compliance/instruments-andtools/~/media/0A6E3DCDE47E41F2A71B757596ABAA97.ashx> (Last access: 20.10.2017).

контролю для митних органів. Така концепція формує підґрунтя для впровадження інституту уповноваженого економічного оператора. Основні стандарти щодо цього також містяться у Кіотській конвенції^{79;80}. Розглянемо ці стандарти більш детально.

Стандарт 6.6.

З метою управління міжнародними потоками товарів, розмір яких постійно зростає, і сприяння учасникам торгівлі митні органи дедалі більше покладаються на торговельні системи учасників торгівлі для цілей митного контролю. Заходи контролю можуть варіюватися від простого аудиту, здійсненого після митного оформлення, до проведення самоконтролю учасником торгівлі. Заходи контролю, основані на аудиті, не заважають проведенню фізичного огляду товарів.

Попередньою умовою для митного органу щодо здійснення заходів контролю, які базуються на аудиті, з урахуванням надійності торговельних систем учасника торгівлі, є те, що дані системи повинні дотримуватися загальноприйнятих принципів ведення бухгалтерського обліку (GAAP) у своїй країні. Ці принципи визначають, які економічні ресурси та зобов'язання повинні бути враховані в бухгалтерських документах як активи і зобов'язання, які зміни в активах та зобов'язаннях мають бути відображені в бухгалтерії, як повинні визначатися активи, зобов'язання і зміни в них, яка інформація і яким чином повинна бути розкрита та які фінансові звіти повинні бути підготовлені⁸¹.

Згідно з визначенням Кіотської конвенції контролю, оснований на проведенні аудиту, охоплює заходи, що вживаються митними органами для

⁷⁹ International Convention on the Simplification and Harmonization of Customs Procedures, World Customs Organization. Bruxelles, 2008. URL: http://www.wcoomd.org/en/topics/facilitation/instrument-and%20tools/conventions/pf_revised_kyoto_conv/~/_media/A7D0E487847940AD94DD10E3FDD39D60.ashx (Last access: 20.10.2017).

⁸⁰ Post Clearance Audit: Reference and Implementation Guide. International Trade Department. Poverty Reduction and Economic Management Network. The World Bank. Washington, DC, 2013. URL: http://siteresources.worldbank.org/INTRANETTRADE/Resources/239054-1305664393028/PostClearanceAudit_web.pdf (Last access: 20.10.2017).

⁸¹ Kyoto Convention. General Annex. Guidelines. Chapter 6. Customs Control. Post Clearance Audit. Trade Facilitation. Implementation Guide. Mode of access: URL: <http://tfig.unece.org/contents/post-clearance-audit.htm> (Last access: 20.10.2017).

перевірки точності і достовірності відомостей, зазначених у митних деклараціях, шляхом вивчення бухгалтерських книг, рахунків, систем бізнесу і всіх відповідних комерційних даних, наявних у економічного агента – суб'єкта ЗЕД.

Розділ 7.2 гл. 6 визначає міжнародні стандарти заходів контролю, що базуються на аудиті.

Безпосередньо постмитного аудиту стосується п. 7.2.1. У загальних положеннях цього стандарту відзначається, що постмитний аудит повинен проводитися для перевірки діяльності економічних агентів, які беруть участь в міжнародному переміщенні товарів. Такі процедури є ефективним засобом для проведення митного контролю, оскільки надають більш чітку інформацію щодо зовнішньоторговельних договорів, яка відображена в бухгалтерських книгах і облікових записах економічних агентів – суб'єктів ЗЕД, і одночасно дозволяють митним органам сприяти учасникам торгівлі у вигляді спрощеного порядку митного оформлення.

Згідно з міжнародними стандартами, цей процес охоплює такі етапи.

1. Розробка аудиторських програм (development of audit programmes)

Митні органи повинні визначити категорії аудиту, проведеного після митного оформлення, наприклад: аудит імпортера/експортера, аудит митної вартості, аудит вільних економічних зон, аудит митного брокера, аудит декларації перевізника, а також розробляти брошури з методології проведення фактичного аудиту.

2. Вибір осіб/компаній для аудиту (selection of persons/companies for audit)

Вибір осіб/компаній для аудиту повинен проводитися на основі профілю ризику. Аудит мав зазвичай здійснюватися з метою перевірки на предмет дотримання митних правил, митного оцінювання, визначення країни походження товару, тарифної класифікації, звільнення від сплати мита, зменшення митних зборів тощо. Залежно від профілю суб'єкта ЗЕД (наприклад, вид діяльності, товари, дохід тощо) аудит може проводитися на постійній, циклічній або випадковій основі.

3. Річне планування аудиту (annual audit planning)

Щороку необхідно розробляти план аудиторської діяльності, який містить людино-години аудитора або аудиторських груп протягом одного року щодо проведених аудитів та початку здійснення нових аудиторських перевірок. Стандартний час на завершення може бути визначено для кожної сфери аудиту і можна розрахувати робочі години кожного аудитора або аудиторської групи з тим, щоб визначити кількість аудитів, проведених кожним аудитором або аудиторською групою в поточному році. Іншим варіантом є поділ етапів аудиторської діяльності на тимчасові періоди для визначення продуктивності за витраченим часом.

Обидва методи дозволяють митному органу більш ефективно розподілити ресурси для отримання кращих результатів.

4. Процес аудиту (audit process)

Постмитний аудит робить особливий акцент на професійному проведенні перевірки документів бухгалтерського обліку і звітності. Важливе значення має співпраця з економічним агентом – суб'єктом ЗЕД, а також з іншими митними органами. Результатом процесу постмитного аудиту має бути відповідний звіт.

Також стандарт регламентує *основні етапи постмитного аудиту (audit phases)*.

1. Попередній аудит (pre-audit survey)

Першим етапом у процесі аудиту є оцінювання слабких і сильних сторін економічного агента – суб'єкта ЗЕД, який перевіряється (auditee). Залежно від розмірів і місцезнаходження компанії, у якій здійснюється аудит, митний орган може зробити вибір між проведенням огляду на місці або забезпеченням заповнення відповідної анкети. Такий огляд може містити збір даних щодо корпоративної організації та структури, товарів, форм оплати, вартості товарів, витрат, пов'язаних з товарами, детальної інформації щодо вартості продукції/послуг для її подальшого аналізу, угод і систем бухгалтерського обліку. З моменту передавання такої інформації митним органам вона повинна розглядатися як конфіденційна.

2. Попередня зустріч з імпортером (initial importer contact)

Перед початком проведення планової аудиторської перевірки митний орган повинен зустрітися з представниками компанії, діяльність якої підлягає перевірці, і запросити детальну інформацію за всіма видами записів і необхідної документації. Документи можуть містити комерційні інвойси, замовлення, рахунки, записи, контракти, облікові записи товарно-матеріальних запасів, ділову кореспонденцію, документацію з обліку платежів тощо.

3. Попередня зустріч з аудиторами (initial audit conference)

Попередню зустріч повинні відвідати аудитор або аудиторська група, призначені для проведення аудиту компанії, представники інших митних органів, за необхідністю, та представники компанії, яка є об'єктом перевірки (консультанти, бухгалтери, контролери, юристи). Аудитор або аудиторська група повідомляють присутнім про предмет, цілі і завдання та інші питання, що належать до аудиту.

4. Аудиторська анкета (audit questionnaire)

Митні органи можуть звернутися з проханням до компаній, діяльність яких є об'єктом постмитного аудиту, заповнити анкету з метою отримання інформації, що стосується організаційної структури, угод, товарів, форм оплати, вартості, вироблених товарів, джерел і постачань. За наявності договорів з іноземними компаніями аудиторі можуть звернутися до відповідних контрагентів із запитом заповнити анкету. Іноземна компанія заповнює надану анкету на суто добровільній основі.

5. Внутрішній корпоративний контроль (internal corporate review)

Митні органи повинні стимулювати компанії, діяльність яких є об'єктом постмитного аудиту, у випадках, коли це практично можливо, самостійну оцінку, перевірку та аналіз господарської діяльності до початку проведення митного аудиту.

6. Координація проведення аудиту (audit co-ordination)

Необхідно інформувати компанію, діяльність якої є об'єктом постмитного аудиту, щодо очікуваних результатів або інших питань, які

стосуються митної справи, протягом усього часу проведення перевірки. Проте якщо виявлено введення в оману або потенційне порушення митного законодавства під час здійснення аудиту, аудиторська група має зв'язатися і скоординувати свої дії з відповідним органом примусового виконання рішень, який приймає рішення щодо проведення офіційного розслідування. Відповідно до законодавства країни щодо конфіденційності митний орган може надавати інформацію в розпорядження податкового органу.

7. Заключна конференція (exit conference)

З компанією, діяльність якої є об'єктом постмитного аудиту, повинна бути проведена офіційна зустріч з метою надання результатів аудиту та отримання відповідних роз'яснень для належної підготовки заключного звіту.

8. Заключний звіт (final report)

Митний орган повинен підготувати заключний звіт відповідно до законодавства країни та надати екземпляр заключного звіту компанії, діяльність якої є об'єктом постмитного аудиту. До того ж звіт повинен бути наданий відповідним митним органам для ухвалення остаточного рішення з визначених питань.

9. Наступний візит (follow-up visit)

Як заключний етап процесу постмитного аудиту, митний орган може провести аудит для забезпечення виконання наданих рекомендацій [⁸², с. 25–26]. На рис. 1.7 наведена послідовність етапів постмитного аудиту згідно чинним міжнародним стандартам.

Стандарт 6.7

Цей стандарт розкрито у розділі 8. гл. 6. додатків до Кіотської конвенції «Інфраструктура підтримки» (Supporting infrastructure), який містить необхідну інформацію щодо основних вимог, необхідних для створення сучасних методів митного контролю. Застосування цих методів

⁸² Kyoto Convention. General Annex. Guidelines. Chapter 6. Customs Control. Post Clearance Audit. Trade Facilitation. Implementation Guide. Mode of access: URL: <http://tfig.unece.org/contents/post-clearance-audit.htm>. - Last access: 2017.

може спричинити зміни в чинних юридичних, адміністративних та організаційних сферах митних органів. Для забезпечення виконання цього стандарту доцільно також користуватися Програмою ВМО з митних реформ і модернізації («Customs Reform and Modernisation Programme»).

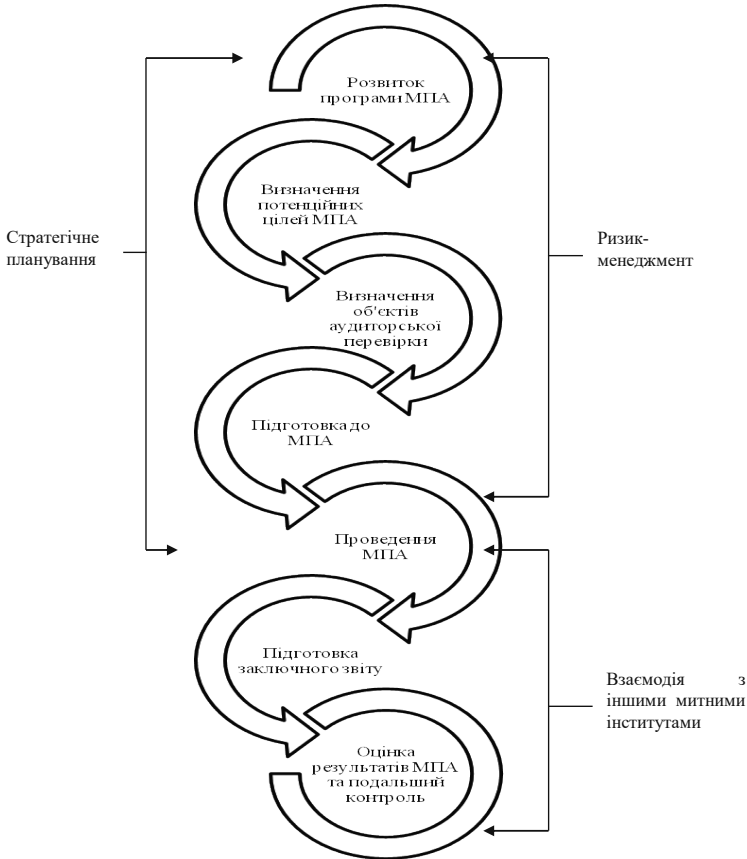


Рисунок 1.7 – Основні етапи митного-пост аудиту згідно чинних міжнародних стандартів⁸³

Стандарт 6.7 стосується двох складових.

1. Обмін інформацією (exchange of information).

⁸³ Kyoto Convention. General Annex. Guidelines. Chapter 6. Customs Control; Post Clearance Audit. Trade Facilitation. Implementation Guide.. URL: <http://tfig.unece.org/contents/post-clearance-audit.htm> (last access: 2017).

Обмін інформацією являє собою право митного органу обмінюватися і розподіляти інформацію щодо міжнародного переміщення з іншими митними органами для цілей митного контролю⁸⁴.

2. Взаємна адміністративна допомога (mutual administrative assistance).

Зростання обсягів міжнародної торгівлі і розвиток нових методів митного контролю виявили недоліки системи, за якої контроль в основному ґрунтувався на перевірці декларацій на товари та допоміжної документації (supporting documents), які подаються після прибуття товарів на митну територію держави. Для митних органів бажано отримувати інформацію на більш ранньому етапі та мати доступ до інформації, яка не є доступною на території країни.

Митні органи однієї країни взаємодіють з митними органами інших держав для отримання інформації до прибуття вантажів на митну територію, а також для отримання інших видів допомоги з метою забезпечення належного застосування митного законодавства (включаючи, збір мита та інших податків) та запобігання, розслідування та боротьби з порушеннями митного законодавства. Ця форма допомоги має назву «взаємна адміністративна допомога».

За наявності юридичного підґрунтя та необхідного механізму для взаємного сприяння митним органам обмін інформацією може також допомогти у процесі управління ризиками. Інформація, надана автоматично або за запитом іншого митного органу, є додатковою і може бути важливим джерелом для аналізу ризиків.

Одночасно інші положення в угодах про надання взаємодопомоги (mutual assistance agreements) можуть безпосередньо виявитися корисними у випадках, коли інший митний орган здійснює митний контроль від імені влади, яка запитує інформацію або просить про надання допомоги (наприклад, підтвердження сертифікатів походження товару або транзитних

⁸⁴ Kyoto Convention. General Annex. Guidelines. Chapter 6. Customs Control. Customs Control URL: http://www.carecprogram.org/uploads/events/2004/Risk-Management-Workshop/009_101_213_Kyoto-Convention-Ch6-Customs-Control.pdf (Last access: 20.10.2017).

документів, аудити), або залучає посадових осіб для проведення митного контролю, що здійснюється за кордоном, або використовує їх як експертів та/або свідків. Митні органи у країнах-сусідах можуть отримати повноваження на проведення оцінки та справляння митних податків і зборів від імені іншої держави.

Всесвітня митна організація прийняла переглянута модель двосторонньої угоди для належного застосування митного законодавства і запобігання, розслідування та боротьби з порушеннями митного законодавства. ВМО також розробила багатосторонню Конвенцію зі взаємної адміністративної допомоги щодо запобігання, розслідування і боротьби з порушеннями митного законодавства («Конвенція по Найробі» («Nairobi Convention»)), червень 1977 р.)⁸⁵.

Стандарт 6.10

Цей стандарт регламентується правилами п. 7.2.2 – аудит систем учасників торгівлі (traders' systems audit).

У загальних положеннях цього стандарту відзначається, що для сприяння суб'єкту ЗЕД у використанні комп'ютерних систем з метою підготовки і подання одноразової або періодичної митної декларації або проведення самоконтролю своєї діяльності митні органи для митних цілей повинні провести аудит систем учасників торгівлі.

Аудит систем учасників торгівлі означає розгляд усього процесу здійснення зовнішньоторговельної угоди з використанням комп'ютерних систем обробки інформації.

Традиційний метод перевірки точності облікової та звітної документації шляхом перевірки угод є не тільки невідповідним для комп'ютерних програм, але й неможливим. Навіть передові методи, які використовують методологію зчитування файлів (file interrogation methodology), не будуть ефективними, поки безпосередньо аудитор або аудиторська група не визначать, яким чином

⁸⁵ Kyoto Convention. General Annex. Guidelines. Chapter 6. Customs Control .Customs Control. URL: http://www.carecprogram.org/uploads/events/2004/Risk-Management-Workshop/009_101_213_Kyoto-Convention-Ch6-Customs-Control.pdf (Last access: 20.10.2017).

комп'ютерні дані та відповідні «ручні процедури» (manual procedures) поєднані для надання потрібної інформації.

Згідно з визначеними Кіотською конвенцією стандартами, основні етапи аудиту систем учасників торгівлі такі.

1. Планування (planning)

Цей початковий етап полягає у визначенні напрямів, предмета й кінцевої мети, на підставі яких оцінюється ефективність пост аудиту. На етапі планування розглядаються такі питання:

- мета;
- предмет;
- сфера ризику;
- здійснення аудиту, включаючи попередню та заключну зустріч з представниками компанії, діяльність якої є об'єктом постмитного аудиту;
- термін проведення пост аудиту;
- ресурси, необхідні для здійснення аудиту;
- можливість проведення співбесіди з ключовими посадовцями компанії;
- ступінь впливу змін у системі або організації;
- інформація, отримана в ході попередніх аудиторських перевірок.

У тих випадках, коли митні органи розглядають можливість проведення економічним агентом – суб'єктом ЗЕД самостійного оцінювання (self-assessment), етап планування також охоплює розроблення критеріїв, за якими оцінюється система. Прикладами цих критеріїв можуть слугувати такі:

- розподіл між імпортом, експортом і внутрішнім постачанням товарів для визначення відповідних сум мита та податків, що підлягають сплаті;
- розподіл та ідентифікація постачань товарів згідно з митними режимами;
- ідентифікація постачань, які вимагають ліцензії або дозволу;

- регулярне оновлення матеріалів, які містять товарні коди та ставки мита;
- відповідність товарних позицій (артикулів) товарним кодам;
- методи розрахунку митної вартості транзакцій економічного агента – суб'єкта ЗЕД;
- можливість підготовки управлінських звітів для забезпечення повноти бухгалтерського обліку;
- можливість визначення невиконаних і наведених у звітності поставок товарів;
- відповідність комерційних перевезень та облікової інформації статистичній та обліковій інформації, наданій митним органам;
- виконання процедур контролю якості та управління для забезпечення коректного функціонування системи;
- збереження інформації протягом періоду, встановленого у національному законодавстві;
- використання відповідних методів підтримки (back-up procedures) у разі виходу системи з ладу.

2. Запити або збір даних (enquiry or fact gathering)

Шляхом проведення співбесіди зі співробітниками всіх рівнів управлінського ланцюжка, а також з користувачами ПО та системними інженерами, які обробляють дані у компанії, діяльність якої є об'єктом постмитного аудиту, аудитор або аудиторська група можуть визначити, як насправді функціонує система. Вони також можуть користуватися документами, зокрема настоною користувача, інформацією щодо технічних вимог до системи тощо. Це надає можливість визначити певні заходи контролю (як внутрішнього, так і операційного) або їх відсутність. У підсумку, це дозволить аудитору або аудиторській групі зробити висновки щодо стану системної документації, зокрема щодо відсутності або неповноти даних.

3. Ведення обліку системи (recording the system)

Аудитор або аудиторська група повинні реєструвати отримані результати в усному та/або графічному вигляді (діаграми). Такі діаграми можуть бути різного рівня деталізації – від широкого огляду до конкретних етапів комп'ютерної обробки. Вони можуть стосуватися документообігу до або після комп'ютерної обробки. Цей етап зазвичай вимагає підтвердження розуміння системи аудитором або аудиторською групою як необхідну умову переходу до наступних етапів аудиту.

4. Оцінка (evaluation)

Вивчаючи й оцінюючи зібрані докази, аудитор або аудиторська група можуть приступити до визначення наявних проблем у процесі внутрішнього контролю. Оцінювання дає змогу аудитору або аудиторській групі запланувати перевірки і визначити, у яких сферах їх можна провести, а також встановити ефективність заходів контролю і достовірність результатів.

5. Тестування (testing)

Тестування здійснюється певною мірою на різних етапах аудиту. Воно проводиться на етапі збору інформації за допомогою спостереження, і як наслідок, оцінювання. Використовуючи прогресивні технології, зокрема зчитування файлів, є можливість перевірити незвичну комбінацію даних.

6. Звіт (report)

Результат аудиту надається у вигляді звіту для вищого керівництва, у якому наведено рекомендації щодо вдосконалення різних аспектів діяльності компанії та підвищення ефективності здійснення контролю.

7. Висновки (conclusion)

Після закінчення процесу оцінювання системи та внесення відповідних доповнень щодо її покращання зберігається необхідність у періодичних аудитах систем учасників торгівлі. Для автоматизації цього процесу доцільно використовувати відповідне програмне забезпечення – аудиторські пакети (audit packs), що являють собою сукупність програмованих аудит-тестів (pre-programmed audit tests).

8. Аудит розвитку (*development audit*)

Аудит систем учасників торгівлі може бути корисним на етапі розвитку нових додатків до програмного забезпечення. Планування будь-якої нової програми має враховувати заходи контролю та журнали реєстрування подій (*audit trails*), що дасть можливість аудиторам або аудиторським групам відстежувати операції у зворотному напрямі. Тому, якщо впроваджувати у нові додатки до програм елементи аудиту, подальший аудит і контроль такої системи буде набагато більш ефективним та надійним⁸⁶.

На підставі наведеного можна констатувати, що процес митного контролю насамперед потребує стандартизації та дотримання міжнародно-правових норм, особливо тих, що відображені у конвенціях, рекомендаціях і стандартах, серед яких на сьогодні важливе місце відіграє Кіотська конвенція. Вплив міжнародних стандартів на здійснення контролю на основі аудиту дасть Україні зміцнювати контроль на основі сучасних методів, одним з яких є аудиторські перевірки.

⁸⁶ Kyoto Convention. General Annex. Guidelines. Chapter 6. Customs Control URL: http://www.carecprogram.org/uploads/events/2004/Risk-Management-Workshop/009_101_213_Kyoto-Convention-Ch6-Customs-Control.pdf. (Last access: 20.10.2017).

РОЗДІЛ 2

ПОРІВНЯЛЬНИЙ АНАЛІЗ ЧИННОГО МІЖНАРОДНОГО ЗАКОНОДАВСТВА ТА ЗАКОНОДАВСТВА УКРАЇНИ ЩОДО ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ПРОВЕДЕННЯ ПОСТМИТНОГО АУДИТУ

2.1. Особливості здійснення постмитного аудиту в Україні

Проведення документальних перевірок дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи, у тому числі своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів (далі – документальна перевірка) є однією з форм митного контролю (ст. 336 Митного кодексу України, далі – МКУ). З 2013 року повноваження митниць на проведення перевірок було припинено та делеговано їх управлінням аудиту головних управлінь Міндоходів (попередня назва – державні податкові адміністрації). Таким чином, підрозділи митного аудиту були «приєднані» до підрозділів податкового аудиту⁸⁷.

Наказом ДФС «Про функціональні повноваження структурних підрозділів територіальних органів ДФС» від 19.10.2016 № 875 за ГУ ДФС та Офісом ВПП ДФС закріплено виконання функцій 1.142 «Здійснення контролю за дотриманням законодавства України з питань державної митної справи шляхом організації та проведення документальних перевірок платників податків» та 1.143 «Аналіз ризиків з метою визначення форм та обсягів митного та податкового контролю у частині здійснення контрольно-перевірочних заходів».

Законодавча та нормативна база, що регламентує здійснення постмитного аудиту в Україні, визначена МКУ і ПКУ, постановами Кабінету Міністрів України, наказами Міністерства фінансів України та ДФС (табл. 2.1).

⁸⁷ Костенко А. О. Сучасний стан та перспективи розвитку митного контролю в частині документальних перевірок в Україні *Економічні перспективи підприємництва в Україні*: збірник матеріалів міжнародної науково-практичної інтернет-конференції. Ірпінь: Університет ДФС. 2017.

Таблиця 2.1 – Нормативна база постмитного аудиту в Україні

Нормативно-правовий акт	Сфера регулювання
Митний кодекс	Підстави та порядок проведення документальних перевірок, права й обов'язки посадових осіб контролюючого органу, а також посадових осіб підприємств під час здійснення документальних перевірок
Податковий кодекс	Порядок проведення перевірок за окремими видами зобов'язань, оскарження податкових повідомлень-рішень
Постанови Кабінету Міністрів України	
від 21.05.2012 № 446	Порядок внесення суми роялті та інших ліцензійних платежів до ціни, фактично сплаченої або такої, що підлягає сплаті за оцінювані товари, при визначенні їх митної вартості
від 21.05.2012 № 429	Порядок проведення контрольного аналізу сировини, матеріалів і продуктів переробки, контрольного запуску у виробництво сировини та матеріалів
Накази Міністерства фінансів України	
від 20.08.2015 № 727 (із змінами, внесеними згідно з наказом МФУ № 657 від 21.07.2017)	Порядок формування результатів документальних перевірок дотримання законодавства України з питань митної справи, податкового, валютного та іншого законодавства платниками податків – юридичними особами та їх відокремленими підрозділами
від 25.11.2015 №1088	Порядок проведення зустрічних звірок під час здійснення документальних виїзних перевірок з питань митної справи
від 04.08.2016 № 723 (із змінами, внесеними наказом МФУ 21.07.2017 № 657)	Порядок формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків
від 02.12.2016 № 1058	Порядок взаємодії структурних підрозділів під час проведення досліджень (аналізів, експертиз)
Накази ДФС (Міндоходів, Держмитслужби) України	
від 11.05.2006 № 370	Порядок підготовки та направлення податкових повідомлень-рішень, прийнятих за результатами перевірок
від 22.09.2016 № 792	Порядок проведення документальних перевірок дотримання вимог законодавства України з питань митної справи
від 12.10.2016 № 856	Методичні рекомендації щодо порядку взаємодії між підрозділами органів ДФС при організації, проведенні та реалізації матеріалів документальних перевірок з питань митної справи
від 16.01.2017 № 23	Методичні рекомендації щодо оформлення актів документальних перевірок з питань митної справи
від 01.06.2017 № 396	Про затвердження зразка форми акта (довідки) документальної планової/позапланової виїзної перевірки податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, та Методичних рекомендацій щодо оформлення матеріалів документальних перевірок

Статтями 345–354 МКУ встановлено, що органи доходів і зборів мають право здійснювати митний контроль шляхом проведення документальних виїзних (планових або позапланових) і документальних невиїзних перевірок дотримання законодавства України з питань державної митної справи, визначено зміст, підстави та порядок проведення та оформлення результатів

документальної перевірки та їх оскарження, питання, які підлягають перевірці, права та обов'язки посадових осіб контролюючого органу та суб'єктів господарювання, порядок здійснення зустрічних звірок, умови допуску посадових осіб контролюючого органу до проведення документальних перевірок, матеріали, які можуть бути використані для підготовки висновків за результатами документальних перевірок, надання документів посадовими особами підприємства, порядок оскарження актів перевірок та інше.

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 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, повноти нарахування та сплати митних платежів.

Органи доходів і зборів мають право здійснювати митний контроль шляхом проведення документальних виїзних (планових або позапланових) та документальних невиїзних перевірок дотримання законодавства України з питань державної митної справи 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, зазначеній 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.

Документальною плановою виїзною перевіркою вважається перевірка, яка передбачена у плані-графіку органу доходів і зборів та проводиться за місцезнаходженням підприємства, що перевіряється. 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: виявлено факти або отримано документальну інформацію, які свідчать про порушення підприємством вимог законодавства з питань державної митної справи при ненаданні підприємством пояснень, неподання митної декларації, розпочато процедуру припинення підприємства, порушено провадження у справі про визнання підприємства банкрутом, проведення повторної перевірки.

Документальна невиїзна перевірка здійснюється у разі виявлення ознак, що свідчать про можливе порушення законодавства з питань державної митної справи, за результатами аналізу електронних копій митних декларацій, інформації, що стосується товарів, митне оформлення яких завершено, отриманої від суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та виробників таких товарів, з висновків акредитованих відповідно до законодавства експертів, надходження від уповноважених органів іноземних держав документально підтвердженої інформації про непідтвердження автентичності поданих органу доходів і зборів документів щодо товарів, митне оформлення яких завершено, недостовірність відомостей, що в них містяться.

Тривалість документальної перевірки не повинна перевищувати 30 робочих днів. Строк проведення документальної перевірки може бути продовжений наказом відповідного органу доходів і зборів, але не більше ніж

на 15 робочих днів. Документальну виїзну перевірку може бути зупинено наказом відповідного органу державної фіскальної служби за наявності визначених МКУ підстав.

Процес проведення контрольно-перевірочної роботи має такі етапи (див. рис. 2.1).

Проведенню перевірки передусє доперевірочний аналіз зовнішньоекономічної діяльності ймовірного суб'єкта перевірки. Проведення аналізу з метою визначення та оцінювання ризиків здійснюється шляхом⁸⁸:

- збору інформації про типові зовнішньоекономічні операції та господарську діяльність підприємства;

- аналізу наявної інформації про дотримання підприємством законодавства України з питань державної митної справи у попередні періоди та періоди, які підлягають перевірці;

- аналіз іншої інформації, що свідчить (може свідчити) про порушення підприємством законодавства України, яка може бути використана як докази під час судового оскарження та достатня для визначення бази оподаткування та нарахування несплачених митних платежів.

Для аналізу ризиковості підприємства аналізуються дані щодо обсягів та особливостей експортно-імпортних операцій, наявності фактів завищення (заниження) митної вартості товарів, які переміщувалися через митний кордон України (далі – товар), безпідставного застосування пільг зі сплати митних платежів, матеріали попередніх перевірок, матеріали, отримані від правоохоронних та інших органів державної влади, рішення про коригування митної вартості товарів, рішення про визначення коду товару згідно з УКТ ЗЕД, дані, наявні в Автоматизованій системі аналізу та управління ризиками (АСАУР), інформація, отримана від платників податків, підрозділів ДФС, уповноважених органів іноземних держав, з висновків акредитованих

⁸⁸ Щодо особливостей проведення документальних перевірок дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи: лист ДФС від 17.04.2015 № 13839/7/99-99-22-06-02-17

відповідно до законодавства експертів щодо товару, автентичності документів, наданих при митному оформленні та інша інформація.

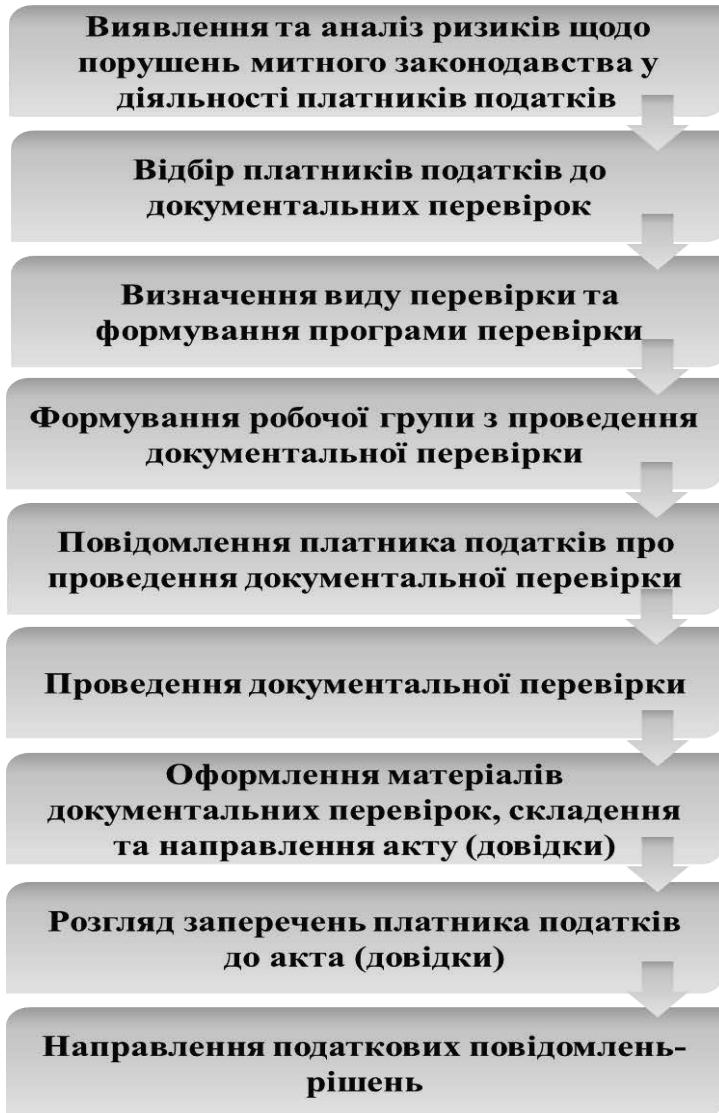


Рисунок 2.1 – Етапи проведення контрольно-перевірочної роботи у напрямі митного аудиту

Відбір платників податків для проведення документальних перевірок здійснюється на підставі проведеного аналізу ризиків щодо порушення митного законодавства за результатами застосування критеріїв відбору платників податків – учасників зовнішньоекономічної діяльності, відповідно до Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків, затвердженого наказом Мінфіну від 02.06.2015 № 524; аналізу інформації щодо наявності обставин для проведення позапланових виїзних, невиїзних документальних перевірок.

При відборі платників податків до проведення документальних перевірок враховуються вірогідні розміри недоборів митних платежів у зв'язку із встановленими ризиками порушень митного законодавства, строки давності для визначення податкових зобов'язань та інші обставини, передбачені законодавством.

Проведення документальних планових перевірок платників податків здійснюється відповідно до плану-графіка, порядок формування якого затверджено наказом Мінфіну від 02.06.2015 № 524⁸⁹. Цим наказом визначено такі критерії відбору платників податків для проведення документальних планових перевірок з питань митної справи:

- 1) оформлення митних декларацій у митних режимах «тимчасове ввезення», «переробка на митній території», «митний склад», «транзит прохідний», «транзит внутрішній»;
- 2) оформлення тимчасових, періодичних митних декларацій;
- 3) оформлення митних декларацій зі звільненням від сплати митних платежів та використанням пільг;
- 4) оформлення митних декларацій з розстроченням сплати митних платежів;

⁸⁹ Про затвердження Порядку формування плану-графіка проведення документальних перевірок платників податків: наказ Міністерства фінансів України від 02.06.2015 № 524. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-15> (дата звернення: 22.11.2017)

5) оформлення митних декларацій, у яких різниця між брутто і нетто вагою імпортованих товарів систематично перевищує середньовизначену для подібних товарів;

6) оформлення митних декларацій з нехарактерною завантаженістю транспортного засобу;

7) митне оформлення товарів з ризиком неправильної класифікації згідно з УКТ ЗЕД, що впливає на надходження митних платежів до бюджету;

8) оформлення митних декларацій, у яких зазначені у графі 31 найменування та звичайний торговельний опис не дають змоги ідентифікувати та класифікувати товар;

9) оформлення митних декларацій, у яких партія товарів декларується для вільного обігу на митній території України за одним класифікаційним кодом згідно з УКТ ЗЕД, відповідно до статті 267 Митного кодексу України;

10) митне оформлення товарів за кодами згідно з УКТ ЗЕД, що передбачають їх цільове використання;

11) митне оформлення товарів за ціною, що є нижчою, ніж митна вартість ідентичних/подібних товарів попередніх митних оформлень;

12) декларування складових митної вартості в декларації митної вартості з ризиком недостовірності зазначення числових значень (витрати на транспортування, навантаження, розвантаження, страхування, інженерні, дослідно-конструкторські роботи тощо);

13) здійснення імпорتنих операцій щодо товарів, не характерних для імпорتنих операцій підприємства, у сумі понад 5 млн грн, або понад 5 % загального обсягу імпорتنих операцій, але не менше 100 тис. грн;

14) наявність виплат доходів (прибутків) у грошовій або негрошовій формах на користь нерезидентів;

15) наявність прийнятих контролюючим органом рішень про коригування митної вартості товарів, рішень про визначення коду товару згідно з УКТЗЕД, карток відмови у прийнятті митної декларації, митному

оформленні, випуску чи пропуску товарів, транспортних засобів комерційного призначення підприємства;

16) наявність висновку щодо дослідження проб (зразків) імпортованих товарів;

17) наявність протоколів про порушення митних правил, установлених статтями 469, 470, 472, 474, 478, 480, 481, 482, 483, 484, 485 Митного кодексу України, які свідчать про порушення митних правил посадовими особами платника податків, декларантами;

18) наявність застосованих спеціальних санкцій згідно зі статтею 37 Закону України від 16.04.1991 № 959-ХІІ «Про зовнішньоекономічну діяльність»;

19) наявність інформації правоохоронних органів, підрозділів податкової міліції, інших підрозділів органів ДФС, що може свідчити про порушення законодавства з питань державної митної справи України;

20) наявність у відкритих джерелах інформації, що може свідчити про порушення законодавства з питань державної митної справи України;

21) встановлені порушення законодавства з питань державної митної справи України за результатами попередніх документальних перевірок.

Перелік питань, які повинні бути перевірені під час документальної перевірки та будуть внесені до програми перевірки, формуються під час аналізу ризиків щодо порушення митного законодавства та у процесі відбору платників податків до документальних перевірок.

Проводяться контрольно-перевірочні заходи з використанням даних Єдиної автоматизованої інформаційної системи (ЄАІС) ДФС, Автоматизованої системи митного оформлення «Інспектор», автоматизованої системи «Податковий блок», Єдиного реєстру податкових накладних, відкритих джерел інформації.

Порядок взаємодії між підрозділами органів державної фіскальної служби при організації, проведенні та реалізації матеріалів документальних перевірок дотримання вимог законодавства України з питань державної

митної справи визначено наказом ДФС від 12.10.2016 № 856, відповідно до якого до документальної перевірки можуть залучатися підрозділи інформаційних технологій, погашення боргу, проведення податкових та митних експертиз, з-поміж підрозділів митниць ДФС такі, до повноважень яких належить здійснення:

- контролю за правильністю визначення митної вартості товарів;
- контролю за класифікацією товарів згідно з УКТЗЕД;
- контролю за дотриманням вимог митних режимів;
- контролю за визначенням країни походження товарів;
- контролю за законністю отримання пільг в оподаткуванні, повноти сплати митних платежів/правомірності застосування умовного повного/часткового звільнення від оподаткування митними платежами відповідно до заявленого митного режиму;
- відбору проб (зразків) товарів та накладення митного забезпечення;
- протидії митним правопорушенням та міжнародної взаємодії.

Із залученням працівників зазначених підрозділів посадовими особами підрозділів митного аудиту формується робоча група з проведення документальної перевірки залежно від предмета перевірки. Одночасно з направленням запиту до сторонніх підрозділів надсилається наявна у базах даних інформація щодо встановлених ризиків порушення законодавства.

До супроводження та інформаційно-аналітичного забезпечення проведення документальних перевірок можуть, крім наведених вище, також залучатися підрозділи юридичної роботи, моніторингу доходів та обліково-звітних систем.

У разі виявлення (отримання) митницею ДФС (крім підрозділів протидії митним правопорушенням та міжнародної взаємодії митниць ДФС) або іншими територіальними органами ДФС фактів порушень платником податків законодавства з питань державної митної справи, які можуть бути предметом документальної перевірки, отримана інформація протягом 5 робочих днів з дня її отримання (виявлення) направляється до відповідного

підрозділу митного аудиту ДФС. Підрозділи протидії митним правопорушенням та міжнародної взаємодії митниць ДФС у разі отримання (виявлення) таких фактів у межах компетенції здійснюють перевірку інформації та при підтвердженні митних ризиків передають її разом із напрацьованими матеріалами у терміни до 10 робочих днів, наступних за днем отримання (виявлення) цієї інформації, до відповідних територіальних органів ДФС.

З метою одночасного початку проведення планової виїзної документальної перевірки різними підрозділами аудиту структурні підрозділи територіальних органів ДФС, які очолюють перевірку згідно з планом-графіком, інформують підрозділ, що здійснює документальні перевірки дотримання законодавства України з питань державної митної справи, органу ДФС, у якому платника податків взято на облік як суб'єкта ЗЕД відповідно до наказу Міндоходів «Про організацію роботи щодо ведення обліку митних платежів у перехідний період» від 15.11.2013 № 688 та Алгоритму взяття на облік суб'єктів, що внесені до реєстру осіб, які здійснюють операції з товарами), про дату початку, строк перевірки та період, який перевіряється при проведенні перевірки. Крім того, документальні планові перевірки з питань державної митної справи можуть проводитися відокремлено⁹⁰.

Рішення про здійснення документальної перевірки відповідно до МКУ оформлюється наказом, яким затверджується програма цієї перевірки. Рекомендовано також складати Робочий план проведення документальної планової/позапланової виїзної перевірки.

Внесення платником податків змін до митних декларацій, які перевіряються, не допускається (абзац перший пункту 50.2 статті 50 ПКУ). У разі отримання митницею ДФС заяви платника податків про необхідність у

⁹⁰ Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку взаємодії між підрозділами органів державної фіскальної служби при організації, проведенні та реалізації матеріалів документальних перевірок дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи: наказ ДФС України від 12.10.2016 № 856.

виправленні відомостей, пов'язаних із доплатою митних платежів, у таких митних деклараціях нею надається відмова у коригуванні таких відомостей.

Під час здійснення документальних виїзних перевірок з метою з'ясування питань перевірки посадові особи органу ДФС, які її проводять, мають право:

1) здійснювати перевірку грошових, фінансових і бухгалтерських документів, звітів, контрактів, декларацій, калькуляцій, інших документів, які можуть бути пов'язані з операціями із ввезення/пересилання/вивезення товарів на митну територію України/за межі митної території України, у тому числі інформації, необхідної для з'ясування питань перевірки, яка є в розпорядженні підприємства, що перевіряється, в електронному вигляді;

2) отримувати безоплатно від підприємств, що перевіряються, інформацію, пояснення, письмові довідки з питань, які виникають під час проведення перевірки, копії документів, засвідчені підписом керівника підприємства або уповноваженою ним особою та скріплені печаткою (за наявності);

3) проводити огляд виробничих, складських, торговельних та інших приміщень підприємства, що перевіряється, з відображенням результатів такого огляду у відповідному акті;

4) відбирати проби та/або зразки товарів, якщо є така можливість;

5) проводити контрольні аналізи сировини, матеріалів і готової продукції, контрольні запуски у виробництво сировини та матеріалів, які перебували або перебувають під митним контролем чи використовувалися підприємством, що перевіряється, у виробництві готової продукції, виготовленої із сировини та матеріалів, поміщених у відповідний митний режим, призначати проведення уповноваженими експертами контрольних обмірів обсягів будівельних, монтажних, ремонтних та інших робіт. У разі необхідності здійснення контрольного аналізу сировини, матеріалів і продуктів переробки, контрольного запуску у виробництво сировини та матеріалів до перевірки залучаються експерти ДПМЕ ДФС;

6) проводити зустрічні звірки на підприємствах;

7) вимагати від керівників підприємства, що перевіряється, проведення інвентаризації основних фондів, товарно-матеріальних цінностей, які перебували або перебувають під митним контролем чи використовувалися цим підприємством разом із товарами, які були поміщені у відповідний митний режим, бути присутніми при її проведенні, а в разі відмови від здійснення такої інвентаризації – звертатися до суду в установленому законом порядку з вимогою зобов'язати підприємство, що перевіряється, до проведення зазначеної інвентаризації;

8) у разі недопущення посадових осіб органів доходів і зборів до проведення огляду територій та виробничих, складських, торговельних чи інших приміщень, здійснення контрольних аналізів, визначених у цій статті, звертатися до суду з поданням про зупинення видаткових операцій підприємства на рахунках такого підприємства шляхом накладення арешту на кошти та інші цінності такого підприємства, що розміщені у банку;

9) складати протоколи про порушення митних правил. Протоколи про порушення митних правил складаються посадовими особами, які мають відповідні повноваження;

10) отримувати інформацію від страхових компаній та банківських установ;

11) накладати на час з'ясування питань, які підлягають перевірці, митне забезпечення на комп'ютери, сейфи (шафи), архіви та інші місця, де зберігаються документи, у тому числі в електронному вигляді, необхідні для проведення перевірки, а також на складські, виробничі, торговельні приміщення, якщо існує імовірність несанкціонованого вилучення, знищення, підміни, зміни стану або якісних характеристик товарів, які розміщуються в цих приміщеннях, що може впливати на прийняття рішення за результатами перевірки;

12) інші права, передбачені Митним кодексом та законами України.

Результати перевірок оформлюються у вигляді акта або довідки у двох примірниках, які підписуються посадовими особами органу доходів і зборів й керівником підприємства, що перевірялося, або уповноваженою ним особою, та є підставою для самостійного визначення органом доходів і зборів суми податкового зобов'язання підприємства щодо сплати митних платежів, застосування заходів, передбачених законами України. В акті (довідці) перевірки викладаються відомості, необхідні для формування висновків щодо додержання платниками податків податкового та митного законодавства. Акт документальної перевірки повинен містити систематизований виклад виявлених під час перевірки фактів порушень норм законодавства з питань державної митної справи, податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи⁹¹.

Так, в акті перевірки викладається інформація щодо характеру зовнішньоекономічних операцій, кола суб'єктів господарювання (далі – СГ), з якими платник, що перевіряється, перебуває у господарських відносинах, та всі обставини, які дають змогу зрозуміти зміст та мету діяльності суб'єкта господарювання, а також посилюють обґрунтування виявлених порушень, а саме аналіз такого:

- інформації щодо реєстраційних і розпорядчих документів такого СГ;
- наявності у СГ відповідних дозвільних документів;
- інформації щодо чисельності працюючих, їх кваліфікації, навичок, штатного розпису;
- інформації щодо застосування СГ податкових пільг;
- декларацій, розрахунків та звітів щодо узгодженості їх показників, структури та динаміки кожної їх складової, а також динаміки та рівня сплати СГ податків (зборів, обов'язкових платежів);

⁹¹ Про затвердження Порядку оформлення результатів документальних перевірок дотримання законодавства України з питань державної митної справи, податкового, валютного та іншого законодавства платниками податків – юридичними особами та їх відокремленими підрозділами: наказ Міністерства фінансів України від 20.08.2015 № 727.

– інформації щодо наявності у СГ основних фондів (будівель, споруд тощо);

– результатів попередніх перевірок СГ;

– фінансово-господарської діяльності (зіставлення показників фінансової звітності, декларацій з податку на прибуток підприємств та декларацій з ПДВ, узгодженість показників бухгалтерського обліку із задекларованими показниками);

– ціноутворення.

Обов'язковому дослідженню та відображенню в акті (довідці) документальної перевірки підлягають питання, визначені програмою перевірки, затвердженою наказом контролюючого органу про призначення перевірки, зокрема такі:

– правильності визначення бази оподаткування, своєчасності, достовірності, повнота нарахування та сплати митних платежів;

– обґрунтованості та законності надання (отримання) пільг і звільнення від оподаткування (у разі наявності);

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

– відповідності фактичного використання переміщених через митний кордон України товарів заявленій меті такого переміщення та/або відповідність фінансових і бухгалтерських документів, звітів, договорів (контрактів), калькуляцій, інших документів платника податків, 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.

Окремо зазначається інформація про виявлені порушення, що передбачають вжиття заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності.

Також досліджується таке:

- розрахунки;
- коригування податкової звітності;
- обставини укладання контрактів (договорів, угод, правочинів);
- основні фонди та запаси;
- заборгованість (за наявності);
- можливість або неможливість реального проведення операцій у часі з урахуванням дійсного часу, віддаленості, розташування контрагентів один від одного, місця розміщення майна;
- ступінь пов'язаності осіб, що є сторонами зовнішньоекономічного контракту;
- наявність обмежень щодо подальшого використання товарів;
- обґрунтованість застосованого методу визначення митної вартості з огляду на оплатність контракту;
- відомості про подальший розподіл виручки від продажу товарів на митній території України;
- реальність умов постачання, повнота декларування витрат на транспортування за межами митної території України із визначенням обґрунтованості та логічності розподілення витрат на транспортування щодо відрізків шляху, які розташовуються в межах України та за її межами, тощо.

З метою доведення правомірності висновків під час перевірки вивчаються такі документи:

- первинні, зведені та інші документи бухгалтерського та податкового обліку (документи, які підтверджують виконання договору, транспортування (перевезення) товарів, сплату коштів тощо);

– митні декларації, декларації митної вартості та інші документи, що надавалися платником при митному оформленні ввезення або вивезення товарів через митний кордон України, податкова інформація;

– документи системи внутрішнього контролю;

– пояснення посадових осіб чи працівників СГ, що перевіряється, або його контрагентів;

– експертні висновки, судові рішення;

– інші матеріали, одержані в порядку та у спосіб, передбачені Податковим та Митним кодексами⁹².

До підписання акта (довідки) документальної перевірки враховуються пояснення (у разі наявності), надані посадовими особами платника податків або його законними представниками під час перевірки.

До направлення акта перевірки платнику податків він погоджується з юридичним підрозділом, який надає висновок щодо повноти у доказовій бази щодо виявлених порушень у ході перевірки та/або визначення питань, що підлягають додатковому опрацюванню.

При виникненні спірних питань під час або після проведення документальної перевірки, у тому числі у разі надання заперечень до актів перевірок, додаткових документів щодо встановлених перевіркою порушень за поданням керівника підрозділу, який здійснює (очолює) перевірку, такі питання та заперечення можуть бути винесені на розгляд постійних комісій з розгляду спірних питань з напряму державної митної справи при такому територіальному органі ДФС.

За результатами розгляду спірних питань, які виникли в ході проведення перевірки, заперечень до акта перевірки на засіданні постійних комісій з розгляду спірних питань приймається обґрунтований висновок щодо вирішення кожного спірного питання та розгляду заперечень до акта перевірки.

⁹² Про затвердження Методичних рекомендацій щодо якості податкового та митного аудиту юридичних осіб: Наказ Міністерства доходів і зборів України від 24.01.2014 № 70

За результатами розгляду спірних питань та заперечень до акта перевірки (якщо вони виносилися на розгляд комісії з розгляду спірних питань) складається протокол, який підписується всіма членами комісії, що брали участь у розгляді питання.

У разі відмови керівника платника податків або уповноваженої ним особи від підписання акта (довідки) про результати документальної перевірки або від отримання примірника акта (довідки) про результати документальної перевірки посадовими особами органу ДФС складається відповідний акт, що засвідчує факт такої відмови. У разі неможливості вручення та підписання акта (довідки) про результати документальної перевірки у зв'язку з відсутністю платника податків за місцезнаходженням такий акт або довідка надсилається зазначеному платнику податків у порядку, визначеному Податковим кодексом для надіслання (вручення) податкових повідомлень-рішень.

У разі незгоди керівника платника податків або уповноваженої ним особи з висновками документальної перевірки чи фактами та даними, викладеними в акті (довідці), ними надаються заперечення до акта (довідки).

У разі встановлення за результатами документальної перевірки порушень вимог митного законодавства за розглядом матеріалів перевірки керівником органу ДФС, працівники якого здійснювали (очолювали) перевірку, приймаються та надсилаються платнику податків податкові повідомлення-рішення у відповідному порядку. Юридичний підрозділ уповноваженого органу ДФС проводить експертизу проектів податкових повідомлень-рішень.

З метою врахування результатів документальних перевірок під час митного оформлення (визначення форм та обсягу митного контролю, переліку документів, необхідних для проведення митного контролю тощо) орган ДФС, який здійснював (очолював) перевірку, не пізніше дня, наступного за днем направлення податкових повідомлень-рішень платнику податків, інформує митницю ДФС про результати проведеної

документальної перевірки (з обов'язковим зазначенням сутності виявлених порушень, документів, які стали підставою для прийняття рішення про факт наявності порушення, тощо). Копія акта документальної перевірки не пізніше наступного робочого дня з дня прийняття податкового повідомлення-рішення надсилається до підрозділу протидії митним правопорушенням та міжнародної взаємодії митниці ДФС, у зоні діяльності якої розташований орган ДФС, який здійснював (очолював) перевірку для вивчення питання наявності ознак порушення митних правил та організації роботи щодо складання протоколу про порушення митних правил.

Для оформлення аркушів коригування до митних декларацій не пізніше наступного робочого дня з дати отримання інформації про погашення платником податків суми узгодженого грошового зобов'язання, визначеного за результатами документальної перевірки, до митниці ДФС, яка здійснювала митне оформлення товарів, направляється відповідна інформація.

У разі встановлення за результатами документальних перевірок порушення законодавства, за яке передбачено застосування спеціальних санкцій відповідно до статті 37 Закону від «Про зовнішньоекономічну діяльність» 16.04.1991 № 959-ХІІ, орган ДФС, який проводив (очолював) перевірку, здійснює підготовку матеріалів для Подання про застосування спеціальних санкцій до платників податків (суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності) або іноземних суб'єктів господарської діяльності, які направляються до Міністерства економічного розвитку і торгівлі України.

Працівники підрозділів органу ДФС, що здійснюють (очолюють) перевірки, вносять необхідну інформацію до підсистеми «Податковий аудит» ІТС «Податковий блок» на кожному етапі організації, проведення та реалізації матеріалів документальних перевірок.

2.2. Порівняння законодавства України та ЄС щодо організації та підстав проведення постмитного аудиту

Діяльність митних органів на сучасному етапі повинна враховувати такі аспекти, як контроль за рухом товарів, забезпечення національних інтересів держави, збагачення та наповнення державного бюджету, стимулювання зовнішньоекономічної діяльності. При цьому має відбуватися адаптація норм вітчизняного митного законодавства до європейських і міжнародних стандартів, відповідно до взятих державою зобов'язань.

На виконання ст. 84 Угоди про асоціацію⁹³, з метою наближення митного законодавства Україна повинна імплементувати низку основних положень Митного кодексу ЄС, у т. ч. щодо здійснення постмитного аудиту протягом трьох років з дати набрання угодою чинності⁹⁴.

Більшість норм митного контролю, включно з пост-митним аудитом, у Митному кодексі ЄС/2013 мають концептуальний характер, що залишає можливість для імплементатії в національному законодавстві власних норм контролю, що виходять із особливостей вітчизняних реалій податкової системи та практики фіскального адміністрування.

Розробленню універсальної правової бази постмитного аудиту для України, яка надавала б митному органу необхідні повноваження для ефективного і раціонального проведення постмитного аудиту та контролю, мають передувати такі заходи: 1) встановлення обов'язкових (табл. 2.2) та рекомендованих (див. табл. 2.3) для імплементатії у вітчизняне законодавство положень Митного кодексу ЄС/2013 щодо здійснення контролю після відпуску товарів; 2) аналіз вітчизняного законодавства щодо його відповідності обов'язковим і рекомендованим нормам Митного кодексу ЄС/2013; 3) визначення актуальних для імплементатії норм, підходів і

⁹³ Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони. URL http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/984_011 (дата звернення: 01.11.2017).

⁹⁴ Про схвалення розроблених Міністерством фінансів планів імплементатії деяких актів законодавства ЄС у сфері оподаткування, митних питань та сприяння торгівлі: розпорядження КМУ від 22.04.2015 № 391-р

практики постмитного аудиту для України, ураховуючи європейські стандарти, досвід та принципи контролю (табл. 2.2–2.3).

Таблиця 2.2 – Обов’язкові положення Митного кодексу ЄС до впровадження в законодавство України

Предмет	Примітки	Стаття Митного кодексу ЄС (Регламент № 952/2013 Європейського парламенту та Ради від 09.10.2013)	Статті МКУ, що повинні розкривати відповідні положення МК ЄС
Надання інформації в митні органи		15	ч. 5 ст. 334, ст. 335
Рішення, пов’язані із застосуванням митного законодавства. Загальні положення		22, частина 3 статті 23, частина (f) статті 24, ст. 29	Розділ I
Застосування штрафів	За винятком пункту 3 (повідомлення Комісії)	42	Розділ XVIII
Право на оскарження		44	ст. 354
Призупинення реалізації		45	ст. 346
Митний контроль	За винятком підпункту 2 пункту 2 і за винятком пункту 3 відповідно до ЄС.	46	Розділ XI
Співпраця між органами влади	За винятком пункту 2 відповідно до ЄС.	47	ст. 319, гл. 78–79
Пост-реліз управління		48	Розділ XI

Джерело: складено авторами^{95; 96}.

Таблиця 2.3 – Положення Митного кодексу ЄС, що стосуються здійснення постмитного аудиту, наближення до яких у вітчизняному законодавстві має відбуватися на основі принципу найкращих зусиль

Предмет	Стаття Митного кодексу ЄС (Регламент № 952/2013 Європейського парламенту та Ради від 09.10.2013)	Статті МКУ та ПКУ, що повинні розкривати відповідні положення МК ЄС
1	2	3
Обмін даними та їх зберігання	6, 7, 8	Ст. 452, ст. 565 МКУ
Обмін додатковою інформацією між митними органами та суб’єктами господарювання	13	Ст. 7, ст. 34 МКУ

⁹⁵ Regulation (EU) No 952/2013 of the European Parliament and of the Council. URL: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2013:269:0001:0101:EN:PDF> (last access: 20.11.2017).

⁹⁶ Митний кодекс України від 13.03.2012 № 4495-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.

Продовження таблиці 2.3

1	2	3
Зберігання документів та іншої інформації	51	Ст. 355 МКУ
Повідомлення про митний борг	102, 106	304, ПКУ
Обмеження митного боргу	103	Ст. 102 ПКУ
Загальні часові обмеження для сплати та призупинення часових обмежень	108, 115	Ст. 297 МКУ
Оплата	109	Ст. 297–299 МКУ
Відстрочення оплати	110	Ст. 304, ПКУ
Терміни відстрочення оплати	111	Ст. 304, ПКУ
Погашення митного боргу	124	Ст. 303, ПКУ

Джерело: складено авторами^{97; 98.}

Для виявлення основних полжень та відмінностей вітчизняного та європейського законодавства щодо здійснення контролю після випуску товарів проаналізовано відповідні правові норми за такими його складовими:

– організація перевірки (визначення змісту поняття «постмитний аудит», його форм та способів проведення; відбір об'єктів перевірок, періодичність та підстави проведення перевірок; процесуальні дії, пов'язані з початком перевірок);

– здійснення перевірки та інформаційне забезпечення перевірки (права та обов'язки суб'єктів ЗЕД; права та обов'язки митних органів; документи та матеріали, що використовуються при проведенні перевірок; збір аудиторських даних, у т. ч. перелік контрольних питань; отримання інформації від третіх сторін; залучення спеціалістів, оформлення результатів перевірки та їх узгодження);

– прийняття рішень за результатами перевірки та система відповідальності за правопорушення у митній сфері;

– виникнення митних зобов'язань за результатами перевірки та їх стягнення.

Основний порядок процедур контролю після випуску товарів регламентовано ст. 48 Митного кодексу ЄС, що містить такі положення⁹⁹.

⁹⁷ Regulation (EU) No 952/2013 of the European Parliament and of the Council. URL: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2013:269:0001:0101:EN:PDF>

⁹⁸ Митний кодекс України від 13.03.2012 № 4495-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 10.09.2018)

З метою проведення митних перевірок митні органи в ЄС можуть перевіряти точність і повноту інформації, зазначеної у митній декларації; наявність, справжність, точність і дійсність будь-якого супровідного документа; перевіряти товари і (або) брати зразки.

Митні органи можуть також вивчати рахунки та інші облікові записи, що стосуються операцій, пов'язаних з товаром; будь-які комерційні операції, пов'язані з товаром, у тому числі попередні чи наступні операції.

Основу та сферу охоплення постмитного аудиту визначають ст. 22–23, 24 та 29 Митного кодексу ЄС/2013, згідно з якими митні органи мають достатньо повноважень. Зокрема, вони можуть застосовувати будь-які митні перевірки, необхідні для забезпечення правильного застосування митного законодавства. Як вже було зазначено у § 1.3, європейські стандарти та світова практика дозволяють митним органам перевіряти звітність декларанта та іншу інформацію, яка стосується операцій з товарами, випущеними у вільний обіг. Подібні перевірки можуть проводитися за місцем перебування власника товарів або його представника, або будь-якої іншої особи, яка прямо чи опосередковано задіяна у цих операціях, або будь-якої іншої особи, яка володіє зазначеними документами та даними для комерційних цілей. Згідно з Митним кодексом ЄС постмитний аудит може проводитися у приміщеннях декларанта або особи, що володіє зазначеними документами та інформацією для комерційних цілей. Митні органи також можуть перевіряти товар, коли це ще можливо.

Перевірки, що проводяться паралельно з основною, називаються «перехресні»; натомість українським законодавством передбачено здійснення зустрічних звірок (які не вважаються перевітками) для підтвердження або спростування інформації, що міститься у вантажно-митній декларації¹⁰⁰.

⁹⁹ Regulation (EU) No 952/2013 of the European Parliament and of the Council. URL: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2013:269:0001:0101:EN:PDF> (last access:30.09.2017)

¹⁰⁰ Митний кодекс України від 13.03.2012 № 4495-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 10.10.2017).

Постмитний аудит підприємства передбачає перевірку роботи всіх систем, баз даних, рівня платоспроможності та якості внутрішнього контролю суб'єкта господарювання. У Customs Audit Guide постмитний аудит визначається як вид постмитного контролю, який охоплює в себе вивчення адміністративної складової, організації, внутрішніх процедур та/або внутрішніх систем (наприклад, обліку, логістики тощо) суб'єкта економічної діяльності. Ознайомлення із системою внутрішнього контролю дає змогу зробити висновки щодо рівня відповідальності або потенційних сфер порушення законодавства підприємством¹⁰¹.

Періодичність та частота перевірок постмитного аудиту не повинна залежати від дати попередньої перевірки. І хоча вітчизняне законодавство (ст. 346 МКУ) визначає, що 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, у випадку виявлення фактів або отримання інформації, що свідчить про порушення підприємством вимог митного законодавства, контролюючим органом може бути ініційована позапланова документальна перевірка (п. 1 ч. 7 ст. 346 МКУ)¹⁰².

Потрібно зауважити, що в жодній європейській країні не існує умов встановлення факту порушення до початку перевірки для отримання права контролюючим органом на її проведення, як це регламентовано МКУ. Згідно з практикою іноземних країн виявлення ризиків за операціями підприємства є підставою для початку перевірки. У Чехії лише близько 5 % перевірок проводяться без урахування даних системи аналізу ризиків. Уже під час її здійснення припущення підтверджуються або спростовуються. Крім того, у деяких країнах (наприклад, Німеччині) додатково проводиться постмитний аудит новостворених компаній, оскільки вони всі є потенційно ризиковими.

¹⁰¹ Guideline for post-clearance audit of World Customs Organization, 2015. URL: www.wcoomd.org. (last access:).

¹⁰² Митний кодекс України від 13.03.2012 № 4495-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 10.10.2017).

Також дискусійною є норма вітчизняного законодавства, яка зобов'язує ДФС оприлюднювати на своєму сайті річний план-графік проведення документальних перевірок на наступний рік. Це, з одного боку, може «заспокоювати» суб'єктів ЗЕД, які не потрапили до плану-графіка, а з іншого – порушує права платників на конфіденційність інформації щодо них та може завдати шкоди їх репутації.

Завчасне повідомлення про всі випадки постмитного аудиту, як це передбачено в Україні, не є виправданим для зустрічних звірок, одночасних перевірок, у випадку необхідності проведення інвентаризації, виявленні істотних ознак і ризиків порушення митного законодавства.

Компендіум ВМО з управління ризиками визначає аналіз ризиків як систематичне використання наявної інформації з метою визначити, як часто окремі ризики можуть виникати, а також рівень їх можливих наслідків¹⁰³. При цьому управління ризиками має здійснюватися на стратегічному, тактичному й оперативному рівнях.

Таким чином, наведені вище обставини підтверджують ряд висновків окремих дослідників^{104,105}, що система контролю після випуску товарів потребує інституційного вдосконалення з метою отримання здатності здійснення планових і позапланових перевірок на основі багатоетапного аналізу та управління ризикованими ситуаціями. У центрі уваги аудиту повинні перебувати ризики, без докладного аналізу яких неможливо ефективно визначити цілі аудиту для збору надійної інформації щодо таких ризиків і доказової бази щодо ймовірних порушень. Так, перегляд існуючих критеріїв відбору суб'єктів ЗЕД до перевірок, що визначені наказом ДФС¹⁰⁶, показує, що вони не враховують рекомендації ВМО, згідно з якими

¹⁰³ Guidelines for Post-Clearance Audit (PCA). Volume 1. World Customs Organization, 2012. URL: <http://www.wcoomd.org/~media/wco/public/global/pdf/topics/enforcement-and-compliance/tools-and-instruments/pca-guidelines-volume-1.pdf?db=web>

¹⁰⁴ Пашко П. В. Митний аудиторський контроль. *Вісник КНТЕУ*. 2012. № 5. С. 89–101.

¹⁰⁵ Петруня Ю. С., Туржанський В. А. Митні процедури в контексті здійснення митного пост аудиту. *Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку*. 2014. № 797. С. 117–125.

¹⁰⁶ Про затвердження Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників [...]. наказ Міністерства фінансів України від 02.06.2015 № 524. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua> (дата звернення: 10.10.2017).

визначення та аналіз ризиків повинні здійснюватися з урахуванням таких джерел інформації: даних попередніх перевірок; статистики імпорتنних операцій у минулому; інформації з інших джерел, наприклад щодо внутрішніх податків.

Крім того, необхідне більш повне виокремлення специфічних ризиків за ознаками або сукупністю ознак (індикаторів) для визначення потенційних об'єктів і заходів з реагування в межах постмитного аудиту за основними напрямками (табл. 2.4).

Таблиця 2.4. – Основні групи ризиків при визначенні заходів постмитного аудиту

№ з/п	Групи ризику	Приклади індикаторів ризику
1.	Правильність визначення митної вартості товарів	Плата за ввезені товари, проведена через третю компанію
2.	Відповідність країни походження товару	Режим найбільшого сприяння поширюється на заявлену при митному оформленні країну походження товару
3.	Правильність визначення тарифної класифікації	Використані коди товарів з нульовою або низькою ставкою мита
4.	Кінцеве (цільове) використання товарів	Продаж ввезених товарів невеликої кількості покупців
5.	Дотримання процедур режиму митного складу	Дані попередніх перевірок та статистика порушень відповідної групи товарів у режимі митного складу
6.	Дотримання вимог переробки на митній території	Висока митна вартість товарів, що задекларовані в режимі обробки на митній території
7.	Дотримання вимог переробки поза межами митної території	Істотне відхилення митної вартості товарів, що задекларовані в режимі обробки поза межами митної території
8.	Дотримання правил переробки під митним контролем	Відхилення в обсягах та якості перероблених товарів від тих, що задекларуються при наступних митних процедурах
9.	Дотримання процедур тимчасового ввезення	Несплата щомісячних митних платежів при тимчасовому ввезенні у визначений термін
10.	Використання товарів подвійного призначення	Імпорт товарів підакцизної групи як сировини у для нафтохімічної та хімічної промисловостей
11.	Зловживання правом на відшкодування ПДВ при експортних операціях	Неповна оплата товарів, що експортується

Джерело: складено авторами на основі¹⁰⁷.

¹⁰⁷ Guidelines for Post-Clearance Audit (PCA). Volume 1. World Customs Organization, 2012 URL: <http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/enforcement-and-compliance/tools-and-instruments/pca-guidelines-volume-1.pdf?db=web>

Порівняльний аналіз основних аспектів організації постмитного аудиту (визначення поняття «постмитний аудит», його форм і способів проведення, відбір об'єктів перевірок, періодичність та підстави їх проведення; процесуальні дії, пов'язані з початком перевірок), що наведений у Додатку А, дозволив сформулювати такі висновки:

1. Вітчизняне митне законодавство, крім понятійного апарату контролю, після випуску товарів, постмитного аудиту потребує конкретизації норм, що визначають перелік потенційних об'єктів для проведення перевірок (платники податків, які є ініціаторами ЗЕД, митні посередники, уповноважені економічні оператори, логісти, перевізники, контрагенти у межах ланцюга постачання товарів);

Так, у ст. 345 МКУ, всупереч вимогам ст. 48 Митного кодексу ЄС, яка є обов'язковою для імплементації в Україні, при визначенні документальної перевірки не вказано суб'єктів, щодо яких вона може здійснюватися.

Зі змісту ст. 48 Митного кодексу ЄС випливає, що об'єктом перевірки є діяльність суб'єктів ЗЕД щодо дотримання вимог митного законодавства. Відповідно, постмитні перевірки можуть здійснюватися щодо:

- декларанта;
- власника товарів, які переміщувалися через митний кордон України;
- наступних покупців таких товарів;
- та будь-якої іншої особи, прямо або опосередковано задіяної в операціях з цими товарами;
- або будь-якої іншої особи, що володіє документами та даними за такими операціями;
- у тому числі їх представників, що мають стосунок до товарів, які перевіряються, або попередніх чи наступних операцій щодо цих товарів.

Таким чином, з урахуванням міжнародних стандартів (див. Додаток А) ст. 345 повинна бути розширена щодо зазначення переліку суб'єктів, щодо яких можуть здійснюватися як планові, так і позапланові перевірки.

При цьому предметом перевірки повинні виступати документи, необхідні для здійснення аудиту, записи суб'єктів ЗЕД, включно з їх управлінською інформацією, що пов'язана з виконанням операцій за поставками товарів через митний кордон.

У контексті зазначеного, стаття 335 МКУ, що встановлює подання органам контролю документів і відомостей, необхідних для митного контролю, в частині контролю після випуску товарів повинна бути розширена щодо кола осіб і переліку відомостей, які можуть бути витребувані для встановлення дотримання вимог митного законодавства.

Під час постмитного аудиту можуть перевірятися система (торгівельні системи) суб'єктів господарювання на предмет того, що конкретна діяльність або процес здійснюється відповідно до митних правил і норм. Аудит такої системи має містити як експертизу повного ділового циклу, а у разі необхідності – конкретних операцій для перевірки системи і встановлення актуального рівня відповідності.

2. Розвиток нормативної складової потребує вдосконалення існуючих та створення нових порядків, інструкцій та методичних рекомендацій щодо здійснення постмитного аудиту, які дозволяють визначати ризики у митній сфері, покривати найбільші зони ризику діяльності суб'єктів ЗЕД, застосовувати прийоми виявлення, фіксації та сценарії усунення порушень залежно від встановленого ризику.

Необхідно забезпечити розвиток системи управління ризиками щодо відбору підприємств до планів-графіків документальних перевірок. У вітчизняному законодавстві потрібно передбачити право на проведення виїзних позапланових перевірок при виявленні достатніх ризиків за результатами опрацювання наявної в органах доходів і зборів інформації, а також право на проведення перехресних перевірок, що стосується зовнішньоторговельних операцій. Крім того, п. 1 ч. 7 ст. 346 МКУ потребує редакційних змін у частині зміщення акценту з фактів порушення на

можливість порушення, оскільки факт порушення здебільшого вже встановлюється за результатами пост-митних перевірок.

3. Процесуальні дії, пов'язані з початком перевірки, досить чітко визначені у Митному кодексі України і не суперечать європейському законодавству. Проте у випадку недопуску посадових осіб контролюючого органу до перевірки, ухилення від проведення перевірки, непред'явлення документів чи ненадання інформації під час перевірки, що пов'язана з предметом перевірки, або недопуску до місць зберігання товарів тощо, доцільно застосовувати більш дієві заходи впливу та покарання до відповідних суб'єктів ЗЕД та їх посадових осіб.

З урахуванням тенденцій розвитку постмитного аудиту в розвинених країнах, варто наголосити на необхідності у підвищенні частки постмитного контролю в контрольній діяльності ДФС, у т. ч. за рахунок зменшення контрольних процедур, що здійснюються під час митного оформлення. На користь цього свідчить статистика співвідношення працівників постмитного аудиту і загальної кількості працівників митних органів країн Європи, яке перебуває переважно в діапазоні 3–5 %, у той час як в Україні лише 1,3 %. Також у країнах, що мають розвинений інститут постмитного контролю, митне оформлення вантажів здійснюється в найкоротші терміни (близько 1 години), а сама процедура такого оформлення не є складною та обтяжливою для суб'єкта ЗЕД. Водночас в Україні середній термін оформлення становить близько 4 годин, а середня вартість оформлення контейнеру при імпорті – 312 дол. США, що більш ніж у 2 рази вище, ніж у розвинених країнах¹⁰⁸.

2.3. Аналіз відповідності здійснення постмитного аудиту в Україні європейській практиці

На сьогодні в Україні законодавчою базою для проведення постмитного аудиту слугує Митний кодекс України, у якому визначено

¹⁰⁸ Report «Doing Business 2017. Equal Opportunity for All». URL: <http://www.doingbusiness.org> (last access:12.12.2017)

основні форми митного контролю (ст. 336); засади проведення документальних перевірок діяльності суб'єктів господарювання (ст. 345–346, с. 349); права та обов'язки осіб, діяльність яких є об'єктом перевірки з боку органів доходів і зборів (ст. 350), та права і обов'язки посадових осіб органів доходів і зборів під час проведення документальних виїзних перевірок (ст. 347); порядок оформлення результатів перевірки (ст. 354); матеріали, які можуть бути використані для підготовки висновків за результатами перевірок (ст. 352), порядок надання (ст. 353) та зберігання (ст. 355) таких матеріалів¹⁰⁹. Наднаціональним законодавчим актом для країн ЄС, який регулює певним чином постмитний аудит, є Митний кодекс ЄС, зокрема ст. 15 (надання інформації), ст. 51 (зберігання інформації та документації), ст. 48 (контроль після випуску товарів у вільний обіг), ст. 103 (митний борг)¹¹⁰.

Також до таких документів належить і Збірка митних стандартів ЄС «Шлях до покращання якості митних послуг» (Customs blueprints. Pathways to better customs), зокрема розділ 14 «Постмитний контроль та аудит» (Blueprint 14. Post-clearance control and audit)¹¹¹, який визначає основні стратегічні завдання створення ефективної та результативної служби постмитного аудиту та контролю, яка надала б змогу митному органу виконувати свої завдання (оформлення та контроль товарів, збір доходів) і сприяти при цьому торгівлі, де визначено основні напрями здійснення та вдосконалення постмитного аудиту у країнах ЄС.

До міжнародних стандартів, якими керуються контролюючі органи країн ЄС при здійсненні постмитного аудиту, належать такі:

– Положення Міжнародної торговельної палати щодо митної справи (ICC Customs Guidelines)¹¹², яке визначає необхідність у переході від

¹⁰⁹ Митний кодекс України. Відомості Верховної Ради України. 2012, № 44–45, № 46–47, № 48, ст. 552.

¹¹⁰ Union Customs Code / Regulation (EU) №. 952/2013.

¹¹¹ Customs blueprints. Pathways to better customs. Directorate General for Taxation and Customs Union. Luxembourg; Publications Office of the European Union, 2015. 140 p. URL: http://www.taxand.com/sites/default/files/Paper_on_EU_Interest_and_Royalties_Directive.pdf (Last access: 20.10.2017).

¹¹² ICC Customs Guidelines (revised version June 2012). Prepared by the ICC Commission on Customs and Trade Facilitation. №. 103-6/12.

поопераційного контролю до процедур аудиту після митного оформлення (post-entry procedures);

– Роз'яснення Всесвітньої митної організації стосовно гл. 6 Кіотської конвенції (WCO Guidelines to Chapter 6 of the Revised Kyoto Convention)¹¹³, що регламентує стандарти проведення постмитного аудиту на кожному його етапі;

– Положення Всесвітньої митної організації щодо здійснення постмитного аудиту (WCO Guidelines For Post-Clearance Audit)¹¹⁴, де регламентовано теоретико-методологічні засади та стандарти постмитного аудиту, зокрема: правовий режим, особливості стратегічного планування та ризик-менеджменту, взаємодію з іншими митними інститутами тощо¹¹⁵.

Кожна країна ЄС додатково до зазначених документів використовує положення національного законодавства, які повинні відповідати законодавству ЄС. Таке національне законодавство може бути двох типів:

– фіскальне законодавство (fiscal legislation);

– нефіскальне законодавство (non-fiscal legislation), яке стосується санкцій, заборон та обмежень, торговельного права тощо. Основні приклади нефіскального національного законодавства містять таке:

- стандарти бухгалтерського обліку та складування;
- порядок зберігання документів і даних;
- порядок надання всіх видів необхідної інформації;
- визначення повноважень щодо аналізу всіх необхідних джерел інформації;
- зобов'язання сприяти аудиту;
- права входу до приміщень компанії¹¹⁶.

¹¹³ Kyoto Convention. General Annex. Guidelines. Chapter 6. Customs Control.

¹¹⁴ Guidelines for Post-Clearance Audit (PCA). Volume 1. World Customs Organization, 2012. URL: http://www.wcoomd.org/en/topics/enforcement-and-compliance/instruments-andtools/~/_media/0A6E3DCDE47E41F2A71B757596ABAA97.ashx (Last access: 20.10.2017)

¹¹⁵ Соколовська О. В. Міжнародні стандарти митного постаудиту. *Економічний вісник Університету*. збірник наукових праць. 2017. Вип. 33/1. С. 394-402.

¹¹⁶ Nepl R. Legal basis and national policy of Post-clearance Audit Purpose of customs audit TAIEX Expert Misson on Post-Clearance Audit Processes. INT MARKT IND/EXP 62162. Kiev, 22. (Last access: 23.08.2016).

Порівняльний аналіз основних положень вітчизняного законодавства та законодавства ЄС у частині порядку проведення процедур постмитного аудиту дозволив визначити, що положення щодо проведення постмитного аудиту у країнах ЄС і документальних перевірок в Україні за основними моментами подібні, проте є певні розбіжності, зумовлені насамперед різнорівневим характером зазначених документів. Так, можна виокремити такі моменти.

1. У законодавстві ЄС визначений чіткий перелік осіб, діяльність яких може бути об'єктом постмитного аудиту.

2. Законодавство ЄС та відповідні міжнародні стандарти визначають етику поведінки аудитора, а також чітко встановлюють розподіл обов'язків та компетенцій у відносинах аудитора та його керівництва.

3. У законодавстві ЄС і міжнародних стандартах особливу увагу приділено класифікації інформації, отриманої в результаті спілкування з посадовими особами суб'єкта господарювання, діяльність якого є об'єктом постмитного аудиту, тоді як вітчизняне законодавство робить акцент на формальних моментах надання документації аудитору.

4. Постмитний аудит фокусується на фінансово-господарських (комерційних) системах економічного агента, які забезпечують проведення його транзакцій та відповідність їх чинному законодавству. При цьому, належні комерційні системи з адекватним контролем означають високий рівень дотримання чинного законодавства. У цьому контексті ризики дотримання законодавства можуть бути скорочені, якщо процес аудиту використовується для виявлення проблем у комерційних системах економічного агента та системі контролю; відповідно, цей процес спрямований на покращання дотримання законодавства економічним агентом (концепція «compliance improvement»).

У законодавстві ЄС визначено методи здійснення постмитного аудиту, зокрема методи перевірки окремих операцій та методи перевірки бізнес-системи загалом. Особливу увагу приділено перевірці електронних

декларацій та правильності використання спрощених митних процедур суб'єктом господарювання, що для України на чинному етапі трансформації фіскальної системи, поширення використання до цифрових технологій, а також за умови значних обсягів неналежного використання пільгових схем при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності є важливим.

5. Законодавство ЄС і міжнародні стандарти, на відміну від чинного законодавства України, визначають умови та порядок припинення процедури постмитного аудиту, зокрема виявлення аудитором тяжкого правопорушення з боку суб'єкта господарювання, діяльність якого є об'єктом перевірки.

6. У законодавстві ЄС і міжнародних стандартах чітко визначена структура аудиторського звіту, тоді як вітчизняне законодавство основну увагу приділяє змістовному наповненню документа, яким оформлюються результати перевірки. Також у законодавстві ЄС окремо виділений порядок оформлення звітів за результатами аудиту для внутрішнього користування та тих, що надаються суб'єкту господарювання; при цьому у деяких країнах ЄС звіти за результатами постмитного аудиту можуть не надаватися суб'єктам господарювання взагалі.

7. Стосовно збереження документів, то потрібно зазначити, що міжнародні стандарти здійснення постмитного аудиту вимагають, щоб термін зберігання визначених у законодавстві документів, які можуть бути використані у процесі постмитного аудиту, повинен бути не менше ніж максимальний термін після ввезення, протягом якого митні органи мають юридичне право вимагати сплати несплаченого мита і здійснити повернення надмірно сплаченого мита. Вітчизняне законодавство оперує термінами, пов'язаними з тривалістю перевірки, проведенням процедури адміністративного оскарження, прийнятого за її результатами податкового повідомлення-рішення або судового розгляду.

Узагалі порівняння проводилося за аспектами, відображеними на рис. 2.2.



Рисунок – 2.2. Основні аспекти порівняльного аналізу законодавства України та ЄС у частині проведення перевірок

Детальні результати такого порівняння чинного законодавства України та законодавства ЄС і міжнародних стандартів щодо порядку проведення процедур постмитного аудиту наведено у табл. 2.5.

Таблиця 2.5 – Порівняння законодавства України та ЄС щодо здійснення постмитного аудиту

Норми Митного кодексу ЄС (МК ЄС/2013), Рекомендацій ЄС (Customs Audit Guide) та стандартів ВМО (WCO Guidelines for Post-Clearance Audit)	Зміст чинної норми МКУ, ПКУ, що мають врегулювати відповідний аспект постмитного аудиту	Висновок щодо відповідності МКУ положенням та рекомендаціям ЄС
1	2	3
II. Проведення перевірки		
2.1 Права і обов'язки організацій, що перевіряються		
Визначено основні права та обов'язки організацій, що перевіряються, зокрема вимоги до ведення та надання відповідної документації та	Визначено права та обов'язки посадових осіб підприємства, що перевіряється, під час проведення документальних перевірок, зокрема	Якщо обсяг перевірки поширюється на осіб, які не є декларантами та імпортерами, постає питання про те, чи може юридичне зобов'язання ведення обліку бути накладене на всіх осіб/всі компанії, призначені для додаткової

<p>Норми Митного кодексу ЄС (МК ЄС/2013), Рекомендації ЄС (Customs Audit Guide) та стандартів ВМО (WCO Guidelines for Post-Clearance Audit)</p>	<p>Зміст чинної норми МКУ, ПКУ, що мають врегулювати відповідний аспект постмитного аудиту</p>	<p>Висновок щодо відповідності МКУ положенням та рекомендаціям ЄС</p>
<p>1</p>	<p>2</p>	<p>3</p>
<p>інформації. (Стандарти ВМО, ч. 1, п. 2.1)</p> <p>Визначено термін зберігання документів, які можуть бути використані в процесі постмитного аудиту (Стандарти ВМО, ч. 1, п. 2.1)</p>	<p>права вимагати відповідні документи від аудиторів, право на оскарження рішень тощо (ст. 350).</p> <p>Визначено обов'язки суб'єкта господарювання щодо зберігання документів (ст. 355 МКУ, ст. 44 ПКУ)</p>	<p>перевірки. Проблема полягає у доцільності введення в митне законодавство правових зобов'язань для ведення обліку ділової документації на осіб/компанії, крім тих, хто пов'язаний з імпорнтними операціями та митним очищенням.</p> <p><u>Доцільно</u> передбачити у вітчизняному законодавстві з підприємницької діяльності, зокрема податковому, вимогу ведення обліку документів і записів для осіб, які опосередковано беруть участь у міжнародній торгівлі у якості бізнес-партнерів, перевізників, митних брокерів тощо з метою надання їх аудитору у разі проведення пост митного аудиту.</p> <p>Термін зберігання документації становить 3 роки та формально відповідає вимогам ЄС щодо відповідності терміну давності, за яким фіскальні органи можуть самостійно нараховувати митні платежі. Разом з тим відповідальність за відсутність документів згідно зі ст. 121 ПКУ є недостатньою – від 510 до 1 020 грн</p>
<p>2.2 Права і обов'язки органів</p> <p>Визначено повноваження митних органів, насамперед ті, які стосуються права на доступ до території та вивчення комерційної інформації. Обов'язки стосуються дотримання вимог чинного законодавства щодо проведення постмитного аудиту. Оскоро визначено перелік компетенції аудитора та розподіл обов'язків та компетенції у відповідному структурному підрозділі митного органу, який займається аудитом. (Стандарти ВМО, ч. 1, п. 2.1; Customs Audit Guide п.п. 4.2.1.5.1–4.2.1.5.2; п. 4.2.2;</p>	<p>доходів і зборів</p> <p>Визначено права та обов'язки посадових осіб органів доходів і зборів під час проведення документальних візних перевірок, зокрема право перевірки документації різних видів, проведення відбору та аналізу проб та зразків, одержання інформації від страхових та банківських установ. Обов'язки стосуються дотримання вимог чинного законодавства щодо проведення перевірок, забезпечення конфіденційності певних видів інформації тощо (ст. 347).</p>	<p>Загалом, права та обов'язки посадових осіб митних органів під час проведення аудиту збігаються. Проте міжнародні стандарти додатково містять перелік компетенцій аудитора та розподіл обов'язків та компетенції у відповідному структурному підрозділі митного органу, який займається аудитом.</p>

<p>Норми Митного кодексу ЄС (МК ЄС/2013), Рекомендації ЄС (Customs Audit Guide) та стандартів ВМО (WCO Guidelines for Post-Clearance Audit)</p>	<p>Зміст чинної норми МКУ, ПКУ, що мають врегульовувати відповідний аспект постмитного аудиту</p>	<p>Висновок щодо відповідності МКУ положенням та рекомендаціям ЄС</p>
<p>1</p> <p>EU Customs Competency Framework)</p>	<p>2</p>	<p>3</p>
<p>2.3. Документи та матеріали, що використовуються при проведенні перевірок</p>		
<p>Визначено матеріали, які можуть бути використані для підготовки висновків за результатами аудиту, зокрема, виділено управлінську інформацію та інформацію щодо результатів внутрішніх аудитів (Стандарти ВМО, ч. 2. п. 3.3)</p>	<p>Визначено матеріали, які можуть бути використані для підготовки висновків за результатами перевірок (ст. 352).</p>	<p>Загалом перелік матеріалів, які можуть бути використані для підготовки висновків за результатами аудиту, збігається, проте чинним законодавством не передбачено можливості перевірки управлінської інформації.</p> <p><u>Доцільно</u> дозволити перевірку управлінської інформації суб'єкта господарювання, діяльність якого є об'єктом постмитного аудиту</p>
<p>2.4. Збір аудиторських даних</p>		
<p>Визначено основні види інформації, яка може бути використана для проведення постмитного аудиту, зокрема інформація, отримана в ході бесід з персоналом підприємства; інформація, яку суб'єкт господарювання має надати відповідно до визначених у ході попереднього аналізу ризиків; інформація щодо адміністративних процедур, щодо системи бухгалтерського обліку, електронних декларацій та використання спрощених митних процедур. (Customs Audit Guide, п. 5.2.2.3.3)</p>	<p>Надання документів посадовими особами підприємства, що перевіряється. Визначено терміни та порядок надання документів для перевірки, у т. ч. тих, що містять конфіденційну інформацію, порядок дій у разі відмови керівників підприємства надати відповідні документи (ст. 353).</p>	<p>У законодавстві ЄС та міжнародних стандартах особливу увагу приділено класифікації інформації, отриманої в результаті спілкування з посадовими особами суб'єкта господарювання, діяльність якого є об'єктом постмитного аудиту, тоді як вітчизняне законодавство передбачає обов'язковість надання документів аудитору.</p> <p><u>Доцільно</u> виокремити у вітчизняному законодавстві як джерела збору аудиторських даних:</p> <ol style="list-style-type: none"> дані перевірки електронних декларацій; та інформація щодо правильності використання суб'єктом господарювання спрощених митних процедур ; Опитування посадових осіб та працівників суб'єкта господарювання
<p>2.5 Оформлення результатів перевірки</p>		
<p>Визначено структуру та зміст заключного звіту за результатами аудиту (для зовнішнього та внутрішнього користування, у тому числі звіту, який надається суб'єкту господарювання),</p>	<p>Визначено алгоритм оформлення результатів перевірки, структуру та зміст відповідного акта (довідки), терміни його оформлення, дії у разі незгоди керівника підприємства або</p>	<p>У законодавстві ЄС та міжнародних стандартах чітко визначена структура аудиторського звіту, тоді як вітчизняне законодавство основну увагу приділяє змістовному наповненню документа, яким оформлюються результати перевірки. Також у законодавстві ЄС окремо виділений порядок оформлення звітів з аудиту для внутрішнього</p>

Норми Митного кодексу ЄС (МК ЄС/2013), Рекомендацій ЄС (Customs Audit Guide) та стандартів ВМО (WCO Guidelines for Post-Clearance Audit)	Зміст чинної норми МКУ, ПКУ, що мають врегулювати відповідний аспект постмитного аудиту	Висновок щодо відповідності МКУ положенням та рекомендаціям ЄС
1	2	3
<p>план-графік виконання змін, порядок оскарження висновків суб'єктом господарювання (Стандарти ВМО, ч. 1., п.п. 3.4-3.5; Customs Audit Guide, п.п. 5.2.2.4.1-5.2.2.4.2)</p>	<p>уповноваженої ним особи з висновками перевірки (ст. 353–354).</p>	<p>користування та тих, що надаються суб'єкту господарювання. Законодавство України не передбачає практику надання попереднього звіту, натомість існує можливість узгодження результатів через заперечення на акт перевірки. Також не передбачено складання внутрішнього звіту. <u>Доцільно</u> визначити підстави, умови та порядок підготування заключного звіту за результатами постмитного аудиту (у яких випадках потрібен звіт, а у яких доцільно обмежитися актом).</p>
<p>2.6. Умови припинення процедури постмитного аудиту</p>		
<p>Визначено, що виявлення тяжкого правопорушення є умовою припинення постмитного аудиту (Стандарти ВМО, ч.2. п.2.3)</p>	<p>Пункт відсутній</p>	<p><u>Доцільно</u> визначити у вітчизняному законодавстві умови та порядок припинення процедури постмитного аудиту, зокрема, виявлення аудитором тяжкого правопорушення з боку суб'єкта господарювання, діяльність якого є об'єктом перевірки.</p>

З урахуванням порівняння рекомендацій ЄС і вітчизняної практики здійснення документальних перевірок (див. табл. 2.5), доцільно здійснити таке:

- безпосередньо визначити у вітчизняному законодавстві з підприємницької діяльності, зокрема податковому, вимогу ведення обліку документів і записів для осіб, які беруть участь у міжнародній торгівлі;
- посилити відповідальність за відсутність документів, необхідних для проведення документальних перевірок з питань дотримання митного законодавства, що на сьогодні економічно не обґрунтована – від 510 до 1 020 грн (ст. 121 ПКУ);
- передбачити можливість перевірки управлінської інформації, пов'язаної з виконанням операцій за поставками товарів через митний кордон;
- встановити перелік компетенції аудитора та розподіл обов'язків і

компетенції у відповідному структурному підрозділі митного органу, який проводить аудит;

- приділяти увагу класифікації інформації, отриманої внаслідок спілкування з посадовими особами суб'єкта господарювання, діяльність якого є об'єктом постмитного аудиту;

- передбачити можливість надання попереднього звіту (хоча б уповноваженим економічним операторам) для узгодження результатів перевірок;

- визначити підстави, умови та порядок підготування заключного звіту за результатами постмитного аудиту (у яких випадках потрібен звіт, а у яких доцільно обмежитися актом);

- окремо виділити порядок оформлення звітів з аудиту для внутрішнього користування та тих, що надаються суб'єкту господарювання;

- упровадити процедури припинення постмитного аудиту, зокрема у випадках виявлення аудитором тяжкого правопорушення з боку суб'єкта господарювання, діяльність якого є об'єктом перевірки.

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМИ ТРАНСФОРМАЦІЇ ПОСТМИТНОГО АУДИТУ В УКРАЇНІ

3.1. Перспективи запровадження інструментів постмитного контролю у вітчизняне митне законодавство відповідно до європейської практики

Сучасним тенденціям розвитку національних митних законодавств властиве набуття ними ознак наднаціонального характеру, внаслідок чого митне законодавство більшості країн стає «інтернаціональним», тобто характеризується спільними рисами, що передбачає використання типових інструментів контролю за діяльністю суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності. Аналіз митно-тарифного регулювання багатьох країн світу свідчить про поступовий відхід від «суверенної законотворчості» у митній сфері внаслідок формування національного митного законодавства відповідно до тенденцій і принципів міжнародного митного права. Зазначимо, сьогодні на рівні Всесвітньої митної організації, Світової організації торгівлі сформовано єдині стандарти митного регулювання міжнародної торгівлі, які ратифікуються урядами багатьох країн міжнародних угод щодо підвищення рівня безпеки міжнародного ланцюга постачання та спрощення митних процедур (Міжнародна конвенція про спрощення та гармонізацію митних процедур, Рамкові стандарти забезпечення безпеки та спрощення міжнародної торгівлі ВМО, Угода СОТ про спрощення світової торгівлі).

Однією з вагомих причин прийняття чинного Митного кодексу України у 2012 р. була адаптація вітчизняного митного законодавства до європейського з урахуванням положень зазначених міжнародних конвенцій та угод. Зокрема, Митним кодексом України було формалізовано у вітчизняному митному законодавстві такі поняття, як «уповноважений економічний оператор», «система управління ризиками», «контроль після

митного оформлення», яке в зазначеному Кодексі об'єктивувалося як «документальні перевірки дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи» і є правовим підґрунтям здійснення перевірок після митного оформлення підрозділами митного аудиту у структурі Державної фіскальної служби України¹¹⁷. Водночас, значна частина положень МКУ не набула практичного використання, інша – потребує вдосконалення, що зумовлює ініціювання значної кількості законопроектів щодо внесення змін до нього.

Саме з метою наближення вітчизняного митного законодавства до стандартів ЄС у межах виконання Угоди про асоціацію між Україною та ЄС Міністерством фінансів України з низкою експертних та громадських організацій розроблено проект закону України «Про внесення змін до Митного кодексу України (щодо уповноваженого економічного оператора та спрощення митних формальностей), який схвалений на засіданні КМУ від 06.04.2016 та зареєстрований у ВРУ від 03.06.2016 № 4777¹¹⁸. Зокрема, на відміну до чинного МКУ, зазначеним законопроектом трансформується система надання спрощень суб'єктам ЗЕД, передбачається необхідність у поданні короткої ввізної декларації, розширюються форми митного контролю, а саме запроваджується така особлива форма митного контролю, як контроль після випуску товарів (постмитний контроль).

Проте Комітет ВРУ з питань податкової та митної політики на своєму засіданні 21.06.2017 (протокол № 66), розглянувши законопроект № 4777, повернув його суб'єкту права законодавчої ініціативи на доопрацювання, оскільки встановлено, що ряд важливих положень законопроекту ґрунтуються на нормах митного законодавства ЄС, яке діяло до 31.05.2016. Це стосується, зокрема, переліку спеціальних митних спрощень, які можуть надаватися УЕО. Крім того, було зазначено, що цей законопроект не

¹¹⁷ Митний кодекс України: від 11.07.2002 № 92-IV (втрат. чинність). URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/92-15/stru#Stru> (дата звернення: 20.10.2018)

¹¹⁸ Про внесення змін до Митного кодексу України щодо уповноваженого економічного оператора та спрощень митних формальностей: проект закону України (реєстраційний № 4777 від 03.06.2016). URL : http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=59320 (дата звернення: 21.09.2018)

відповідає нормам митного законодавства ЄС щодо умов надання спеціальних митних спрощень.

Отже, 29.12.2017 було зареєстровано проект закону України «Про внесення змін до Митного кодексу України щодо деяких питань виконання глави 5 розділу IV Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії та їхніми державами-членами, з іншої сторони» (далі – законопроект № 7473)¹¹⁹. Цей законопроект є доопрацьованим варіантом законопроекту № 4777, а його метою є впровадження на законодавчому рівні інституту АЕО, аналогічного тому, що функціонує в ЄС, та виконання Україною зобов'язань, передбачених Угодою.

Зазначимо, відповідно до ст. 336 чинного МКУ¹²⁰ існують такі форми митного контролю:

– перевірка документів та відомостей, які згідно зі статтею 335 МКУ надаються органам доходів і зборів під час переміщення товарів, транспортних засобів комерційного призначення через митний кордон України;

– митний огляд (огляд та переогляд товарів, транспортних засобів комерційного призначення, огляд та переогляд ручної поклажі та багажу, особистого огляду громадян);

– облік товарів, транспортних засобів комерційного призначення, що переміщуються через митний кордон України;

– усне опитування громадян та посадових осіб підприємств;

– огляд територій та приміщень складів тимчасового зберігання, митних складів, вільних митних зон, магазинів безмитної торгівлі та інших

¹¹⁹ Про внесення змін до Митного кодексу України щодо деяких питань виконання Глави 5 Розділу IV Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії та їхніми державами-членами, з іншої сторони : проект закону України (реєстраційний № 8487-1 від 27.06.2018). URL : http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=64322 (дата звернення: 21.09.2018).

¹²⁰ Митний кодекс України: закон України від 13.03.2012 № 4495-VI. Дата оновлення: 04.07.2018. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/4495-17> (дата звернення 14.09.2018).

місце, де розміщуються 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;

- перевірка обліку товарів, що переміщуються через митний кордон України та/або перебувають під митним контролем;

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

- направлення запитів до інших державних органів, установ та організацій, уповноважених органів іноземних держав для встановлення автентичності документів, поданих органу доходів і зборів.

Зазначені законопроекти спрямовані на розширення існуючих форм митного контролю шляхом внесення змін до ст. 336 та введення нової ст. 3371 «Перевірка документів після випуску товарів (постмитний контроль)». Цими змінами передбачається можливість застосування посадовими особами органами доходів і зборів митного контролю шляхом перевірки документів після випуску товарів (постмитний контроль) – перевірка документів, відомості про які містяться у митній декларації, за якою проведено випуск товарів або перевірка документів, на підставі яких було здійснено випуск товарів. Постмитний контроль проводиться за результатами застосування системи управління ризиками та може бути ініційований під час митного оформлення або протягом 30 календарних днів з дня випуску товарів. Таким чином, пропонується запровадження механізму здійснення контролю після митного оформлення, але не у вигляді «документальних перевірок дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи», який серед фахівців-практиків має назву «митний аудит» (проведення якого передбачає виконання цілої низки організаційних заходів з боку митниць ДФС), а у формі постмитного контролю (табл. 3.1).

Таблиця 3.1 – Процедурні особливості здійснення постмитного контролю відповідно до законопроекту 7473¹²¹

Категорія	Значення
Постмитний контроль (перевірка документів після випуску товарів)	Перевірка документів, відомості про які зазначено у митній декларації, за якою проведено випуск товарів, або перевірка документів, на підставі яких здійснено випуск товарів
Підстава та терміни	Здійснюється за результатами застосування системи управління ризиками та може бути ініційований під час митного оформлення або протягом 30 календарних днів з дня випуску товарів
Мета	Встановлення наявності документів, відомості про які наведено у митній декларації, та їх автентичності; перевірка відповідності та повноти інформації, зазначеної у митній декларації та первинних облікових документах (якщо випуск товарів здійснено відповідно до статті 249 ¹ цього Кодексу), відповідних додаткових деклараціях, та інформації, що міститься в документах, відомості про які наведено у таких митних деклараціях
Об'єкт перевірки	Контролю підлягають виключно документи, які не надавалися органу доходів і зборів під час митного оформлення товарів.
Суб'єкт перевірки	Проводиться виключно тим органом доходів і зборів, що здійснював митне оформлення товарів
Особливості	Орган доходів і зборів надсилає декларанту в письмовому або електронному вигляді повідомлення з переліком документів, які необхідно надати для здійснення постмитного контролю, а також із зазначенням строку їх надання. Декларант зобов'язаний надати документи, зазначені у повідомленні органу доходів і зборів для здійснення постмитного контролю, протягом десяти робочих днів з дати отримання такого повідомлення. Постмитний контроль здійснюється у приміщенні органу доходів і зборів або декларанта

Таким чином, передбачається запровадження нової форми митного контролю, яка за своїм змістом наділена всіма ознаками митного постаудиту в класичному його розумінні, проте має більш спрощену процедуру ініціювання та обмежене коло документів для перевірки (здійснюється за

¹²¹ Про внесення змін до Митного кодексу України щодо деяких питань виконання глави 5 розділу IV Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії та їхніми державами-членами, з іншої сторони: проект закону України (реєстраційний № 8487-1 від 27.06.2018). URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=64322 (дата звернення: 21.09.2018).

результатами застосування системи управління ризиками та може бути ініційована під час митного оформлення або протягом 30 календарних днів з дня випуску товарів)¹²².

Зауважимо, що в іноземній та вітчизняній літературі немає єдиного визначення категорії «постмитний контроль», а зустрічаються такі терміни: «post-customs audit», «post-customs control», «post-clearance audit», «post-clearance control», «post-entry audit»¹²³. Однак, незважаючи на різноманітність категоріального визначення, сутність усіх понять зводиться до того, що під цієї формою митного контролю 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.

У процесі реформування державної митної справи в Україні необхідно переймати європейський досвід, що передбачає оптимізацію персоналу, форм митного контролю та взаємодії митниці з суб'єктами господарювання. У ЄС залучення митниці є мінімальним і зазвичай дистанційним, що дозволяє використовувати принцип декларативної згоди, здійснювати перевірку документів після випуску товарів, тобто застосовувати постмитний контроль, що значно скорочує потреби нарощувати штат митниці за умов зростання товаропотоків¹²⁴.

Нормативно-правове регулювання постмитного контролю в ЄС регламентується такими основними законодавчими актами:

– Митний кодекс ЄС (*англ. Customs Code of the European Union, CC EU*). CC EU був прийнятий Європейським парламентом 09.10.2013 як

¹²² Про внесення змін до Митного кодексу України щодо деяких питань виконання глави 5 розділу IV Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії та їхніми державами-членами, з іншої сторони: проект закону України (реєстраційний № 8487-1 від 27.06.2018). URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=64322 (дата звернення: 21.09.2018)

¹²³ Формування системи митного аудиту в Україні: монографія; за заг. ред. О.М. Вакуличук. Хмельницький: 2014. 208 с. (Митна справа в Україні. Т. 25).

¹²⁴ Уповноважені економічні оператори: хто вони і навіщо потрібні. *Економічна правда*. URL: <http://www.epravda.com.ua/columns/2016/04/4/587604/> (дата звернення: 06.09.2018).

Регламент ЄС 952/2013. Він набув чинності 30.10.2013, хоча більшість його положень застосовується з 01.05.2016¹²⁵;

– Імплементативний регламент ЄС 2015/2447 (англ. *Commission Implementing Regulation (EU)*)¹²⁶. IR EU прийнято 24.11.2015 як Регламент ЄС 2015/2447. IR EU дозволяє забезпечити однакові умови реалізації СС EU і узгодженого застосування процедур усіма країнами – членами ЄС;

– Делегований регламент ЄС 2015/2446 (англ. *Commission Delegated Regulation (EU)*)¹²⁷. DR EU був прийнятий 28.07.2015 як Делегований регламент ЄС 2015/2446. DR EU доповнює та розширює статті СС EU. З моменту прийняття DR EU двічі був змінений;

– Делегований регламент з перехідними положеннями про інформаційні технології¹²⁸. Делегований регламент з перехідними положеннями про інформаційні технології прийнятий 17.11.2015 як Регламент ЄС 2016/341. Цей Регламент встановлює перехідні правила для економічних операторів і митних органів до моменту модернізації/розроблення відповідних ІТ-систем для створення повністю електронного митного середовища з 2020 року;

– Робоча програма з розроблення та впровадження інформаційних систем¹²⁹. Робоча програма з розроблення та впровадження інформаційних систем, що ухвалена 11.04.2016 та взаємодоповнює Делегований регламент з перехідними положеннями про інформаційні технології;

¹²⁵ Regulation (EU) No 952/2013 of the European Parliament and of the council of 9 October 2013 laying down the Union Customs Code. URL: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2013:269:0001:0101:EN:PDF> (date of appeal: 11.09.2018).

¹²⁶ Commission Implementing Regulation (EU) 2015/2447 of 24 November 2015. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32015R2447> (Last access: 11.09.2018).

¹²⁷ Commission Delegated Regulation (EU) 2015/2446 of 28 July 2015. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1460964615220&uri=CELEX:32015R2446> (Last access: 11.09.2019).

¹²⁸ Commission Delegated Regulation (EU) 2016/341 of 17 December 2015 supplementing Regulation (EU) No 952/2013 of the European Parliament and of the Council as regards transitional rules for certain provisions of the Union Customs Code where the relevant electronic systems are not yet operational and amending Delegated Regulation (EU) 2015/2446. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/?uri=OJ:L:2016:069:TOC> (Last access: 12.09.2018).

¹²⁹ Commission Implementing Decision (EU) 2016/578 of 11 April 2016 establishing the Work Programme relating to the development and deployment of the electronic systems provided for in the Union Customs Code. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32016D0578> (Last access: 12.09.2018).

– Рамкові стандарти забезпечення безпеки та спрощення міжнародної торгівлі ВМО (англ. *SAFE Framework of Standards to Secure and Facilitate Global Trade*, 2018), з змінами станом на червень 2018 р.¹³⁰;

– Кіотська конвенція про гармонізацію та спрощення митних процедур ВМО (англ. *International convention on the simplification and harmonization of customs procedures (as amended) / World Customs Organization*)¹³¹;

– Технічні примітки про заходи зі сприяння торгівлі Конференції ООН з торгівлі та розвитку (ЮНКТАД) (англ. *Technical Notes on Trade Facilitation Measures*)¹³²;

– Настанова «Спрощені процедури / Єдиний дозвіл для спрощених процедур» TAXUD/1284/2005, Rev. 5 Final (англ. *Simplified procedures/ single authorisation for simplified procedures. Guidelines. TAXUD/1284/2005, Rev. 5 Final*)¹³³.

Зазначимо, у європейському митному законодавстві, а саме у ст. 48 чинного Митного кодексу ЄС¹³⁴, використовується категорія «контроль після випуску» (англ. *post-release control*), який передбачає, що для цілей митного контролю, митні органи можуть перевіряти точність і повноту інформації, яка міститься в митній декларації та інших передбачених законодавством ЄС документах, достовірність і точність підтверджувальних документів, що дозволяє перевіряти рахунки декларанта та інші документи, які стосуються переміщення товарів. Такий контроль може здійснюватися в приміщенні власника товару або представника власника, будь-якої іншої особи, які прямо або опосередковано беруть участь у зовнішньоекономічних

¹³⁰ SAFE Framework of Standards to Secure and Facilitate Global Trade / World Customs Organization, 2018. URL: <http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/facilitation/instruments-and-tools/tools/safe-package/safe-framework-of-standards.pdf?la=en> (Last access: 30.09.2018).

¹³¹ International convention on the simplification and harmonization of customs procedures (as amended). / World Customs Organization. URL: http://www.wcoomd.org/en/topics/facilitation/instrument-and-tools/conventions/pf_revised_kyoto_conv.aspx (Last access: 30.09.2018).

¹³² Technical Notes on Trade Facilitation Measures. URL: https://unctad.org/en/Docs/dtl1b20101_en.pdf (Last access: 30.09.2018).

¹³³ Simplified procedures/ single authorisation for simplified procedures. Guidelines. TAXUD/1284/2005, Rev. 5 Final. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/customs/policy_issues/conference_events/budapest2008/sasp_guidelines_rev4.pdf (date of appeal: 30.09.2018).

¹³⁴ Regulation (EU) No 952/2013 of the European Parliament and of the council of 9 October 2013 laying down the Union Customs Code. URL: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2013:269:0001:0101:EN:PDF> (Last access: 11.09.2018)

операціях. Процедури «контролю після випуску» (*англ. post-release control*) доповнюються та розширюються нормами ст. 9, 21, 82, 292 Імплементаційного регламенту ЄС 2015/2447¹³⁵.

Потрібно зауважити, що ретельний аналіз документа «Настанова «Спрощені процедури / Єдиний дозвіл для спрощених процедур» TAXUD/1284/2005» дозволяє стверджувати, що на рівні нормативного регулювання в ЄС питань митного постаудиту також окремо виділяється дві категорії: «контроль після випуску» (*post-clearance controls*) та постмитний аудит (*post-clearance audits*)¹³⁶. Зокрема, статтею 2.XI.2. «*Post-clearance controls on the supplementary declaration and supporting documents*» Настанови «Спрощені процедури / Єдиний дозвіл для спрощених процедур» TAXUD/1284/2005, Rev. 5 Final¹³⁷ визначено, що правильність, достовірність супровідних документів також можна перевірити під час постмитного контролю. Постмитний контроль передбачає виключно перевірку митних декларацій та супровідних документів економічного оператора відповідно до норм Митного кодексу ЄС, а постмитний аудит охоплює більш широкий спектр питань. Отже, постмитний аудит (*post-clearance audits*) передбачає перевірку адміністрації, організації та внутрішніх процедур та/або внутрішніх систем господарюючого суб'єкта (перевірка бухгалтерського обліку та окремих зовнішньоекономічних операцій), водночас контроль після випуску (*post-clearance controls*) зосереджуються виключно на розгляді декларацій та супровідних документів. Зазначено, що процедури контролю після випуску та постмитного аудиту мають багато спільного, проте постмитний аудит (*post-clearance audits*) є ширшим.

¹³⁵ Commission Implementing Regulation (EU) 2015/2447 of 24 November 2015. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32015R2447> (Last access: 11.09.2018).

¹³⁶ Simplified procedures/ single authorisation for simplified procedures. Guidelines. TAXUD/1284/2005, Rev. 5 Final. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/customs/policy_issues/conference_events/budapest2008/sasp_guidelines_rev4.pdf (Last access: 30.09.2018).

¹³⁷ Simplified procedures/ single authorisation for simplified procedures. Guidelines. TAXUD/1284/2005, Rev. 5 Final. Там само.

Оновлена настанова «Спрощені процедури / Єдиний дозвіл для спрощених процедур», TAXUD/1284/2005, Rev. 6¹³⁸, визначає, що законодавство ЄС надає правову базу для проведення аудитів. Стаття 78 Митного кодексу ЄС передбачає перевірку митних декларацій після випуску товару, тоді як Статті з 13–16 Митного кодексу ЄС слугують юридичною підставою для проведення перевірок. Крім того, національне митне або податкове законодавство може надавати митним органам право проводити аудит суб'єктів господарювання та третіх осіб.

Отже, митний аудит – це такий вид митного контролю або оцінювання, який здійснює митний орган, щоб переконатися, що дії та події, що проводяться суб'єктами господарювання, відповідають національному та європейському законодавству та вимогам щодо здійснення митної справи. Потрібно зауважити, що митний аудит у ЄС – це системний та об'єктивний процес отримання, оцінювання та подання доказів щодо точності та повноти даних, дій та подій економічного оператора. Для проведення митного аудиту зазвичай потрібне відвідування приміщень економічного оператора (в ЄС під економічним оператором розуміють суб'єкта господарювання). Види контролю, які здійснюються після випуску товару для забезпечення точності митних декларацій, можуть бути кваліфіковані як постмитний контроль. Водночас, він має на меті не лише перевірку економічних операторів на предмет дотримання ними митного законодавства, оскільки може охоплювати перевірку, проведену для оцінювання того, чи відповідає економічний оператор критеріям, необхідним для отримання статусу Авторизованого економічного оператора.

На нашу думку, з метою подальшого наближення норм вітчизняного митного законодавства до європейського, забезпечення належного контролю за суб'єктами господарювання в умовах мінімального втручання в їх

¹³⁸ Simplified procedures/ single authorisation for simplified procedures. Guidelines. TAXUD/1284/2005, Rev. 6. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/sasp_guidelines_rev6_en.pdf (Last access: 30.09.2018)

зовнішньоекономічну діяльність доцільно прийняти зазначені зміни до МКУ в контексті запровадження постмитного контролю, а також розробити організаційно-розпорядчі заходи щодо можливості його застосування посадовими особами митниць ДФС.

3.2. Формування національних стандартів постмитного аудиту

Проблематика підвищення якості аудиту є загальною як для незалежного, так і внутрішнього й державного видів аудиту не лише в Україні, а й за кордоном. Не є винятком відносно новий для світу і України постмитний аудит. Держава в особі ДФС має бути впевнена, що інформація, яка міститься в зазначених суб'єктами ЗЕД документах, при митному оформленні є достовірною. Відповідним інструментом у цьому, за умови спрощення митних формальностей, є постмитний аудит. Для досягнення належної якості аудиту насамперед потрібно забезпечити таке:

- дотримання аудиторами відповідних етичних цінностей, принципу незалежності, наявність у них необхідного відповідного кваліфікаційного рівня, навичок та досвіду, достатність часу для виконання ними перевірок;
- застосування ретельного аудиту та процедури контролю якості, що відповідають вимогам законів, методик, нормативних актів і чинних стандартів, надання змістовних і своєчасних звітів, забезпечення взаємодії між зацікавленими сторонами.

Аудиторська діяльність, як правило, детально регламентується у стандартах аудиту за зразком міжнародних стандартів¹³⁹ та в національних стандартах державного контролю відповідно до міжнародних правил, визначених Міжнародною організацією вищих органів фінансового контролю. Проте у питаннях стандартизації діяльності зі здійснення податкового та митного аудиту за діяльністю суб'єктів господарювання з боку держави спостерігаються суттєві прогалини. Про окремі аспекти

¹³⁹ International Auditing and Assurance Standards Board. 2015. URL: <http://www.apu.com.ua/msa> (Last access:).

застосування принципів і стандартів контрольної діяльності органів доходів і зборів ідеться в I та II розділах Податкового кодексу України, XI розділі Митного кодексу України, ряді нормативних документів щодо організації та проведення податкових перевірок, внутрішніх листах ДФС. Водночас такий стан не забезпечує цілісного підходу до забезпечення якості контролю, зокрема і постмитного аудиту.

Так, за результатами аналізу змісту чинних нормативно-правових актів щодо здійснення податкового та митного аудиту в Україні, не виявлено документів, що прямо або опосередковано встановлюють вимоги та стандарти до організації та проведення постмитного аудиту. Здебільшого наявна нормативно-правова база визначає порядок взаємодії при реалізації матеріалів перевірок, вимоги до формування результатів та оформлення актів перевірок з питань митної справи (див. табл. 2.3).

Ефективність системи постмитного аудиту в Україні не буде достатньою без належного врахування як міжнародних вимог постмитного аудиту, так і основних стандартів аудиту й державного контролю при визначенні організаційних засад постмитного аудиту, розробленні документів нормативного характеру, методичних рекомендацій щодо здійснення та забезпечення якості документальних перевірок з питань дотримання митного законодавства тощо.

Оскільки державний митний і податковий контроль є складовими системи державного фінансового контролю, то під час формування системи стандартів постмитного аудиту потрібно керуватися системою стандартів Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI), розроблених на основі Лімської та Токійської декларацій, документів, ухвалених на конгресах INTOSAI, а також Доповіді групи експертів ООН з питань бухгалтерського обліку в державному секторі та контролю державних фінансів у країнах, що розвиваються. Стандарти INTOSAI з аудиту поділяються на чотири категорії:

1) базові принципи (встановлюють вимоги до органу, що здійснює контроль, та до державних аудиторів, передбачають незалежність, компетенцію, сумлінність тощо; містять прогнози, передумови, логічні принципи та умови, що лежать в основі розроблення стандартів перевірки);

2) загальні стандарти (визначають питання незалежності, компетенції, сумлінності, відбору і навчання, підвищення кваліфікації персоналу, підготовки інструкцій, підтримки кваліфікації та досвіду);

3) стандарти виконання аудиту (розкривають питання планування, нагляду, внутрішнього контролю, відповідності законодавству та нормативно-правовим актам, аудиторських доказів/фактів, аналітичних процедур);

4) стандарти звітування (визначають правила складання звіту, повноту, завершеність, відповідність тематиці, своєчасність тощо)¹⁴⁰.

Варто відзначити спільний підхід до формування стандартів незалежного аудиту та діяльності вищих органів державного фінансового контролю, який полягає у виокремленні загальних стандартів організації та стандартів проведення аудиту.

На нашу думку, питання валідності механізмів державного аудиту господарської діяльності економічних агентів у податковій та митній сфері полягає саме у відсутності в законодавчих та нормативних документах окресленої системи відповідних стандартів організації та здійснення аудиту/документальних перевірок. Тому на цьому етапі дослідження доцільним буде визначення орієнтовної структури стандартів постмитного аудиту та перелік основних орієнтирів для їх формування на основі чинних стандартів аудиту, державного контролю та міжнародних вимог постмитного аудиту і за схожим принципом (табл. 3.2).

Перевагою запропонованої моделі зі стандартизації постмитного аудиту є можливість поступового розроблення та впровадження стандартів. При цьому прототипами таких стандартів можуть слугувати визначені в табл.

¹⁴⁰ Аудит (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту) : підручник / [за ред. проф. Немченко В. В., Редько О. Ю.]. К.: Центр учбової літератури, 2012. С. 64. 540 с.

3.2 орієнтири, що мають урахуватися при розробленні нормативних та методичних документів, а з розвитком системи постмитного аудиту – виділятися в окремі форми, що доповнюють та розкривають зміст наявних методичних рекомендацій з проведення постмитного аудиту.

Таблиця 3.2 – Структура стандартів постмитного аудиту та орієнтирів для їх формування

Група і назва стандартів		Зміст стандарту	Основи для розроблення стандарту або чинні аналоги стандарту в інших (суміжних) сферах
1		2	3
Основні принципи		Встановлюють вимоги до органу, що здійснює контроль, та до державних аудиторів, передбачають незалежність, компетенцію, сумлінність тощо	Blueprint 14 Post-clearance control and audit, WCO Guidelines for Post-Clearance Audit, Стандарти державного аудиту INTOSAI
Загальні стандарти	Міжнародні вимоги	Правова сфера	Blueprint 14 Post-clearance control and audit, WCO Guidelines for Post-Clearance Audit
		Організаційна структура	Blueprint 14 Post-clearance control and audit, WCO Guidelines for Post-Clearance Audit
		Обмін інформацією та взаємна адміністративна допомога	Стандарт 6.7 Кіотської конвенції
		Відбір і навчання, підвищення кваліфікації персоналу, підготовка інструкцій	Blueprint 14 Post-clearance control and audit, WCO Guidelines for Post-Clearance Audit, Кодекс професійної етики працівника податкової служби
	Стандарти управління		
Планування аудиту та управління ризиками	Засади планування заходів аудиту, формування пріоритетів контрольної діяльності, загальні вимоги і принципи до управління ризиками аудиту, контролю ефективності та якості аудиту	ISO 19011, WCO Guidelines for Post-Clearance Audit	
Нагляд за проведенням аудиту	Визначає засади нагляду для забезпечення ефективності аудиту	Стандарти державного аудиту, Міжнародні стандарти аудиту (далі – MCA) 220, WCO Guidelines for Post-Clearance Audit	

Продовження таблиці 3.2			
1	2	3	4
Стандарти якості	Базовий стандарт якості	Системи засад, спрямованих на запровадження однорідної системи відображення у звітах аудиту аспектів, пов'язаних з оцінювання виконання суб'єктами економічної діяльності законодавства в митній сфері, дозволяють скласти висновки в умовах браку чітко визначених стандартів	Blueprint 14 Post-clearance control and audit, WCO Guidelines for Post-Clearance Audit, стандарти державного аудиту INTOSAI, MCA
	Стандарти виконання		
	Аналіз і оцінювання системи внутрішнього управління і контролю	Визначає, які питання та як глибоко потрібно їх досліджувати	Стандарти державного аудиту, WCO Guidelines for Post-Clearance Audit
	Поводження з ризиками	Визначають питання ідентифікації, оцінювання ризиків, урахування їх суттєвості, дії аудитора у відповідь на оцінені ризики	Міжнародні стандарти аудиту (далі – MCA) № 300–450, WCO Guidelines for Post-Clearance Audit
	Дотримання законів і нормативних актів	Застосування заходів і процедур, які дозволяють виявляти помилки і порушення чинного законодавства	Стандарти державного аудиту, MCA 250
	Аудиторські докази	Визначає джерела аудиторських доказів, прийоми і способи їх одержання	MCA № 500–580
	Стандарти звітування		
	Правила складання звіту	Керівні принципи й вимоги до складання та оформлення звіту, повідомлення, інформування щодо основних питань	MCA № 700–720, WCO Guidelines for Post-Clearance Audit

Джерело: авторська розробка.

Варто звернути увагу на питання управління у складі загальних стандартів. Зокрема, потрібно стандартизувати контроль за проведенням постмитного аудиту. Наприклад, Аудиторська палата України, крім упровадження стандартів здійснення незалежної аудиторської діяльності, контролює дотримання аудиторськими фірмами та аудиторами вимог Закону

про аудиторську діяльність, стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів^{141; 142}.

У Лімській декларації так само йдеться про існування незалежної системи внутрішнього управління і контролю державного аудиту, що дозволяє максимально зменшити ризик помилок і порушень. Відповідно, мають існувати вимоги і принципи побудови таких систем, що можуть також реалізовуватися у вигляді стандартів управління аудитом у складі загальних стандартів. У випадку постмитного аудиту це контроль якості здійснення аудиту, у т. ч. згідно з затвердженими стандартами та дотриманням вимог нормативних документів, що регламентують порядок його проведення.

Одним із найбільш пріоритетних напрямів розвитку постмитного аудиту є впровадження пакета стандартів якості його проведення (див. табл. 3.2). Водночас їх розроблення є тривалим процесом, що потребує додаткових досліджень, залучення відповідних фахівців. Тому на цьому етапі становлення постмитного аудиту в Україні доцільно сформувати базовий стандарт якості аудиту, що містив би основи проведення перевірок та діяв в умовах відсутності чітко визначених стандартів якості, до їх розроблення та впровадження.

На основі стандартів незалежного аудиту¹⁴³, рекомендацій ВМО¹⁴⁴ ми розробили базовий стандарт якості постмитного аудиту (див. Додаток Д), що містить головні положення, спрямовані на запровадження однорідної системи відображення у звітах аудиту аспектів, пов'язаних з оцінюванням виконання суб'єктами економічної діяльності законодавства в митній сфері, а саме:

¹⁴¹ Про аудиторську діяльність : закон України від 22.04.1993 № 3125-XII (із внесеними змінами і доповненнями). URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 02.02.2018)

¹⁴² Про затвердження Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг»: рішення АППУ від 27.09.2009 № 1824. URL: <http://www.apu.com.ua/kontrol-yakosti> (дата звернення: 22.12.2017)

¹⁴³ International Auditing and Assurance Standards Board (2015). URL: <http://www.apu.com.ua/msa> (Last access: 02.02.2018)

¹⁴⁴ Guidelines for Post-Clearance Audit (PCA). Volume 1. World Customs Organization (2012). URL: <http://www.wcoomd.org/en/topics/enforcement-and-compliance/instruments-and-tools/guidelines/pca-guidelines.aspx> (Last access: 19.12.2017)

- Положення 1. Професійні вимоги та компетенція;
- Положення 2. Дотримання законів і нормативних актів;
- Положення 3. Розуміння суб'єкта господарювання і його середовища;
- Положення 4. Суттєвість та аудиторський ризик;
- Положення 5. Оцінювання системи внутрішнього контролю та поводження з ризиками;
- Положення 6. Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення;
- Положення 7. Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики;
- Положення 8. Доказовість;
- Положення 9. Обов'язковість висновків.

Крім базового стандарту як основи для визначення якості постмитного аудиту, варто розробити і використовувати методичні рекомендації зі здійснення постмитного аудиту, перевірки окремих видів операцій / видів діяльності, опитувальників для визначення питань і процедур проведення постмитного аудиту.

Наявність методичних рекомендацій за етапами здійснення постмитного аудиту та стандартів якості щодо його проведення є передумовами керування процесом та забезпечення контролю якості постмитного аудиту. При цьому важливо забезпечити документування основних аспектів процесу здійснення аудиту як важливого чинника ефективного управління аудитом та наступного контролю його якості.

Незважаючи на те, що проблематика недостатності розвитку державного аудиту на сьогодні є актуальною для податкової та митної сфери, саме постмитний аудит більшою мірою потребує стандартизації через незначний проміжок часу його існування в Україні.

Таким чином, на основі стандартів незалежного аудиту та державного фінансового контролю, з урахуванням міжнародних вимог та рекомендацій, запропонована структура системи національних стандартів постмитного аудиту та визначені орієнтири для їх формування. У системі стандартів

виділено такі групи: основні принципи, загальні (організаційні) стандарти та стандарти якості. Застосування цих стандартів і орієнтирів відповідно при розробленні законодавчих і нормативних актів, організації та здійсненні постмитного аудиту, на наше переконання, дозволить забезпечити належний рівень його якості та ефективності.

3.3. Комплексний підхід до організації перевірок після випуску товарів

Митний контроль повинен обмежуватися мінімальною кількістю процедур, необхідних для забезпечення дотримання митного законодавства, з одночасним забезпеченням управління ризиками. Відповідно, визначення ключових аспектів розвитку системи управління митними ризиками є необхідною передумовою функціонування ефективної системи постмитного аудиту в Україні.

Статтею 361 Митного кодексу України визначено, що управління ризиками є роботою органів доходів і зборів з аналізу ризиків, виявлення та оцінювання ризиків, розроблення та практичної реалізації заходів, спрямованих на мінімізацію ризиків, оцінювання ефективності та контролю застосування цих заходів. При цьому частково враховуються окремі аспекти діяльності з оцінки та управління ризиками (ст. 361–363): вибірковість перевірок (за результатами застосування системи управління ризиками) (ст. 320); залучення спеціалістів та експертів для участі у здійсненні митного контролю (ст. 327); спільний митний контроль (ст. 328) з митними органами суміжних держав, проте лише в частині проведення митного контролю у пунктах пропуску через державний кордон України.

Одним із завдань систем управління ризиками є визначення осіб, що підлягають митному контролю, та форм митного контролю.

Під ризиком при цьому розуміється імовірність недотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи¹⁴⁵, а об'єктом аналізу ризику є таке: 1) характеристики товарів, транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України; 2) характер зовнішньоекономічної операції; 3) характеристика суб'єктів, що беруть участь у зовнішньоекономічній операції.

Безпосередньо питанням системи управління ризиками як складової митного контролю в XI розділі Митного кодексу України [147] присвячено лише три статті (ст. 361–363). Також у Кодексі враховуються такі аспекти діяльності з оцінки та управління ризиками, як вибірковість перевірок (за результатами застосування системи управління ризиками) (ст. 320) та залучення спеціалістів й експертів для участі у здійсненні митного контролю (ст. 327). При цьому Кодекс не містить положень щодо розроблення і реалізації практичних заходів з управління ризиками під час митного аудиту та врахування результатів митного аудиту у системі управління ризиками.

Ураховуючи зазначене, актуалізується питання доповнення ст. 363 Кодексу щодо визначення обов'язковості врахування результатів митного аудиту у системі управління ризиками, а також розроблення та внесення до Кодексу статті, де визначена система відбору підприємств для митного аудиту та її взаємодії з системою управління ризиками.

На сьогодні наказом Міністерства фінансів України визначено Порядок здійснення аналізу та оцінювання ризиків, розроблення і реалізації заходів з управління ризиками для визначення форм та обсягів митного контролю на основі Автоматизованої системи управління ризиками (АСУР), що містить окремі спеціалізовані модулі – для митного оформлення, пунктів автомобільного, морського, повітряного, залізничного сполучення [148].

Для формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків визначає перелік критеріїв ризиковості для

¹⁴⁵ Митний кодекс України від 13.03.2012 № 4495-VI). URL: <http://zakon2.rada.gov.ua>. (дата звернення: 25.03.2018)

відбору суб'єктів ЗЕД на наступний рік [149] (табл. 3.3), а періодичність таких перевірок не може бути частіше ніж 1 раз на 12 місяців.

Таблиця 3.3 – Перелік критеріїв для призначення постмитного аудиту

№ з/п	Підстави для проведення перевірок	Тип перевірки
1	2	3
1	Оформлення митних декларацій у митних режимах за кодами 31, 51, 74, 80, 81 згідно з класифікатором митних режимів ¹⁴⁶ (далі – наказ № 1011)	Планова
2	оформлення тимчасових, періодичних митних декларацій	Планова
3	оформлення митних декларацій зі звільненням від сплати митних платежів та використанням пільг	Планова
4	оформлення митних декларацій з розстроченням сплати митних платежів	Планова
5	оформлення митних декларацій, в яких різниця між вагою бруutto і нетто імпортованих товарів систематично перевищує середньовизначену для подібних товарів	Планова
6	оформлення митних декларацій з нехарактерною завантаженістю транспортного засобу;	Планова
7	Митне оформлення товарів за ціною, нижчою від митної вартості ідентичних/подібних товарів попередніх митних оформлень	Планова
8	Митне оформлення товарів з ризиком неправильної класифікації згідно з УКТ ЗЕД, що впливає на надходження митних платежів до бюджету	Планова
9	Декларування складових митної вартості в декларації митної вартості з ризиком недостовірності зазначення числових значень (витрати на транспортування, навантаження, розвантаження, страхування, інженерні, дослідно-конструкторські роботи тощо)	Планова
10	оформлення митних декларацій, у яких зазначені у графі 31 найменування та звичайний торговельний опис не дають змоги ідентифікувати та класифікувати товар	Планова
11	оформлення митних декларацій, в яких партія товарів декларується для вільного обігу на митній території України за одним класифікаційним кодом згідно з <u>УКТ ЗЕД</u> відповідно до <u>статті 267</u> Митного кодексу України	Планова
12	митне оформлення товарів за кодами згідно з <u>УКТ ЗЕД</u> , що передбачають їх цільове використання	Планова
13	здійснення імпорتنих операцій щодо товарів, не характерних для імпорتنих операцій підприємства, у сумі понад 5 млн грн або понад 5 відсотків загального обсягу імпорتنих операцій, але не менше 100 тис. грн	Планова
14	наявність виплат доходів (прибутків) у грошовій або негрошовій формах на користь нерезидентів	Планова
15	оформлення митних декларацій, у яких зазначені у графі 31 найменування та звичайний торговельний опис не дають змоги ідентифікувати та класифікувати товар	Планова

¹⁴⁶ Про затвердження відомчих класифікаторів інформації з питань державної митної справи, які використовуються у процесі оформлення митних декларацій: наказ Міністерства фінансів України від 20.09.2012 р. № 1011. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua> (дата звернення: 10.10.2018)

Продовження таблиці 3.3.

1	2	3
16	наявність прийнятих контролюючим органом рішень про коригування митної вартості товарів, рішень про визначення коду товару згідно з УКТ ЗЕД, карток відмови у прийнятті митної декларації, митному оформленні, випуску чи пропуску товарів, транспортних засобів комерційного призначення підприємства	Планова
17	наявність висновку щодо дослідження проб (зразків) імпортованих товарів	Планова
18	наявність протоколів про порушення митних правил, встановлених статтями 469, 470, 472, 474, 478, 480-485 Митного кодексу України, які свідчать про порушення митних правил посадовими особами платника податків, декларантами	Планова
19	наявність застосованих спеціальних санкцій згідно зі <u>статтею 37</u> Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність»	Планова
20	наявність інформації правоохоронних органів, підрозділів податкової міліції, інших підрозділів органів ДФС, що може свідчити про порушення законодавства з питань державної митної справи України	Планова
21	наявність у відкритих джерелах інформації, що може свідчити про порушення законодавства з питань державної митної справи України	Планова
22	встановлені порушення законодавства з питань державної митної справи України за результатами попередніх документальних перевірок	Планова
23	Виявлення фактів або отримання документальної інформації, 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	Позапланова
24	Наявність ознак щодо можливого порушення законодавства	Невизна

Джерело: складено авторами на основі даних 145–148

Як видно з таблиці 3.3 контролюючий орган обмежений у правах оперативного реагування на митні ризики шляхом здійснення пост митного аудиту. Так, позапланова перевірка, згідно зі ст. 346 Митного кодексу України, має обмежений перелік підстав для її проведення, до яких, зокрема, належить факт виявлення та документального підтвердження правопорушення у митній справі, а не наявність ознак такого порушення за умови, якщо підприємство не надасть пояснення та їх документальне підтвердження на запит органу доходів і зборів. За наявності ознак про можливе порушення законодавства, контролюючий орган, відповідно до ст. 351 Митного кодексу України, можливо або ініціювати планову перевірку, внаслідок чого втрачається принцип оперативного реагування на ризик або ж

ініціювати документальну невідзну перевірку. Але у такому випадку відсутні важелі впливу та процедури проведення перевірки у разі відмови керівників підприємств надавати необхідні документи до перевірки. Загалом зазначені вище обставини зменшують ефективність управління ризиками та ризиковими ситуаціями, які потребують оперативного реагування. Також потрібно зазначити, що органи фіскальної служби, крім перевірок щодо суб'єктів ЗЕД, можуть здійснювати планові перевірки їх контрагентів за умови наявності ризиків несплати податків, за умови внесення таких контрагентів до розділу С плану-графіка документальних перевірок¹⁴⁷.

Рекомендації ВМО щодо визначення ризиків для цілей проведення постмитного аудиту, як зазначалося раніше, указують на необхідність у врахуванні цих попередніх перевірок, статистики імпорتنих операцій в минулому, інформації з інших джерел. До загальноновизнаних методів відбору об'єктів до перевірок належать експертний метод, метод випадкового відбору, а також метод економіко-математичного моделювання¹⁴⁸.

Експертний підхід базується на визначенні митних ризиків щодо недотримання законодавства у сфері ЗЕД. При цьому сучасний стан розвитку ІТ-технологій та рівень їх застосування у практичній діяльності ДФС дозволяє суттєво автоматизувати процес експертного оцінювання та відбору об'єктів для перевірки. Метод випадкового відбору для проведення постмитного аудиту в Україні не використовується, хоча й передбачений міжнародними стандартами та практикується одночасно з іншими методами в деяких країнах ЄС (Ірландія, Німеччина, Угорщина). Метод економіко-математичного моделювання передбачає виявлення емпіричної залежності ключових показників за статистичною вибіркою і поширення її на всю основну сукупність потенційних об'єктів.

¹⁴⁷ Про затвердження Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників [...] : наказ Міністерства фінансів України від 02.06.2015 № 524. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua> (дата звернення: 20.10.2018).

¹⁴⁸ Шевчук О. А. Система державного фінансового контролю: формування та розвиток в Україні: монографія. Ірпін, Університет ДФС, 2016. С. 126. 378 с.

Більш бажаним є максимальне використання методу, що дозволяє визначати характер ризику та ймовірне порушення й перелік операцій, які необхідно дослідити під час перевірки. З метою недопущення виведення з-під аудиторських перевірок суб'єктів ЗЕД, за якими не спрацювала система визначення ризиків, певний відсоток перевірок може проводитися методом випадкового відбору або математичного моделювання. Таким чином, перспективним для України є формування та розвиток комплексної системи відбору суб'єктів ЗЕД для проведення постмитного аудиту, що використовує зазначені вище підходи і методи відбору об'єктів для перевірок.

У вітчизняній практиці Порядок здійснення аналізу та оцінки ризиків¹⁴⁹, яким керується ДФС при визначенні форм та обсягів митного контролю, не охоплює питання відбору об'єктів для постмитного аудиту. При цьому в зазначеному Порядку заявлено, що ним встановлюється єдиний підхід до проведення органами ДФС (їх структурними підрозділами) аналізу та оцінювання ризиків, розроблення і реалізації заходів з управління ризиками для визначення форм (однією з яких є постмитний аудит) та обсягів митного контролю. Здійсненні дослідження підкреслюють необхідність у впровадженні системи багатоетапного аналізу та управління ризиковими ситуаціями¹⁵⁰. Відповідно, необхідно внести зміни до зазначеного порядку, у частині виокремлення підсистеми управління ризиками постмитного аудиту як окремого напрямку митного контролю.

Таким чином, існує нагальна необхідність в оновленні процедур застосування системи управління ризиками. Першим етапом цього процесу повинен стати перелік ризиків, індикаторів і порядок їх визначення, що необхідні для виявлення ризикових об'єктів у митній сфері.

¹⁴⁹ Про затвердження Порядку здійснення аналізу та оцінки ризиків, розроблення і реалізації заходів з управління ризиками для визначення форм та обсягів митного контролю: наказ Міністерства фінансів України від 31.07.2015 № 684. URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/995_6431 (дата звернення: 30.09.2018)

¹⁵⁰ Пашко П. В. Митний аудиторський контроль. *Вісник КНТЕУ*. 2012. № 5. С. 89–101.

На нашу думку, розвитку системи постмитного аудиту можна досягти за рахунок вдосконалення системи управління митними ризиками, що охоплює таке:

- перегляд нормативно-правових актів ДФС щодо організації роботи з митними ризиками;
- наповнення бази ризиків у частині виокремлення та оцінювання специфічних ризиків, які виявляються та актуалізуються після факту митного оформлення;
- забезпечення реалізації стратегічного та тактичного управління ризиками на рівні спеціалізованого департаменту ДФС.

При цьому ефективна система управління ризиками потребує автоматизації процесів визначення ризиків та їх поглибленого оцінювання для постмитного аудиту. Це необхідно для внесення їх до обов'язкового переліку питань (програм) перевірки, а також розроблення сценаріїв відпрацювання митних ризиків. Відповідно до зазначеного періодичність, форми та процедури постмитного аудиту повинні залежати від імовірності та рівнів значущості ризику, а також ризиковості платника податків.

Система управління ризиками повинна функціонувати відповідно до визначених цілей та завдань, стратегій та параметрів. У цьому контексті важливі критерії оцінювання ризику – втрата надходжень (рівень витоку доходу, який можна проігнорувати), імідж фіскальної служби (рівень негативного впливу на імідж контролюючих органів, яким можна знехтувати), реалізація державної політики (відхилення від державної політики, які можна допустити).

Згідно з рекомендаціями ВМО стратегічне управління ризиками передбачає оцінювання ризику, що ґрунтується на можливості фіскальної служби визначити загальний ризик, пов'язаний з цілою галуззю або групою імпортерів. При визначенні галузі промисловості митні органи мають охопити всі або обрані компанії галузі з високим ступенем ризику. Галузь промисловості може бути віднесена до категорії високого ризику різних

узв'язку із стратегічним значенням галузі для національних інтересів; міжнародними торговельними угодами, які регулюють діяльність цієї галузі промисловості; охороною здоров'я та міркуванням безпеки, правом інтелектуальної власності, економічним впливом імпорту¹⁵¹.

Тактичне управління ризиками – це процес виявлення транзакцій високої групи ризику конкретних імпортерів за визначеною групою ризиків.

На оперативному рівні управління ризиками мають проводитися виїзні та невиїзні форми постмитного аудиту щодо відпрацювання пріоритетних ризиків за допомогою інструментів з управління ризиками (профілі ризику, орієнтування, індикатори ризику, методичні рекомендації зі здійснення постмитного аудиту, випадкового відбору)¹⁵².

До інших факторів, які можуть збільшити ступінь ризику на будь-якому рівні зазначених типів управління ризиками з оцінювання ризику, відносять характер інформації з інших підрозділів фіскальної служби, потенціал для відшкодування доходу, ризик втрати доходів, державні програми пріоритетів або секретних даних¹⁵³.

Вид контрольного заходу, його пріоритетність та глибину щодо перевірки митних ризиків доцільно обирати залежно від міри ризику операцій у сфері ЗЕД та ризиковості суб'єкта господарювання.

До основних способів реагування на митні ризики, відповідно до міжнародної практики, можна віднести такі:

1) неаудиторські втручання:

– профільні інтерв'ю (опитування платників);

– листування, у т. ч. доведення змісту ризику до суб'єкта ЗЕД з метою надання можливості самостійно виправити допущені порушення;

¹⁵¹ Guidelines for post-clearance audit (PCA), Volume 1. World Customs Organization, 2012. URL: <http://www.wcoomd.org/en/topics/enforcement-and-compliance/instruments-andtools/~media/0A6E3DCDE47E41F2A71B757596ABAA97.ashx>. P 18–20 (Last access: 20.10.2017)

¹⁵² Про затвердження Порядку здійснення аналізу та оцінки ризиків, розроблення і реалізації заходів з управління ризиками для визначення форм та обсягів митного контролю: наказ Міністерства фінансів України від 31.07.2015 № 684 http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/995_6431 (дата звернення: 20.10.2017)

¹⁵³ Guidelines for post-clearance audit (PCA), Guidelines for post-clearance audit (PCA), Volume 1. World Customs Organization, 2012. URL: <http://www.wcoomd.org/en/topics/enforcement-and-compliance/instruments-andtools/~media/0A6E3DCDE47E41F2A71B757596ABAA97.ashx>. P. 20 (Last access: 20.10.2017)

– дослідження ризику за допомогою опрацювання баз даних та інформації державних та комерційних організацій;

2) аудиторські перевірки:

- планова перевірка;
- позапланова перевірка;
- невиїзна перевірка;

3) спеціальні (кримінальні) розслідування;

4) самостійний аудит.

Аналізуючи відомості, що надаються у графах митної декларації, можна виокремити такі об'єкти аналізу митних ризиків: експортер, імпортер, декларант товару, вид, характеристики та ціна одиниці товару, торгова марка товару, класифікаційний код товару, країна виробництва та країна відправлення товару, вид та характеристики транспортного засобу, яким переміщувався товар, місця навантаження та розвантаження товару, умови постачання товару, валюта та курс валюти розрахунку, пункт пропуску на митному кордоні України, через який товар переміщувався, та (або) відділ митного оформлення, у якому товар було оформлено, ставки мита, акцизного податку та податку на додану вартість, які підлягають сплаті при переміщенні товарів через митний кордон України, вид платежів, нараховані митні платежі та податкові пільги, відомості про розрахунки за нарахованими митними платежами, відомості про обсяги квот згідно з одержаною ліцензією, заявлений митний режим, відомості про комерційні документи, сертифікати, дозволи та інше¹⁵⁴.

Потрібно враховувати, що система управління ризиками митного аудиту не має обмежуватися лише аналізом відомостей митних декларацій у системі управління ризиками. Така система повинна передбачати також аналіз інформації з відкритих джерел (наприклад, Інтернет), баз даних ДФС, підприємств, інших органів та установ, отриманої в результаті виконання форм митного контролю під час перетину митного кордону або митного

¹⁵⁴ Медвідь Ю. О. Об'єкти аналізу митних ризиків. *Митна безпека*. 2015. № 1. С. 70–73.

оформлення, рівня «надійності» підприємства, визначеного на основі історії його діяльності тощо.

З урахуванням кола доступної для органів доходів і зборів інформації загалом можна виокремити такі об'єкти аналізу митних ризиків:

- відомості з документів, що подаються при митному контролі;
- відомості, що містяться в митних базах даних та отримані за результатом їх аналізу;
- відомості податкової звітності та відомості, що містяться в податкових базах даних;
- інформація, отримана в результаті виконання митного контролю товарів та транспортних засобів, що перетинають митний кордон або проходять митне оформлення;
- відомості, отримані контролюючим органом під час здійснення адміністрування податків і перевірок;
- інформація, отримана від інших державних органів, установ, міжнародних уповноважених органів, суб'єктів господарювання тощо;
- дані статистичної інформації;
- інформація з відкритих джерел.

Одним з факторів збільшення ризику втрати доходів від митних платежів, що, відповідно до міжнародних стандартів та світової практики, має враховуватися при прийнятті рішення щодо проведення аудиту, є рівень «надійності/ризиковості» суб'єкта ЗЕД. З огляду на це, у ході виконання ННТР сформовано підходи до визначення рівня ризиковості суб'єкта ЗЕД на основі аналізу наявної у ДФС інформації щодо історії платника податків, його податкової дисципліни та фінансово-майнового становища (див. Додаток Е).

Одночасно з цим, ураховуючи, що на підставі отриманої під час митного оформлення інформації ДФС повинна виявляти основні групи митних ризиків за операціями в сфері ЗЕД (див. Додаток Е), для виявлення основних груп ризиків пропонується система індикаторів, наведена в

Додатку Е. В основі індикаторів, які формують профіль ризику суб'єкта ЗЕД, лежить інформація, що може бути визначена за результатами опрацювання баз даних органів ДФС, та інформація, яка може бути зазначена під час здійснення митного оформлення товарів.

Чим більшою буде кількість індикаторів, тим вищою буде сума балів за відповідним ризиком, а отже, і ймовірність такого порушення (див. Додаток Ж).

Можна виділити два підходи до оцінювання рівня ризиковості суб'єкта ЗЕД.

Перший підхід полягає у визначенні рівня ризиковості суб'єкта ЗЕД за сумою набраних балів з максимально можливих (наприклад, до 20% – низький, від 20 до 50% – середній, від 50% і вище – високий).

Другий підхід полягає у визначенні рівня ризиковості суб'єкта ЗЕД за комбінованим оцінюванням індикаторів за сферою аналізу ризику – податкова історія, податкова інформація, організація бізнес-процесів, платоспроможність (табл. 3.4).

Таблиця 3.4 – Комбіноване оцінювання рівня ризиковості суб'єкта ЗЕД

Показник ризиковості суб'єкта ЗЕД	Належність суб'єкта ЗЕД до відповідної категорії ризику		
	високий	середній	низький
За податковою історією	Серед актуальних індикаторів більшість має високий ризик	Серед актуальних значень індикаторів більшість середнього рівня	Усі індикатори не актуальні для суб'єкта ЗЕД або мають низьке значення (1–2)
За податковою інформацією	Серед актуальних індикаторів більшість має високий ризик	Серед актуальних значень індикаторів більшість середнього рівня	Усі індикатори не актуальні для суб'єкта ЗЕД
За побудовою бізнес-процесів	Серед актуальних індикаторів більшість має високий ризик	Серед актуальних значень індикаторів більшість середнього рівня	Усі індикатори не актуальні для суб'єкта ЗЕД
За платоспроможністю	Низькі значення показників платоспроможності	Середні значення показників платоспроможності	Високий рівень платоспроможності
Комбіноване оцінювання	Більшість показників у колонках мають високі і середні значення	Більшість показників у колонках мають середній і низький результат	і показники мають низькі значення

Джерело: складено авторами.

Компендіум ВМО з управління ризиками визначає аналіз ризиків як систематичне використання наявної інформації, щоб визначити, як часто окремі ризики можуть виникати, а також рівень їх можливих наслідків. У цьому контексті запропонований підхід управління ризиками дозволяє застосовувати різні способи реагування на митні ризики залежно від їх можливих наслідків, які, відповідно, мають визначатися з урахуванням ступеня та рівня надійності суб'єкта ЗЕД. Так, у разі виявлення ознак порушень митного законодавства для більш ризикових категорій суб'єктів ЗЕД перевірка відповідних зовнішньоекономічних операцій повинна здійснюватися більш оперативно, водночас як надійні суб'єкти ЗЕД можуть перевірятися дистанційно або плановими перевітками.

У контексті зазначеного, спосіб реагування на митні ризики має визначатися залежно від рівня ризику та надійності суб'єкта ЗЕД за матрицею надійності (табл. 3.5).

Таблиця 3.5 – Матриця визначення способу реагування на митні ризики

Ризик діяльності / рівень ризиковості суб'єкта ЗЕД	Низький рівень ризику або незначні ймовірні втрати	Середній рівень ризику та ймовірних втрат	Високий рівень ризику / значна сума ймовірних втрат
Низько-ризиковий суб'єкт	–	Моніторинг / неаудиторське втручання/самостійний аудит	Неаудиторське втручання/самостійний аудит
Суб'єкт помірною (середнього) ризику	Моніторинг	Неаудиторське втручання	Перевірка / спеціальне розслідування
Суб'єкт високого ризику	Моніторинг / неаудиторське втручання	Неаудиторське втручання/перевірка	Перевірка / спеціальне розслідування

Джерело: складено авторами.

Незалежно від форми заходів постмитного контролю (аудиторське або неаудиторське втручання), бажаним є проведення доперевірочного аналізу, під час якого визначається таке: 1) форма власності та правова форма,

організаційна структура підконтрольного суб'єкта; 2) характер та основні показники його господарської діяльності; 3) відомості щодо пов'язаних та афілійованих структур; 4) інформація про попередні перевірки та їх результати; 5) інформація щодо зовнішньоекономічних операцій підприємства та її аналіз. Для доперевірочного аналізу може використовуватися інформація, якою володіє фіскальний орган, а також інформація, отримувана під час листування з потенційним об'єктом до перевірки.

Законодавче підґрунтя щодо можливості направлення письмових запитів та отримання документів або їх засвідчених копій та інформації, що стосуються переміщення товарів, транспортних засобів комерційного призначення через митний кордон України, випуску товарів та їх використання на митній території України або за її межами, визначено ст. 334 Митного кодексу України.

Відповідним чином вбачається можливим упорядкувати та стандартизувати процедури отримання інформації від суб'єктів ЗЕД у вигляді опитувальника (анкети) для формування профілів ризиків суб'єктів ЗЕД та більш точної оцінки ступеня ризику та рівнів ризиковості суб'єктів ЗЕД. Потрібно зазначити, що такий формат спілкування з суб'єктами ЗЕД позитивно впливатиме на їх фіскальну поведінку завдяки усвідомленню ними того факту, що вони перебувають у зоні уваги контролюючого органу.

З метою проведення доперевірочного аналізу суб'єктів ЗЕД, за яким визначено ознаки порушення митного законодавства, проведення їх анкетування або здійснення ними самоконтролю, визначення переліку необхідних питань доцільно здійснювати на основі відповідних підрозділів запропонованого опитувальника (див. Додаток 3).

РОЗДІЛ 4

ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЯКОСТІ ПРОВЕДЕННЯ ПОСТМИТНОГО АУДИТУ В УКРАЇНІ

4.1. Розвиток методики здійснення постмитного аудиту

Організація ефективного процесу постмитного аудиту має на меті забезпечити отримання аудиторами відповідних знань, навичок, інструментів та обладнання для ефективного й послідовного виконання своїх обов'язків, а також призначення належним чином підготовлених співробітників для роботи у сфері постмитного аудиту.

Перелік професійної компетенції аудиторів для проведення постмитного аудиту охоплює загальну та додаткову компетенцію.

Загальна компетенція:

- знання прийомів та методів бухгалтерського обліку на основі Загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку GAAP;
- знання процедур та стандартів аудиту;
- знання митного законодавства;
- узагальнені знання щодо митних процедур (оцінка, класифікація, походження тощо);
- знання автоматизованих систем обліку;
- розуміння правил здійснення торгівлі та знання бізнес-стратегій у міжнародній торгівлі.

Додаткові компетенції:

- знання правил і процедур митного оцінювання, правил походження товару, тарифної класифікації;
- знання систем обліку у ТНК, включаючи трансфертне ціноутворення;
- знання особливостей зовнішньої торгівлі в окремих секторах економіки.

Аудитори у своїй діяльності мають дотримуватися таких етичних принципів:

1) професійна чесність – дотримання принципів незалежності, об'єктивності, стандартів професійної поведінки та абсолютної чесності в роботі;

2) об'єктивність – забезпечення високого рівня професійної об'єктивності під час збору та оцінювання інформації при проведенні постмитного аудиту;

3) конфіденційність – зобов'язання не розголошувати без належних повноважень і законних цілей жодної неpubлічної офіційної інформації, яка була отримана під час виконання службових обов'язків. Це правило поширюється на всі документи, записи та інформацію, що зберігаються в електронному вигляді;

4) компетентність – застосування знань, навичок та досвіду, необхідних для проведення постмитного аудиту¹⁵⁵.

Далі наведено методичні рекомендації щодо здійснення постмитного аудиту за основними його етапами (рис. 4.1), розроблені на підставі законодавства України¹⁵⁶ та відповідних міжнародних документів¹⁵⁷.

Для кожного з етапів наведено відповідні приклади, зокрема приклади форм аудиторської документації та їх заповнення. Залежно від мети та завдань постмитного аудиту окремого суб'єкта економічної діяльності, зазначені форми аудиторської документації можуть заповнюватися паралельно з чинними формами акта документальної планової виїзної

¹⁵⁵ Guidelines for Post-Clearance Audit (PCA). Volume 1. World Customs Organization, 2012.

¹⁵⁶ Митний кодекс України від 13.03.2012 № 4495-VI. *Відомості Верховної Ради України* (ВВР), 2012, № 44–45, № 46–47, № 48, ст. 552; Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України* (ВВР), 2011, № 13–17, Ст. 112; Про транзит вантажів : закон України від 20.10.1999 № 1172-XIV. *Відомості Верховної Ради України* (ВВР), 1999, № 51, Ст. 446.

¹⁵⁷ Customs Audit Guide. TAXUD, 2014; Customs blueprints. Pathways to better customs. Directorate General for Taxation and Customs Union. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2015. 140 с.; Guidelines for Post-Clearance Audit (PCA). Volume 1. Volume 2. World Customs Organization, 2012; ICC Customs Guidelines (revised version June 2012). Prepared by the ICC Commission on Customs and Trade Facilitation. № 103-6/12; Kyoto Convention. General Annex. Guidelines. Chapter 6. Customs Control; Post Clearance Audit: Reference and Implementation Guide. International Trade Department. The World Bank, 2012. 83 p.; Union Customs Code / Regulation (EU) №. 952/2013.

перевірки податкового, валютного та іншого законодавства, затвердженими наказом ДФС № 396 від 01.06.2017¹⁵⁸.

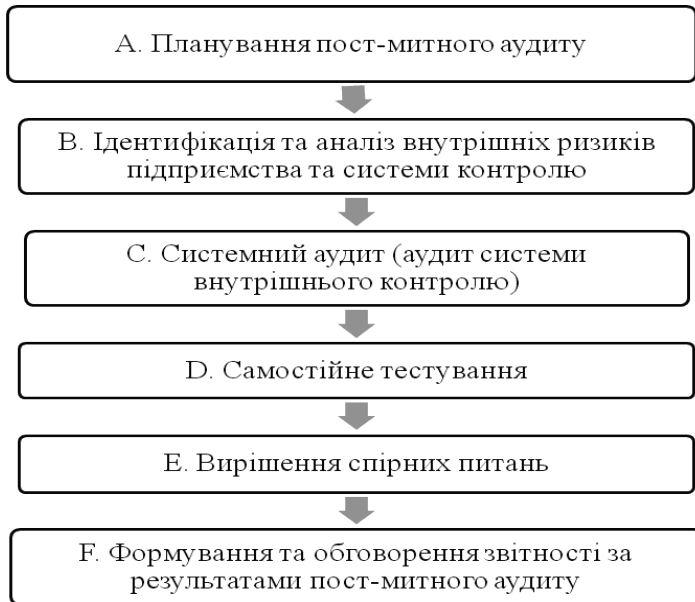


Рисунок 4.1 – Етапи здійснення постмитного аудиту

А. Планування постмитного аудиту

Етапи планування постмитного аудиту

1. Формування детального (розгорнутого) плану постмитного аудиту.
2. Збір початкової інформації. Формування загального уявлення про діяльність суб'єкта постмитного аудиту.
3. Проведення вступної співбесіди з посадовими особами суб'єкта постмитного аудиту.
4. Визначення рівня суттєвості (матеріальності).

¹⁵⁸ Про затвердження Зразка форми акта (довідки) документальної планової / позапланової виїзної перевірки податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, та Методичних рекомендацій щодо оформлення матеріалів документальних перевірок: наказ ДФС України № 396 від 01.06.2017.

5. Визначення методів обробки інформації за допомогою ІТ-засобів при проведенні постмитного аудиту.

6. Формування остаточного робочого плану постмитного аудиту.

1.1. Формування детального плану постмитного аудиту

Суб'єкт постмитного аудиту – суб'єкт економічної діяльності, функціонування якого підпадає під митне законодавство України (УЕО, експортери, імпортери, виробники, перевізники тощо) та є об'єктом постмитного аудиту.

Мета та завдання постмитного аудиту можуть передбачати таке:

– проведення всеохоплюючого аудиту діяльності суб'єкта постмитного аудиту, пов'язаної з такими аспектами:

– імпорт (митна вартість, походження, тарифна класифікація, ставка мита);

– експорт (призначення, кількість, якість, вартість);

– відповідні митні процедури і пільгові умови (митне зберігання, обробка в межах митної території, обробка за межами митної території, оформлення імпорту на місцях тощо);

– зберігання/складування (проходження товарів);

– виробництво (проходження товарів, втрати, відходи і рівень виходу готової продукції).

За кожним зазначеним напрямом указуються основні завдання аудиту, масштаби і конкретні ризики, а також деталі процедур аудиту й необхідні експертизи:

– перевірки форм контролю (інспектування, спостереження, отримання довідок або підтвердження) з метою отримання доказів ефективності процедур контролю, які допомагають оцінити рівень ризику системи контролю і повноту операцій;

– самостійні експертизи (аналітичні процедури, верифікація тощо) для отримання доказів правильності операцій;

– будь-які додаткові експертизи, які можуть виявитися доцільними.

У робочий план також має бути внесено таке:

- застосовувані процедури аудиту;
- визначені частини фінансових і матеріально-технічних рахунків;
- розмір зразків;
- обґрунтування вибору операцій для проведення постмитного аудиту.
- перелік службових приміщень, які будуть відвідані під час здійснення постмитного аудиту;
 - перелік осіб, з якими будуть проводитися співбесіди;
 - перелік процесів, за якими здійснюватиметься спостереження;
 - перехресні перевірки, які будуть виконуватися (із залученням транспортної компанії, постачальника тощо);
 - визначення необхідних для проведення постмитного аудиту ресурсів і компетенції аудиторів;
 - будь-які види координації з іншими органами доходів і зборів або необхідність в оформленні запитів щодо співробітництва з питань надання взаємної допомоги;
 - часовий графік із зазначенням термінів початку постмитного аудиту, термінів роботи на місцях і термінів підготовки звітів;
 - порядок внесення оперативних змін у робочий план постмитного аудиту.

1.2. Збір початкової інформації.

Формування загального уявлення про діяльність суб'єкта постмитного аудиту. Цей етап планування постмитного аудиту спрямований на ознайомлення з діяльністю суб'єкта постмитного аудиту та оцінювання конкретних ризиків для планування постмитного аудиту.

Основні види початкової інформації.

Загальна інформація, отримувана з офіційних та неофіційних джерел:

1) офіційні джерела:

- органи доходів і зборів, які надають інформацію щодо результатів попереднього аудиту, підстав для проведення поточного постмитного аудиту,

контролю за імпортом/експортом (фізичні перевірки), оплати, індикатори ризиків для даного суб'єкта постмитного аудиту або ризиків, пов'язаних з його діяльністю, пільгових та преференційних режимів тощо;

- інформація від податкових та митних органів інших країн;
- інформація, подана заявником для отримання відповідного дозволу в разі попереднього аудиту, зокрема самооцінка для уповноваженого економічного оператора.

2) неофіційні джерела:

- публікації у газетах, торговельних журналах та іншій промисловій пресі;
- інформація, отримана від постачальників та клієнтів¹⁵⁹ суб'єкта постмитного аудиту;
- біржова інформація;
- ресурси Інтернету тощо.

Формування загального уявлення щодо діяльності суб'єкта постмитного аудиту включає визначення аудитором таких аспектів:

1) організаційні характеристики:

- ідентифікація суб'єкта постмитного аудиту та його форми власності;
- структура управління суб'єкта постмитного аудиту;
- організаційна структура і відносини між підрозділами;
- відносини з зовнішніми партнерами;
- система бухгалтерського обліку;

2) Рівень дотримання вимог законодавства:

- інформація щодо типів, кількості й результатів виконаних перевірок;
- історія дотримання вимог, що стосуються митних, фінансових, а також будь-яких інших питань, пов'язаних зі злочинними сферами діяльності;
- імовірність неплатоспроможності;

3) внутрішні процедури:

- підозри в шахрайстві;

¹⁵⁹ Клієнт – суб'єкт економічної діяльності, якому постачаються товари суб'єктом постмитного аудиту згідно з торговельними угодами.

– система бухгалтерського обліку, контролю і процедурах внутрішнього контролю (включаючи моніторинг), які застосовуються суб'єктом постмитного аудиту. Це охоплює таке:

- встановлення методу переходу суб'єктом постмитного аудиту від своїх бухгалтерських записів до митної декларації¹⁶⁰;
- визначення заходів внутрішнього контролю, які забезпечують якісну підготовку декларацій суб'єкта постмитного аудиту;
- аналіз систем інвентарного обліку і контролю за зберіганням;
- електронні декларації (за наявності);
- спрощені митні процедури (за наявності).

Зазначена інформація може бути отримана за результатами попередніх аудитів та перевірок.

Діяльність суб'єкта постмитного аудиту та його операцій:

- надані митні процедури і дозволи;
- тарифна класифікація товарів;
- походження товарів;
- заявлена митна вартість;
- сума сплаченого мита;
- кількість і типи наданих митних декларацій;
- використані спрощені та пільгові процедури;
- види і кількість товарів, що перебувають на складах або в обробці;
- зміни (за наявності) у діяльності суб'єкта постмитного аудиту, оскільки вони можуть свідчити про недотримання вимог чинного законодавства.

Цей етап охоплює також вивчення аудитором чинного законодавства, яке застосовується суб'єктом постмитного аудиту у його діяльності з метою виявлення можливого недотримання вимог законодавства, визначення

¹⁶⁰ Митна декларація – заява встановленої форми, у якій особою зазначено митну процедуру, що підлягає застосуванню до товарів, та передбачені законодавством відомості про товари, умови і способи їх переміщення через митний кордон України та щодо нарахування митних платежів, необхідних для застосування цієї процедури.

напрямів, за якими нові або чинні вимоги законодавства можуть сприяти підвищенню ризику шахрайства та порушень з боку суб'єкта постмитного аудиту.

3. Проведення вступної співбесіди з посадовими особами суб'єкта постмитного аудиту

Посадові особи підприємств – керівники та інші працівники підприємств (резиденти та нерезиденти), які на підставі постійно або тимчасово виконуваних ними трудових (службових) обов'язків відповідають за додержання вимог, встановлених Митним кодексом України, законами та іншими нормативно-правовими актами України, а також міжнародними договорами України, укладеними у встановленому законом порядку.

Вступна співбесіда проводиться з посадовими особами суб'єкта постмитного аудиту або за потреби з іншим персоналом підприємства.

Вступна співбесіда передбачає таке:

- визначення цілей та завдань постмитного аудиту, обговорення причин для відбору суб'єкта постмитного аудиту для перевірки;
- обговорення порядку доступу та визначення способів отримання інформації та її джерел (даних щодо продажів, виробництва, клієнтської бази, системної документації, посадових інструкцій, внутрішніх документів, результатів внутрішніх аудитів суб'єкта постмитного аудиту тощо);
- обговорення термінів проведення постмитного аудиту та надання заключної звітності;
- визначення осіб, з якими можна контактувати у процесі проведення постмитного аудиту.

4. Визначення рівня суттєвості (матеріальності)

Суттєвість (для цілей постмитного аудиту) – це максимально припустимий розмір помилкової або пропущеної суми у фінансовій звітності, якою аудитор може знехтувати, оскільки вона не вплине на рішення користувачів звітності. Існують два методи визначення суттєвості:

– кількісний – аудитор визначає, що помилка при оцінюванні вартості товарів з метою оподаткування митом перебуває в межах 1 % або 1 000 грн у будь-якій імпорتنій декларації, тобто такий розмір помилки не вплине на рішення аудитора;

– якісний, описовий – аудитор визначає, що помилка у написанні назви товару не впливатиме на рішення аудитора, якщо вона не змінює класифікацію товару.

Зазначені критерії мають бути документально визначені у плані проведення постмитного аудиту.

5. Визначення методів обробки інформації за допомогою ІТ-засобів при проведенні постмитного аудиту

ІТ-засоби можуть використовуватися у разі, коли отримана інформація є недостатньо структурованою. Їх використання аудитором передбачає таке:

1. застосування інструментів пошуку файлів (аналізу даних);

2. застосування методів обробки та подання даних:

– побудову та використання схем (графів) виробничих потоків – графічний метод;

– описовий метод;

– поєднання зазначених методів.

Описовий метод є більш придатним при проведенні постмитного аудиту суб'єктів малого та середнього підприємництва, тоді як графічний метод – для суб'єктів великого підприємництва¹⁶¹.

6. Формування остаточного робочого плану постмитного аудиту

Робочий план постмитного аудиту має обов'язково містити такі складові:

– сферу охоплення постмитного аудиту;

– мету та завдання постмитного аудиту;

– перелік процедур (аналіз, тестування тощо);

¹⁶¹ Про надання податкової консультації стосовно критеріїв визначення юридичної особи великим платником податків, суб'єктом малого підприємництва або іншим платником податків для цілей встановлення тривалості документальних перевірок: лист ДФС України від 08.11.2016 № 24039/6/99-99-14-03-03-15.

- рівень суттєвості;
- перелік осіб, з якими будуть проведені співбесіди у ході постмитного аудиту;
- перелік приміщень, які будуть обстежені в процесі постмитного аудиту;
- перелік процесів і процедури, за якими буде відбуватися спостереження під час постмитного аудиту;
- терміни проведення постмитного аудиту: початок аудиту, здійснення співбесід, тестувань, завершення аудиту, надання заключного звіту;
- перелік аудиторів із зазначенням підзвітності, визначення керівника аудиту;
- перелік зовнішніх експертів, за необхідності: ІТ-спеціалістів, хіміків, суб'єктів оціночної діяльності тощо, та їх завдання під час проведення постмитного аудиту;
- будь-які питання стосовно постмитного аудиту, за необхідності, зокрема порядок вирішення спірних питань, внесення оперативних змін тощо.

Типова структура робочого плану постмитного аудиту наведена у Додатку Л.

Передувати документам з постмитного аудиту має форма кодифікації документації аудиторської перевірки. Кожному розділу документації присвоюється відповідний код, який доцільно деталізувати на кожному етапі постмитного аудиту.

Приклад	
Кодифікація документації аудиторської перевірки	
Компанія _____	Керівник аудиту _____ у
РОЗДІЛ	КОД
Планування	А
Збір інформації	Б
Аналіз інформації та попереднє оцінювання	В
Системна документація	Г
Внутрішній контроль – опис, форми та тестування	Д
Системний аудит та оцінювання системи контролю	Е
Самостійне тестування	Ж
Підготовлено: _____	Перевірено: _____ Код

Документація аудиторської перевірки являє собою сукупність форм, листів та інших документів, створюваних у процесі постмитного аудиту.

Загальна форма документування результатів постмитного аудиту може застосовуватися тоді, коли використання спеціальних форм не придатне: документування аудитором зауважень, приміток під час аналізу певного документа суб'єкта постмитного аудиту або під час проведення співбесіди з посадовими особами/працівниками тощо.

Приклад	
Заповнення загальної форми документування результатів постмитного аудиту	
Процедура: вступна співбесіда	
Компанія _____ Керівник аудиту _____ у	
ВСТУПНА СПІВБЕСІДА	ДІЯ
16.04.2017 р., головний офіс компанії, вул. Петренка, 21а, м. Київ	
Присутні: ДФС: керівник аудиту, аудитори компанія: директор компанії, фінансовий директор, керівник відділу внутрішнього аудиту, керівник відділу ЗЕД за його заступник, завідуючий складом	Заступника керівника відділу ЗЕД визначено контактною особою
Підтвердження мети та завдань постмитного аудиту	Згода посадових осіб компанії
Підтвердження термінів проведення постмитного аудиту, приміщень, які будуть відвідані	Згода посадових осіб компанії
Запитання щодо здійснення значних змін у стандартах, процедурах та процесах після проведення останнього аудиту	Удосконалення системи управління закупками. Відповідна інформація має бути передана заступником керівника відділу ЗЕД в оперативному порядку
Запитання щодо наявності проблем із дотриманням законодавства, починаючи з 2015 р.	Відсутні
Підтвердження надання кінцевого варіанта робочого плану аудиту посадовим особам компанії протягом 7 діб	Копія має бути надіслана посадовим особам компанії
Підготовлено: _____	Перевірено: _____ Код _____

В. Ідентифікація та аналіз внутрішніх ризиків підприємства та системи контролю

Етапи здійснення ідентифікації та аналізу внутрішніх ризиків підприємства та системи контролю:

1. Визначення системи внутрішнього контролю суб'єкта постмитного аудиту та видів контролю.

2. Встановлення зв'язку між внутрішнім контролем та ризиками у діяльності суб'єкта постмитного аудиту.

3. Визначення типів аудиторського ризику.

1. Визначення системи внутрішнього контролю суб'єкта постмитного аудиту та видів контролю

Внутрішній контроль суб'єкта постмитного аудиту – політика та процедури підприємства, призначені для попередження помилок, недоробок, викривлень інформації та недобросовісних дій всередині компанії.

Мета визначення системи внутрішнього контролю полягає в ідентифікації аудитором видів внутрішнього контролю суб'єкта постмитного аудиту.

Два види внутрішнього контролю охоплюють превентивний контроль (спрямований на попередження помилок, недоробок, викривлень інформації тощо) та контроль виявлення (спрямований на ідентифікацію помилок та інших типів порушень діяльності підприємства у разі, коли останні вже відбулись, та суб'єкт постмитного аудиту має вчиняти відповідні дії).

Превентивний контроль охоплює таке:

– будь-який огляд, верифікацію, перерахунок та переоцінку даних до того, як запустити їх у процес;

– документацію за подвійним підписом;

– перехресний контроль за певними завданнями;

– паролі на ПК;

– підтримку витратомірів, лічильників та інших засобів виміру у належному стані;

– перешкоди для несанкціонованого доступу до приміщень тощо.

Контроль виявлення передбачає таке:

- інвентаризацію;
- внутрішній аудит;
- щотижневі або щомісячні звірки;
- періодичне проведення контролю якості;
- оперативні звіти з відхилень¹⁶².

У процесі цього етапу постмитного аудиту при аналізі ділової документації аудитор повинен звертати увагу на таке:

- відображення нормативних вимог чинного законодавства у посадових інструкціях, описах виробничого процесу та в іншій документації, що використовується у діяльності суб'єкта постмитного аудиту;
- проведення суб'єктом постмитного аудиту внутрішнього або зовнішнього аналізу та аудиту дотримання нормативних вимог і застосування належним чином результатів таких перевірок;
- використання суб'єктом постмитного аудиту допомоги професійних консультантів при регламентуванні діяльності, певних процедур та процесів, проведенні певних операцій тощо відповідно до нормативних вимог.

Результати повинні бути внесені у документацію аудиторської перевірки.

Приклад

Визначення внутрішніх ризиків підприємства на основі вивчення системи внутрішнього контролю

Процедура «Отримання контейнерів та розвантаження»

Діяльність великої компанії-імпортера становить сукупність процедур, пов'язаних з придбанням та розвантаженням вантажних контейнерів, з метою переконатися, що вони заповнені товаром згідно з замовленнями та зобов'язаннями постачальника, і відсутні пошкодження цих вантажів у період між відвантаженням від постачальника до придбання на склад імпортера.

Мета постмитного аудиту: ідентифікувати відповідність цієї процедури нормам чинного законодавства і чи забезпечує внутрішній контроль суб'єкта постмитного аудиту цю відповідність.

Цей операційний процес має бути задокументований таким чином.

1. Контейнер з імпортованими товарами прибуває та надходить у розпорядження завідуючого складом та старшого працівника складу. Вантажні документи та митна декларація знову перевіряються на відповідність номера контейнера, і якщо усе збігається, контейнер відкривають.
2. Робітники складу відкривають контейнер у присутності завідуючого складом та старшого робітника складу, і товари знову перевіряються на відповідність міжнародним вантажним накладним та інформації, що міститься у митній декларації

¹⁶² Звіт з відхилень – документ, який містить детальну інформацію щодо одного або декількох ключових показників ефективності або інших важливих показників (випуск бракованих виробів), які вийшли за межі встановлених граничних значень.

3. Після закінчення підписується відповідний акт щодо відповідності товарів, які прибули, інформації, що міститься у міжнародній вантажній накладній¹⁶³ та митній декларації.

4. Старший працівник складу та завідуючий складом підписують цей акт, копія якого спрямовується до бухгалтерської служби компанії-імпортера, копія – до відділу управління запасами компанії-імпортера, і ще одна копія залишається в офісі складу.

Висновок аудитора: цей процес є важливим для аудиту, оскільки слугує для забезпечення точності митної декларації, забезпечуючи відповідність кількості товарів, що прибули у контейнері та у митній декларації. Внутрішній контроль такої операції може вважатися ефективним під час забезпечення відповідності чинному законодавству за умов, якщо він здійснюється належно та верифікація також відбувається належним чином

2. Встановлення зв'язку між внутрішнім контролем та ризиками у діяльності суб'єкта постмитного аудиту

Мета встановлення такого зв'язку полягає у документуванні внутрішніх ризиків та внутрішнього контролю.

Для цього варто використовувати форму «Контроль/ризик», яка дозволяє аудитору ідентифікувати потенційні помилки в операційній та фінансовій діяльності суб'єкта постмитного аудиту, які ймовірно впливають на дотримання законодавства, та пов'язувати їх внутрішнім контролем суб'єкта постмитного аудиту, який має бути спрямований на усунення цих ризиків.

Приклад Заповнення форми «Контроль/ризик»

Процедура: «Отримання контейнерів та розпакування»

Назва форми «Контроль/ризик» має бути «Отримання контейнерів та розпакування»

Аудитор має задокументувати всі потенційні помилки у митній декларації, що надається суб'єктом постмитного аудиту, такі як тарифна класифікація (відповідно УКТЗЕД), опис товарів, кількість місць вантажу, кількість одиниць товару, вартість, країна походження та інші потенційні ризики.

Потім аудитор вносить до форми методи внутрішнього контролю за цією операцією, зокрема: наявність документації за подвійним підписом, відповідність інформації у міжнародних вантажних накладних та митній декларації тощо

¹⁶³ Міжнародна вантажна накладна – міжнародний перевізний документ, що відображає шлях прямування вантажу від пункту його відправлення до пункту призначення, а також встановлює право власності на вантаж при перевезеннях.

ФОРМА «КОНТРОЛЬ/РИЗИК»

Аудитор _____ Керівник аудиту _____ у _____

ПРОЦЕДУРА: Опрацювання контейнерів та розпакування

		ПОТЕНЦІЙНІ ПОМИЛКИ											
Код	Вид контролю	Коментар щодо системи контролю	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Код г
ОТР 1	Звіт з розпакування контейнерів	Відповідає стандартам		X		X	X	X					
		Попереднє оцінювання системи контролю: високий рівень – надійності											
		Оцінювання системи контролю після тестування											
		Ризик, що залишається											
		Посилання на самостійний тест											
ПОТЕНЦІЙНІ ПОМИЛКИ													
		1. Неправильно визначена тарифна класифікація (УКТЗЕД)											
		2. Неправильно задекларована кількість товару											
		3. Неправильно задекларована вартість											
		4. Неправильно визначене походження											
		5. Неправильно маркування та гумерація											
		6. Незадекларовані товари											
		7. Некоректні митні декларації не виправлено											
		8.											
		9.											
		10											
							Підготовлено:			Перевірено:			Код
						/...../.....		/...../.....			Д ІА

Форма «Контроль/ризик» має заповнюватися паралельно із заповненням Листів реєстрації результатів контролю / тестування, який заповнюється аудитором для кожного внутрішнього контролю за кожним напрямом діяльності, який є об'єктом постмитного аудиту (п. 3.5).

До проведення тестування у листі реєстрації результатів контролю/тестування має бути зазначена попередня аудиторська оцінка стосовно ефективності методів контролю.

3. Визначення типів аудиторського ризику

Цей етап передбачає визначення характерного ризику; ризику недостатності контрольних процедур; ризику невиявлення помилки аудитором.

Мета визначення типів аудиторського ризику полягає у такому:

- забезпечити ефективне спрямування ресурсів і заходів контролю на процедури, процеси тощо з найвищим рівнем ризику;
- зосередити зусилля постмитного аудиту на тих операціях і процедурах, у яких існує найбільша ймовірність наявності помилок або в яких наявні помилки можуть призвести до серйозних наслідків.

Оцінювання ризиків має здійснюватися на основі поєднання та аналізу інформації, отриманої з різних джерел (п. 1.2), і таких процедур:

- визначення наявних індикаторів ризику;
- аналіз результатів пошуку за базами даних (аналітичний огляд);
- вивчення досвіду попередніх перевірок;
- спілкування з фіскальними органами інших країн у межах взаємодопомоги;
- спілкування з третіми сторонами¹⁶⁴;
- загальний досвід;
- знання у сфері ведення бізнесу суб'єкта постмитного аудиту;
- знання правил, які повинні застосовуватися;

¹⁶⁴Третя сторона – суб'єкт економічної діяльності, який пов'язаний з роботою, що перевіряється в ході аудиту суб'єкта постмитного аудиту, і діяльність якого може вплинути на виконання постмитного аудиту (митні брокери, банки, страхові компанії, транспортні компанії тощо).

– дотримувані суб'єктом постмитного аудиту митні угоди та процедури;

- місцеві дані та попередження;
- за необхідності співбесіда з суб'єктом постмитного аудиту.

3.1. Оцінювання характерного ризику

Характерний ризик – ризик, властивий суб'єкту постмитного аудиту, зумовлений специфікою його діяльності. Характерний ризик насамперед має бути оцінений аудитором у процесі постмитного аудиту з метою ідентифікації ситуацій, які можуть впливати на рівень дотримання вимог чинного законодавства, необхідно оцінити ймовірність недотримання вимог і його можливі наслідки.

Оцінювання характерного ризику передбачає аналіз таких питань, як:

- ідентифікація та характеристики напрямів діяльності, що є об'єктом постмитного аудиту, та їх слабких сторін;
- організаційні характеристики суб'єкта постмитного аудиту (форма власності, організаційна структура, відносини з контрагентами);
- рівень комп'ютеризації, застосований суб'єктом постмитного аудиту;
- частка ринку компанії;
- рівень конкурентоспроможності компанії та відносини з конкурентами;
- рівень і якість відносин з органами доходів і зборів;
- результати попередніх перевірок;
- застосовуване законодавство і процедури;
- рівень дотримання вимог чинного законодавства;
- складність виробничих та фінансових операцій;
- проблеми, недоліки або підозри, пов'язані з напрямом діяльності, товарами, операціями або застосовуваними митними процедурами;
- відносини суб'єкта постмитного аудиту з третіми особами.

За результатами аналізу зазначених питань характерний ризик може бути визначений аудитором як високий, середній та низький (табл. 4.1).

Таблиця 4.1 – Рівні характерного ризику та їх ознаки

Рівень характерного ризику суб'єкта постмитного аудиту	Ознаки	
ВИСОКИЙ	Будь-яке з перерахованого очевидно:	<ul style="list-style-type: none"> ✓ низький рівень знань, досвіду та якості персоналу; ✓ висококонкурентна галузь, для якої характерний низький тиск на персонал, що приводить до низького рівня ризику ухилення від виконання посадових обов'язків; ✓ використання надто складних процедур та процесів; ✓ здійснення процедур та процесів у ручному режимі; ✓ галузь з високим рівнем оподаткування та регулювання, у якій існує багато конкурентів, які регулярно не дотримуються норм чинного законодавства (згідно з результатами перевірок їх діяльності)
СЕРЕДНІЙ	Будь-яке з перерахованого очевидно:	<ul style="list-style-type: none"> ✓ існують певні знання або досвід, які можуть бути досягнені будь-яким з робітників підприємства; ✓ галузь з високим рівнем конкуренції; ✓ часткове використання надто складних процедур та процесів; ✓ часткове здійснення процедур та процесів у ручному режимі; ✓ галузь із середнім рівнем оподаткування та регулювання, у якій існує декілька великих конкурентів
НИЗЬКИЙ	Більшість або усе з перерахованого очевидно:	<ul style="list-style-type: none"> ✓ високий рівень знань, досвіду та якості персоналу; ✓ середній рівень конкуренції у галузі; ✓ низький тиск на персонал, що призводить до низького рівня ризику ухилення від виконання посадових обов'язків; ✓ галузь з низьким рівнем оподаткування та регулювання, яка загалом характеризується задовільним рівнем дотримання норм чинного законодавства

Високий рівень характерного ризику можна знизити, якщо аудитор виявить, що працює ефективна система внутрішнього контролю (низький рівень ризику системи контролю), і навпаки.

Оцінювання аудитором характерного ризику суб'єкта постмитного аудиту обов'язково має бути відображене у документації аудиторської перевірки з посиланням на відповідні листи реєстрації результатів контролю/тестування.

3.2. Оцінювання ризику системи контролю

Ризик системи контролю, ризик недостатності контрольних процедур – ймовірність того, що суб'єкту постмитного аудиту не вдалося достатньо або адекватно реалізувати внутрішні процедури для запобігання, виявлення і усунення помилок. Цей вид ризику повинен оцінюватися в другу чергу.

Оцінювання ризику системи контролю, залежно від рішення аудитора, може проводитися на наступному етапі системного аудиту або на цьому етапі залежно від визначених завдань постмитного аудиту і характеристик суб'єкта постмитного аудиту.

Якщо оцінювання буде проводитися на етапі системного аудиту, аудитор має враховувати, що вихідний рівень ризику системи контролю залишається високим. Результати оцінювання на етапі системного аудиту можуть вплинути на завдання постмитного аудиту, а також на види і розміри зразків, обраних для самостійного тестування.

Основні критерії, за якими аудитор повинен оцінювати ефективність системи внутрішнього контролю суб'єкта постмитного аудиту, мають враховувати, що ефективна система внутрішнього контролю забезпечує таке:

- дійсність зареєстрованих операцій;
- ліцензування зареєстрованих операцій належним чином;
- реєстрацію всіх існуючих операцій;
- правильну митну вартість всіх зареєстрованих операцій;
- правильну тарифну класифікацію усіх зареєстрованих операцій;
- реєстрацію операцій у встановлені нормативними документами терміни.

Основні елементи контролю, на які аудитор має звернути увагу при оцінюванні ризику системи контролю:

1) система бухгалтерського обліку. Охоплює оцінювання аудитором того, як ведуться записи і який вид підтримки використовується для виконання цих завдань. Якщо застосовуються ІТ-системи, аудитор повинен зібрати інформацію щодо застосовуваного програмного забезпечення, процедур збору, обробки та реєстрації даних, безпеки інформації тощо (п. с. 2);

2) засоби внутрішнього контролю. Оцінювання засобів контролю стосується методів управління суб'єкта постмитного аудиту, внутрішньої організації і розподілу завдань та повноважень на підприємстві з метою встановити ризик застосування суб'єктом постмитного аудиту шахрайських схем;

3) процедури внутрішнього контролю. Передбачають оцінювання методів і прийомів, що застосовуються суб'єктом постмитного аудиту, які забезпечують дотримання всіх правил (включаючи внутрішній моніторинг), для встановлення рівня потенційного недотримання вимог суб'єктом постмитного аудиту.

Інструментарій оцінювання ризику системи контролю:

1) теоретичний інструментарій застосовується з метою ідентифікувати основні види контролю і слабкі сторони контролю досліджуваних процедур за допомогою:

– інтерв'ю, опитування та співбесіди з відповідальними співробітниками;

– спостереження (спостереження за реалізацією на практиці визначеного у документах розподілу обов'язків тощо);

2) практичний інструментарій використовується з метою підтвердити, що процедури виконуються згідно з положеннями і стандартами нормативної документації шляхом проведення перевірок і тестів контролю на предмет їх відповідності нормативним документам та повторного виконання (визначення аудитором тарифної класифікації товарів і порівняння з результатом тарифної класифікації, визначеної суб'єктом постмитного аудиту).

Зазначені методи можуть використовуватися аудитором окремо або у поєднанні.

Основні види ризику системи контролю залежно від процедури, що перевіряється:

– види адміністративного контролю – залежно від рівнів управління на підприємстві;

– види технологічного контролю – залежно від характеру виробничого процесу.

При плануванні тестування видів контролю аудитор необхідно визначити заходи внутрішнього контролю, які підлягають тестуванню; тип тесту, який буде застосовуватися для кожного з основних видів контролю; кількість тестів для кожного виду контролю.

Обсяг таких тестів для видів контролю залежить від типу основного виду контролю і рівня надійності, якого аудитор планує досягти. Чим більша кількість тестів, тим вище рівень надійності, а отже, нижче рівень ризику помилкових висновків.

За результатами аналізу зазначених питань, ризик системи контролю суб'єкта постмитного аудиту може бути визначений аудитором як високий, середній та низький (табл. 4.2).

Таблиця 4.2 – Рівні ризику системи контролю та їх ознаки

Рівень ризику системи контролю суб'єкта постмитного аудиту	Ознаки	
ВИСОКИЙ	Будь-яке з перерахованого очевидне:	<ul style="list-style-type: none"> ✓ неефективність існуючого внутрішнього контролю; ✓ неефективність застосування його методів персоналом підприємства; ✓ внутрішні нормативні документи стосовно оцінювання ефективності контролю важко зрозуміти; ✓ після будь-якого останнього аудиту відбулися значні зміни у процедурах та системі контролю
СЕРЕДНИЙ	Будь-яке перерахованого очевидне:	<ul style="list-style-type: none"> ✓ внутрішній контроль частково ефективний та релевантний виробничим процесам; ✓ персонал загалом ефективно застосовує методи внутрішнього контролю; ✓ кожний вид контролю забезпечується чіткою та зрозумілою нормативною документацією; ✓ після будь-якого останнього аудиту відбулися незначні зміни у процедурах та системі контролю
НИЗЬКИЙ	Більшість або все з перерахованого очевидне:	<ul style="list-style-type: none"> ✓ внутрішній контроль є ефективним та релевантним виробничим процесом; ✓ кваліфікований персонал ефективно застосовує методи внутрішнього контролю; ✓ нормативна документація щодо видів контролю є чіткою та зрозумілою; ✓ після будь-якого останнього аудиту змін у процедурах і системі контролю не було

Оцінювання аудитором ризику системи контролю суб'єкта постмитного аудиту обов'язково має бути відображене у документації аудиторської перевірки з посиланням на відповідні листи реєстрації результатів контролю/тестування.

3.3. Оцінювання ризику невиявлення

Ризик невиявлення – це ризик того, що аудитори у процесі постмитного аудиту не виявлять суттєвих помилок у фінансовій звітності. На відміну від характерного ризику та ризику оцінювання системи контролю, аудитори можуть знижувати рівень такого ризику.

Оцінювання цього виду ризику можливе після оцінювання двох попередніх типів внутрішнього ризику суб'єкта постмитного аудиту. Ризик невиявлення є обернено пропорційним іншим видам ризиків.

Якщо рівень цих ризиків високий, то рівень ризику невиявлення буде низьким, а аудитору доведеться виконувати самостійні тести високого рівня.

При низькому рівні цих ризиків аудитор може допускати високий рівень ризику невиявлення і, отже, знизити рівень тестів, які необхідно виконати під час аудиту. Для оцінювання ризику невиявлення доцільно використовувати матрицю рівня надійності (табл. 4.3).

Таблиця 4.3 – Визначення придатного рівня ризику невиявлення

Встановлення придатного рівня ризику невиявлення				
		Оцінка ризику системи контролю		
		ВИСОКИЙ	СЕРЕДНІЙ	НИЗЬКИЙ
Оцінка характерного ризику	ВИСОКИЙ	Мінімальний	Низький	Середній
	СЕРЕДНІЙ	Низький	Середній	Високий
	НИЗЬКИЙ	Середній	Високий	Максимальний

Якщо рівні ризику системи контролю і характерного ризику є високими, то рівень ризику невиявлення є мінімально прийнятним.

На основі оцінювання ризиків аудитор встановлює зміст наступного етапу постмитного аудиту, приймає остаточне рішення щодо масштабу постмитного аудиту з визначенням об'єктів і періодів огляду.

Приклад

Визначення внутрішніх ризиків

Суб'єкт постмитного аудиту імпортує текстиль з Китаю.

Характерний ризик є високим, оскільки аудитору відомо, що походження і вид товарів стимулюють до невірної декларування в частині митної вартості, коду товарної позиції (тарифи і антидемпінгові мита), кількості товарів.

Якщо аудитор не має інформації щодо застосовуваної системи внутрішнього контролю або аудитору відомо про недоліки в бухгалтерському обліку (відсутність достовірної системи обліку товарних запасів, неможливість прив'язки обліку товарних запасів до міжнародної вантажної декларації або митних декларацій), ризик системи контролю є високим.

Оскільки характерний ризик і ризик системи є високими, для зниження ризику невиявлення до прийнятного рівня аудитор повинен відбирати більше зразків і проводити більше власних експертиз у ході наступних етапів постмитного аудиту.

Якщо суб'єкт постмитного аудиту має ефективну та надійну систему внутрішнього контролю, облік товарних запасів ведеться належним чином, а системи дозволяють простежити відповідність між закупівлями, обліковими записами та митними деклараціями, незважаючи на те, що характерний ризик залишається високим, ризик системи контролю є низьким. У цьому разі кількість зразків буде меншою, а рівень власних експертиз, які застосовуватимуться аудитором для забезпечення прийнятного рівня ризику невиявлення, буде нижчим

Зокрема, рішення аудитора залежить від результатів оцінювання ризиків та прийнятного рівня невиявлення (більш низький рівень ризику невиявлення потребує більшої кількості власних тестів та експертиз, і навпаки). Оцінювання аудитором ризику системи контролю суб'єкта постмитного аудиту обов'язково має бути відображене у документації аудиторської перевірки з посиланням на відповідні листи реєстрації результатів контролю/тестування.

Також корисним для аудитора може виявитися використання переліку питань, у яких ідентифікуються відповідні напрями та проблеми, які необхідно розглянути під час аудиту. Більш детально це питання розглянуто у п. с.5.

Залежно від результатів оцінювання ризиків аудитор може на вибір проводити системний аудит; самостійне тестування, аудит на основі операцій; поєднання зазначених методів. Зазвичай обирається останній варіант.

С. Системний аудит

Системний аудит – це перевірка аудитором систем і видів внутрішнього контролю суб'єкта постмитного аудиту.

Етапи проведення системного аудиту:

1. Визначення порядку функціонування відповідного виду внутрішнього контролю.
2. Аудит ІТ.
3. Визначення контрольних тестів.
4. Визначення обсягу вибірки для контрольних тестів.
5. Тестування, документування та аналіз результатів контрольних тестів.

1. Визначення порядку функціонування відповідного виду внутрішнього контролю

В ході цього етапу аудитор має посилатися на відповідні Листи реєстрації результатів контролю/тестування та форми «Контроль/Ризик».

Аудитор повинен визначити таке:

- операції, які будуть об'єктом постмитного аудиту;
- де, коли і як часто застосовується відповідна процедура;
- особу/осіб, що здійснюють контроль;
- характер помилок та недотримання чинного законодавства, які можуть виникнути у процесі здійснення визначених операцій;
- початкову оцінку ефективності контролю.

2. Аудит ІТ

Аудит ІТ здійснюється з метою забезпечення повної, точної, авторизованої і своєчасної обробки даних щодо діяльності суб'єкта постмитного аудиту.

Якщо у процесі внутрішнього контролю застосовуються ІТ-засоби, аудитор може перевірити таке:

- комп'ютерні операції зі здійснення певних розрахунків (розрахунок зобов'язань зі сплати ввізного мита тощо);
- автоматизований контроль (контрольне редагування для забезпечення точності введених даних);
- автоматичне формування звітів з відхилень (на основі даних, які надаються персоналом підприємства);

- автоматизована управлінська інформація (експорт, звільнений від сплати мита тощо);
- контроль з метою попередження або виявлення несанкціонованого доступу до файлів, що містять інформацію про тарифну класифікацію або зміни ставок мита.

Сфери аудиту ІТ суб'єкта постмитного аудиту

1) *Загальний контроль.* Пов'язаний з «комп'ютерним середовищем» і містить забезпечення:

- наявності обладнання і програмного забезпечення, їх конфігурацію;
- фізичної безпеки (розташування обладнання в замкненому приміщенні тощо);
- безпеки системи (захист від вірусів, системи обмеження доступу тощо);
- безпеки доступу (використання пропусків і паролів тощо);
- створення резервних копій файлів;
- зовнішньої і внутрішньої технічної підтримки;

2) *Контроль на рівні додатків.* Стосується обробки в різних додатках програмного забезпечення, що формують систему суб'єкта постмитного аудиту, і охоплює перевірку інформації щодо:

- методів введення даних;
- методів обробки введення даних;
- характеру оброблених даних.

Якщо орган доходів і зборів має електронну систему для обробки і зберігання даних, пов'язаних з митними операціями та деклараціями, такі дані можна зіставити з даними, що надав суб'єкт постмитного аудиту.

До технічних методів проведення аудиту ІТ, належать такі:

1. *Контроль користувачами.* Стосується перевірок даних користувачами з метою визначення правильності їх обробки (працівник перевіряє, чи збігається кількість товарів, зазначених у повідомленні про відправлення, з кількістю фактично відібраних товарів тощо);

2. *Контрольне зчитування.* Використання перевірного програмного забезпечення для аналізу і перевірки даних суб'єкта аудиту. Перевірка охоплює дотримання послідовності (номерів інвойсів), проведення повторних розрахунків, зіставлення даних з інформацією, наданою органом доходів і зборів тощо. Найбільш поширені приклади контролю на основі ІТ-засобів, які аудитор доцільно тестувати в межах постмитного аудиту (табл. 4.4).

Таблиця 4.4 – Приклади контрольних тестів на основі ІТ-засобів

Вид внутрішнього контролю суб'єкта постмитного аудиту	Зміст контрольного тесту
Надійність паролів до інформації про операції	Спроба увійти до відповідної системи
Допуск до виконання певних функцій лише авторизованому персоналу та відповідний захист за допомогою пароля	Прохання до неавторизованого персоналу щодо спроби здійснити відповідні функції
Дозвільні документи або документи за подвійним підписом в електронному вигляді мають заповнюватися посадовими особами суб'єкта постмитного аудиту до моменту передавання декларацій та інших документів органам доходів і зборів	Сформувати вибірку заповнених декларацій в електронному вигляді та інших документів і пересвідчитися у наявності відповідного дозволу та подвійного підпису перед передаванням їх органам доходів і зборів
Ідентифікаційні картки (ID-картки), що надають дозвіл для потрапляння у відповідні будівлі та приміщення. Система дозволяє документувати автоматично всі переміщення працівників	Супроводжувати працівника у переміщеннях з використанням ID-картки. Потім надати запит до служби охорони щодо роздрукування маршруту переміщень та перевірити відповідність реальним переміщенням
Допуск до приміщень з обмеженим доступом (митного складу суб'єкта постмитного аудиту тощо) лише за спеціальними безконтактними картками доступу	Прохання до працівника зайти до митного складу з використанням ID-картки

Результати аудиту ІТ суб'єкта постмитного аудиту обов'язково мають бути відображені у документації аудиторської перевірки.

3. Визначення контрольних тестів

Здійснюється з метою оцінювання відповідності проведення обраного виду контролю нормативним документам, що регламентують порядок та стандарти його здійснення. Зміст кожного контрольного тесту залежить від виду контролю, що є об'єктом постмитного аудиту.

Під час цього етапу аудитор повинен оцінити обраний вид контролю та визначити сутність обраного виду контролю; кваліфікацію особи, яка здійснює контроль, або відповідність ІТ-засобу, за допомоги якого здійснюється контроль, цьому контролю; кількість часу, що витрачається на цей контроль.

Приклад

Процедура «Отримання контейнерів та розвантаження»

Для оцінювання контролю за цією процедурою аудитор формує вибірку митних декларацій та аналізує їх відповідність Звіту про розвантаження контейнерів. Аудитор має звернути увагу на наявність двох підписів – завідуючого складом та старшого працівника складу. У разі виявлення невідповідностей аудитор може провести бесіду із завідуючим складом з метою усунення цих невідповідностей та коректного оформлення документів.

Також контрольний тест у цьому випадку може містити спостереження аудитором за процесом розвантаження з метою упевнитися, що всі процедури здійснені належним чином до підписання відповідних документів

4. Визначення обсягу вибірки для контрольних тестів

Згідно з визначеним рівнем надійності (п. В. 3) – високим, середнім або низьким, аудитор має визначити кількість операцій, які він буде перевіряти для підтвердження/спростування своїх попередніх висновків (табл. 4.5).

Таблиця 4.5 – Визначення обсягу вибірки для контрольних тестів

Рівень надійності	Обсяг вибірки*	Пояснення
ВИСОКИЙ	30 од.	Аудитор впевнений, що система контролю працює ефективно і лише потрібно пересвідчитися в цьому
СЕРЕДНІЙ	65 од.	Аудитор загалом впевнений в ефективності системи контролю, проте є слабкі місця
НИЗЬКИЙ	100 од.	За оцінкою аудитора, система контролю не є достатньо ефективною і надійною, створюючи можливості для недотримання положень чинної документації. Якщо таке дійсно виявлено, аудитор оцінює систему контролю як неефективну, ненадійну і недостовірну

*Обсяг вибірки – кількість операцій/товарів/документів, що мають бути перевірені у процесі постмитного аудиту.

Якщо початкове тестування операцій свідчить про наявність помилок, аудитор може збільшити обсяг вибірки та, відповідно, знизити рівень надійності.

За необхідності аудитор взагалі може не проводити системний аналіз. Тоді це призведе до складнішого контролю з використанням відбору проб та зразків (самостійного тестування).

Після визначення обсягу вибірки для проведення контрольного тестування, аудитор має визначити, які саме зразки із загальної кількості операцій буде обрано для тестування¹⁶⁵. Для цього використовуються методи нестатистичної вибірки (Додаток М).

5. Тестування, документування та аналіз результатів контрольних тестів

Аудитор на кожному листі реєстрації результатів контролю/тестування має документувати таке:

- звіт, що перевірявся (дата і номер звіту тощо);
- процедури та процеси, що перевірялися;
- кількість протестованих одиниць;
- метод формування вибірки;
- представників суб'єкта постмитного аудиту, присутніх під час контролю;
- отримані результати (все коректно або є помилки – їх потрібно визначити).

Копії будь-яких документів, що свідчать про порушення (копії невідданих або неперевіраних документів тощо), мають зберігатися до завершення постмитного аудиту.

¹⁶⁵ За потреби використовувати інформацію, що міститься у Постанові Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку відбору зразків продукції для визначення її якісних показників та форми акта відбору зразків продукції» від 31.10.2007 № 1280.

Приклад**Заповнення Листа реєстрації результатів контролю/тестування****Процедура: «Отримання контейнерів та розпакування»****ЛИСТ РЕЄСТРАЦІЇ РЕЗУЛЬТАТІВ КОНТРОЛЮ/ТЕСТУВАННЯ**Аудитор _____Керівник аудиту _____ у**Вид контролю: Звіт з розпакування контейнерів**

1. Контейнер з імпортованими товарами прибуває та поступає у розпорядження завідуючого складом та старшого працівника складу. Вантажні документи та митна декларація знову перевіряються на відповідність номера контейнеру, і, якщо все збігається, контейнер відкривають.

2. Робітники складу відкривають контейнер у присутності завідуючого складом та старшого робітника складу, і товари знову перевіряються на відповідність міжнародним вантажним накладним та інформації, що міститься у митній декларації.

3. Після закінчення підписується акт щодо відповідності товарів, що прибули, інформації, яка міститься у міжнародній вантажній накладній та митній декларації.

4. Старший працівник складу та завідуючий складом підписують цей акт, копія якого спрямовується до бухгалтерської служби компанії-імпортера, копія – до відділу управління запасами компанії-імпортера, і ще одна копія залишається у офісі складу

Процедура:

Отримання контейнерів та розпакування

Попереднє оцінювання:

Високий рівень надійності на основі низького характерного ризику та ризику системи контролю

Примітки:**Опис контрольних тестів:****Вибірка:**

- ✓ розмір: 30 (високий рівень надійності)
- ✓ метод формування вибірки: систематична вибірка (кожний 33 Звіт з розпакування контейнерів, починаючи з №16/00001);
- ✓ період: 01.01.2016–31.12.2016;
- ✓ розмір сукупності: 1 000 (Звіт з розпакування № 16/00001 – 16/01000)

Узагальнені результати тестування:

Вибірку з 30 звітів з розпакування (№16/00001, 16/00034, 16/00077 ... 16/0991) було перевірено на повноту заповнення та наявність обох підписів завідуючого складом та старшого працівника складу. У Звіті № 16/00041 відсутній підпис старшого працівника складу, проте ця помилка визнана несуттєвою, та такою, що не викликає необхідності у збільшенні розміру вибірки. Цю помилку доведено до відома старшого працівника складу та підкреслено потребу у наявності обох підписів. Оцінено процес отримання та розпакування контейнера, що прибув під час проведення аудиту, 30.04.2017. (Звіт № 17/00432). Визначено, що дії працівників відповідають положенням та стандартам, визначеним нормативною документацією.

Оцінювання системи контролю після тестування:Високий рівень надійності системи контролю зберігається

Підготовлено: _____

Перевірено: _____

Код

...../...../.....

...../...../.....

Д 1А

За результатами системного аудиту аудитор формує власний висновок стосовно ефективності системи контролю на підприємстві, зокрема щодо тих аспектів, які безпосередньо стосуються дотримання положень та стандартів нормативної документації.

Знову оцінюється рівень надійності: високий, середній, низький.

Результати системного аудиту суб'єкта постмитного аудиту та відповідні висновки аудитора обов'язково мають бути відображені у документації аудиторської перевірки з посиланням на відповідні листи реєстрації результатів контролю/тестування та у формі «Контроль/ризик» у рядку «Оцінка системи контролю після тестування».

Якщо у процесі тестування виникли суттєві спірні моменти, вони мають бути детально відображені в окремій формі документування аудиторських зауважень.

Приклади заповнення форми обліку аудиторських зауважень при виявленні аудитором різних типів помилок наведено у п. Д. 4.

Кожен з цих спірних моментів має бути задокументований у формі обліку аудиторських зауважень постмитного аудиту (п. Е. 1).

Виявлені аудитором помилки або порушення на цьому етапі мають бути доведені до суб'єкта постмитного аудиту. У разі негайного вирішення або виправлення відповідні результати повинні бути задокументовані у формі обліку аудиторських зауважень.

Умовою переходу до наступного етапу постмитного аудиту є сформована оцінка аудитора щодо рівня надійності системи внутрішнього контролю суб'єкта постмитного аудиту.

Д. Самостійне тестування. Аудит на основі операцій

Самостійне тестування, предметне тестування, аудит на основі операцій – це аудит окремих операцій з метою встановлення правильності та завершеності кожної обраної для перевірки операції, правильності та точності заповнення кожного обраного для перевірки документа,

відповідності кожного обраного для перевірки товару положенням та стандартам, указаним у нормативній документації.

Етапи самостійного тестування

1. Планування самостійного тестування.
2. Формування вибірки та обґрунтування методу формування вибірки.
3. Документування результатів самостійного тестування.
4. Оцінювання результатів самостійного тестування.

1. Планування самостійного тестування

Здійснюється для визначення аудитором характеру, часу, обсягу та методів проведення самостійних тестів, які забезпечать точність отриманих результатів.

До методів проведення самостійного тестування належать такі:

1) Перевірка/інспектування. Метод передбачає вивчення та оцінювання адміністративних записів і супровідних документів, а також фізичний контроль.

Про надійність документів та облікових записів можуть свідчити такі фактори:

- використання належного паперу для преференційних сертифікатів;
- послідовна нумерація рахунків чи інших документів;
- використання офіційних печаток тощо.

Аудитор може відібрати документи, підготовлені під час виконання операцій, і перевірити правильність внесення інформації до системи обліку, простеживши початковий потік даних через неї (простеження шляху від митної декларації до вихідної документації і навпаки тощо).

Недолік методу: проведення додаткових більш ретельних перевірок лише при виявленні помилок або порушень у системах бухгалтерського обліку суб'єкта постмитного аудиту. Такий підхід може базуватися на помилковому припущенні, що відсутність помилок або порушень в офіційних документах свідчить про правильність основних операцій.

Фізичний контроль охоплює таке:

- кількісний контроль – підрахунок, зважування, вимірювання;
- контроль виду і властивостей товарів;
- відбір проб аудитором з метою направлення їх іншій службі / стороні для подальшого аналізу.

При відборі проб аудитор повинен дотримуватися процедури, передбаченої законодавством України і нормативно-правовими актами щодо відбору проб.

Якщо провести огляд товарів неможливо, доцільно використовувати технічну специфікацію або опис товарів у відповідних джерелах (каталоги тощо).

Зовнішній огляд товарів або відбір проб може також здійснюватися у приміщеннях клієнтів суб'єкта постмитного аудиту;

Приклад

Перевірка документів. Етапи:

1. Відбір митних декларацій для перевірки.
2. Перевірка обліку товарних запасів, виробничої документації, інвентарної відомості, накладних відомостей, сертифікатів походження тощо для встановлення їх відповідності даним, указаним у митних деклараціях.

Приклади фізичного контролю: перевірка запасів на митному складі або зовнішній огляд товарів для визначення виду і властивостей товарів (наприклад, для тарифної класифікації)

2. Спостереження на місцях. Метод передбачає спостереження за діяльністю суб'єкта постмитного аудиту або його операціями, виробничими процесами та іншими процедурами (інвентаризація, переоблік, процес виробництва тощо) з метою збору та структурування фактів, пов'язаних зі штатними процесами або діяльністю суб'єкта постмитного аудиту.

Недоліки зазначеного методу:

- обмеженість у часі;
- у разі спостереження на місцях певні процеси або процедури можуть здійснюватися з більшою точністю, ніж зазвичай, оскільки працівники підприємства обізнані щодо проведення постмитного аудиту.

3. Запити/співбесіди. Цей метод охоплює офіційні письмові запити; неформальні співбесіди із персоналом підприємства.

Недолік: може використовуватися лише у сукупності з іншими методами;

4) Підтвердження даних третіми сторонами. Полягає в отриманні інформації від банків, митних брокерів, страхових компаній, транспортних компаній, контрагентів тощо для підтвердження достовірності даних, що містяться в документах та облікових записах суб'єкта постмитного аудиту за допомоги їх зіставлення з інформацією, якою володіє третя сторона (зміни у договорах, уточнення суми операції тощо).

Доцільно застосовувати у разі, якщо:

– виникають сумніви щодо точності та достовірності документації, яка є у суб'єкта постмитного аудиту;

– документи суб'єкта постмитного аудиту містять недостатньо фактичної інформації;

– суб'єкт постмитного аудиту не має необхідної фактичної інформації.

Може бути здійснено шляхом офіційного запиту до третьої сторони; вивчення ситуації на території третьої сторони; виконання перехресної перевірки.

За необхідності можуть призначатися окремі перевірки діяльності третіх сторін.

5) повторне проведення. Метод передбачає перерахунок або повторний огляд аудитором документації, облікових записів тощо, яка заповнена або задокументована суб'єктом постмитного аудиту (перерахунок задекларованої митної вартості, перерахунок митного боргу, проведення інвентаризації тощо);

6) математичні перевірки. Метод охоплює математичні розрахунки або звірку даних для перевірки точності розрахунків суб'єкта постмитного аудиту (перевірка розрахунку виходу продукції для режиму обробки всередині митної території тощо);

7) аналітичні методи. Метод передбачає таке:

- аналітичний огляд документації, облікових записів, процесів виробництва та інших процедур;
- перевірку достовірності та об'єктивності документації та облікових записів;
- аналіз характеристичних відносин і тенденцій на підприємстві.

Приклад

Порівняння митної вартості певного товару, отриманої від контрагента в конкретний період, з метою визначення відсутності розбіжності у цінах

За можливості документи вилучаються для подальшого вивчення в офісі аудитора. У цьому разі самостійне тестування операцій може здійснюватися за межами приміщень суб'єкта постмитного аудиту.

Аудитор приймає рішення щодо кількості самостійних тестів, які будуть проводитися, і за необхідності зменшує або збільшує їх кількість.

За умов виявлення відхилень від наявних показників діяльності суб'єкта постмитного аудиту або за відсутності можливості зіставлення отриманих даних з іншою інформацією аудитор має виконати відповідні додаткові перевірки.

2. Формування вибірки та обґрунтування методу формування вибірки

Для суб'єктів малого та середнього підприємництва у процесі здійснення постмитного аудиту є можливість перевірити всі операції, тоді як для суб'єктів великого підприємництва аудитор потрібно формувати вибірку операцій.

Обсяг вибірки залежить від такого:

- початкового рівня надійності, визначеного аудитором;
- рівня надійності, встановленого аудитором на основі тестування систем внутрішнього контролю суб'єкта постмитного аудиту.

Аудитор може використовувати два методи визначення обсягів вибірки:

1. Статистичний метод визначення обсягу вибірки (формування статистичної вибірки), що базується на застосуванні статистичних прийомів і інструментів (табл. 4.6).

Таблиця 4.6 – Обсяги вибірок за певних рівнів надійності

Рівень значимості	Рівень надійності після проведення системного аудиту	Обсяг вибірки для проведення самостійного тестування
Низький або середній	Низький	200
Низький	Середній	200
Низький	Високий	100
Середній	Середній	150
Середній	Високий	50
Високий	Низький	100
Високий	Середній	50
Високий	Високий	30

Примітка. Розраховано за допомогою статистичних інструментів для забезпечення 95 % рівня надійності (рівня значущості): не більше 1,5 % операцій мають помилки

За необхідності, з надходженням нової інформації, кількість зразків може бути збільшено, однак вони завжди повинні відображати результати тих типів ризиків/помилки, які визначені аудитором.

Приклад статистичної вибірки наведено у Додатку М;

2) нестатистичні методи (формування нестатистичної вибірки) охоплюють таке:

- вибірку із застосуванням випадкових чисел;
- вибірку з систематичним проміжком;
- блокову вибірку;
- безсистемну вибірку.

Опис нестатистичних методів наведено у Додатку Л.

Різниця полягає у тому, що статистичний метод дозволяє екстраполювати отримані результати на всю сукупність, тоді як нестатистичні методи відбору зразків дають змогу тільки оцінити наявність помилки, а не її значущість¹⁶⁶.

¹⁶⁶ Статистична значущість – імовірність того, що отриманий результат правильно відображає сукупність, вибірка з якої досліджувалася. Сукупність – набір операцій/товарів/документів, який використовується для формування статистичної вибірки при проведенні самостійного тестування.

Вони придатні для перевірки дотримання вимог: (перевірка чи проводиться контроль чи ні тощо).

4.3. Документування результатів самостійного тестування

Результати самостійного тестування мають бути внесені аудитором до відповідної форми – листа результатів самостійного тестування, для кожної процедури. Також, ці Листи мають містити перехресні посилання на листи реєстрації результатів контролю/тестування та форму «Контроль/ризик».

Лист результатів самостійного тестування в обов'язковому порядку має містити таке:

- мету проведення тесту;
- опис процедур тестування;
- рівень та сферу охоплення тесту;
- обґрунтування відбору вибірки та розмірів вибірки;
- розмір сукупності.

Якщо помилки відсутні, це дає підставу аудитору зробити висновок щодо високого рівня надійності, тобто ймовірність помилок у всій сукупності дуже незначна.

Якщо знайдені помилки, пропуски даних або інші неточності, їх має бути задокументовано у листі результатів самостійного тестування та у формі обліку аудиторських зауважень (для кожної помилки окремий лист). Можливим є їх обговорення з суб'єктом постмитного аудиту та подальше усунення (за можливості).

Після закінчення тестування вибірки аудитором за результатами тестування приймається рішення щодо доцільності збільшення обсягу вибірки для тестування з метою більш точного оцінювання наявних помилок, які можуть виявитися для операцій з більшою вартістю, що може вплинути на визначений раніше рівень надійності.

Приклад**Заповнення Листа результатів самостійного тестування**

Аудитор	Керівник аудиту	у
Процедура: заповнення основного файлу з описом тарифної класифікації товарів		Операція: тарифна класифікація, ціна товару, ставка мита
Опис тесту: Перевірка митних декларацій (МД-2) щодо їх відповідності комерційній документації за такими елементами: тарифна класифікація (граф 33); ціна товару (граф 42); ставка ввізного мита (граф 47 «нарахування»).		
Розмір вибірки: 100 (попередньо визначений високий рівень надійності; низький рівень надійності після системного аудиту)		
Метод формування вибірки: систематична вибірка (відповідні графи кожної 30-ї митної декларації)		
Період: 01.01.2016–31.12.2016.		
Розмір сукупності: 3 000 граф з 500 митних декларацій		
	Графа	Результат
1	16000087А Графа 33	Помилки відсутні
2	16000954К Графа 42	Помилки відсутні
3	1600012Е Графа 47	Помилки відсутні
4	16000862А Графа 33	Помилки відсутні
5	16000564М Графа 42	Помилки відсутні
6	16000542А Графа 47	Помилки відсутні
7	1600092Н Граф 33	Помилка визначення коду УКТ ЗЕД внаслідок неправильного написання найменування товару (граф 32)
8	1600095К Графа 47	Застосована неправильна ставка мита
9	16000675Б Графа 42	Помилки відсутні
10	16000453А Графа 33	Помилки відсутні
11	16000219К Графа 42	Помилки відсутні
12	16000413Е Графа 47	Помилки відсутні
...	...	
100	16000698Е Графа 47	Помилки відсутні
у		
	Підготовлено:/...../.....	Перевірено:/...../.....
		Код Ж/2 Б
У цьому прикладі аудитор провів самостійне тестування основного файлу тарифної класифікації, який містить інформацію щодо тарифної класифікації, найменування, вартості, походження та ставки мита для кожного з товарів, що імпортуються суб'єктом постмитного аудиту. Аудитор проводив тестування вибірки відповідних граф митних декларацій, порівнюючи їх з відповідною комерційною документацією з імпорту.		
У прикладі аудитор знайшов певну кількість помилок.		
Аудитор має розглянути всі помилки з погляду їх однакової значущості, оскільки відносно малі помилки (наприклад, недоплата суми мита за результатами незначної операції внаслідок невірної тарифної класифікації) у певних випадках можуть означати таку ж проблему, але вже для великої операції.		
У цьому випадку аудитор має зрозуміти, чи стала ця помилка наслідком одиночного випадку (збій у роботі IT-засобів, недотримання робочої дисципліни працівником, працівник на лікарняному тощо). Якщо так, то ймовірність інших подібних помилок є низькою. Якщо аудитор встановив високий рівень надійності та обсяг вибірки був незначним, доцільним є подальше тестування більшого обсягу вибірки для пересвідчення у тому, що помилка була випадковою, одноразовою подією.		

Збільшення обсягу вибірки може бути зроблене, наприклад, шляхом використання блокової вибірки, щоб охопити певний період або усі операції з високою вартістю/значними сумами мита.

Подібна доцільність збільшення обсягу вибірки має обговорюватися з керівником постмитного аудиту та повинна бути задокументована у робочій документації, оскільки це може вплинути на зміну термінів проведення постмитного аудиту, особливо у разі постмитного аудиту діяльності великих компаній.

4. Оцінювання результатів самостійного тестування

Після закінчення самостійного тестування усі виявлені помилки мають бути задокументовані у формі обліку аудиторських зауважень.

Якщо, за оцінкою аудитора, суттєві помилки відсутні і якщо з цим згоден керівник аудиту, який своїм підписом це засвідчує, тоді аудитор робить висновок щодо ефективного дотримання суб'єктом постмитного аудиту положень та стандартів, визначених у нормативних документах.

Коли внаслідок самостійного тестування виявлено суттєві помилки, аудитор має дати оцінку характеру цих помилок. На цьому етапі доцільними є консультації з керівником аудиту.

Для визначення характеру помилок аудитору необхідно визначити таке:

1) рівень їх суттєвості згідно з критеріями, визначеними у плані аудиту (визначення впливу на рівень дотримання норм суб'єктом постмитного аудиту);

2) їх систематичність, регулярність. Це є індикатором проблем у системах внутрішнього контролю, для усунення яких аудитор може запропонувати відповідні дії;

3) серйозність помилок щодо часу та масштабу. Це може свідчити про значні проблеми в системах управління та контролю суб'єкта постмитного аудиту, що потребуватиме невідкладних дій та, можливо, накладання штрафних санкцій. Також це може бути ознакою навмисного порушення чинних норм та стандартів з метою отримання неправомірної вигоди.

Усе це аудитор має брати до уваги та документувати у листах результатів самостійного тестування.

Якщо визначено, що виявлені помилки не мають одноразового характеру, аудитору потрібно прийняти рішення щодо збільшення розміру

вибірки (інколи до 100% сукупності), не лише для підтвердження оцінювання рівня дотримання норм, але й для визначення впливу помилки (підрахунок суми мита, несплаченої суб'єктом постмитного аудиту, тощо).

Приклад
Оцінка помилок, знайдених аудитором в процесі самостійного тестування

Графа митної декларації «Товар».
Товар «Столи медичні» визначено як «Смоли медичні» і відповідно код УКТЗЕД вказано для товару «Смоли медичні».
Така помилка може мати наслідком недоплати ввізного мита та свідчити про недотримання норм та стандартів.
Проте навіть, якщо вона не свідчить про проблеми зі сплатою мита, це вказує на недостатній рівень контролю якості введення даних у відповідні файли працівниками підприємства, а також про можливість інших помилок, пов'язаних з електронною обробкою інформації

Наприкінці проведення самостійного тестування аудитор має сформулювати/підтвердити висновок щодо рівня дотримання суб'єктом постмитного аудиту положень та стандартів, визначених у нормативних документах.

Заповнення форми обліку аудиторських зауважень при виявленні аудитором двох типів помилок

Приклад
Форма документування аудиторських зауважень

Процедура: введення даних в основний файл з описом тарифної класифікації товарів

Аудитор	Керівник аудиту
<p>Опис зауваження: Тестування основного файлу з описом тарифної класифікації товарів. В одному з рядків файлу товар «Столи медичні» визначено як «Смоли медичні» згідно з тарифною класифікацією</p> <p>Засвідчує недостатній рівень контролю якості введення даних у відповідні файли</p>	<p>Дати: внесено до форми: 03/05/2017 направлено працівникам компанії: 3/05/2017 отримано відповідь компанії: 03/05/2017 здійснено відповідні дії: – завершено: 04/05/2017</p>
<p>Відповідь компанії Контроль якості щодо введення даних проводився, проте не стосувався графи митної декларації «Товар». Контроль якості введення даних графи «Товар» буде внесено до процедури</p>	
<p>Подальші дії:</p>	
<p>Завершено: Фінансовий директор компанії продемонстрував аудиторам удосконалену процедуру контролю якості введення даних, яка містить графу митної декларації «Товар»</p>	
<p>Підготовлено: /...../.....</p>	<p>Перевірено: Код /...../..... Д/2Б 1А</p>

Приклад
Форма документування аудиторських зауважень

Процедура: введення даних в основний файл з описом тарифної класифікації товарів

Аудитор _____

Керівник аудиту _____

Опис зауваження		Дати
Самостійне тестування основного файлу з описом тарифної класифікації товарів. В одному з рядків визначено ставку ввізного мита, яка не відповідає тарифній класифікації. Засвідчує неоновлення даних (підвищення ставки ввізного мита) у основному файлі		внесено до форми: 03/05/2017 направлено працівникам компанії: 03/05/2017 отримано відповідь компанії: 04/05/2017 здійснено відповідні дії: 05/05/2017 завершено: 06/05/2017
Відповідь компанії: Оновлення даних щодо ставки ввізного мита в основному файлі з описом тарифної класифікації товарів після того, як нову ставку офіційно було введено у дію		
Подальші дії:		
Розмір вибірки збільшено до 200. Інших помилок не виявлено.		
Завершено:		
Працівник, відповідальний за оновлення даних, був на лікарняному, та інформацію не було оновлено до його виходу на роботу. Виявлена помилка вважається суттєвою, інформацію щодо неї буде внесено у заключний Звіт за результатами постмитного аудиту. Компанії буде рекомендовано вдосконалити процедури щодо оновлення даних.		

Підготовлено: _____

Перевірено: _____

Код
Ж/2Б 1Б

Підозра у шахрайстві та вчиненні злочинних дій

Якщо у процесі постмитного аудиту аудитор виявляє ознаки шахрайства або інших злочинних дій, або підозрює, що вони були здійснені, йому необхідно вжити відповідних заходів, передбачених законодавством України і внутрішніми адміністративними процедурами.

Також аудитор має враховувати, що результати аудиту можуть слугувати доказами під час кримінального процесу, тому вони мають бути належним чином оформлені та збережені.

Е. Аудиторські зауваження. Вирішення спірних питань

Етапи процесу визначення аудиторських зауважень та вирішення спірних питань:

1. Аналіз наявних аудиторських зауважень та спірних питань.
2. Дії суб'єкта постмитного аудиту у відповідь на аудиторські зауваження та спірні питання.
3. Визначення негайних дій та порядку контролю за їх виконанням.

Мета цього етапу полягає у вирішенні будь-яких спірних питань та усуненні аудиторських зауважень, які виникли протягом проведення системного аудиту та самостійного тестування, і які не було вирішено в процесі аудиту чи тестування, або тих, що можуть вважатись суттєвими та мають бути відображені у заключному Звіті за результатами постмитного аудиту.

5.1. Аналіз наявних аудиторських зауважень та спірних питань

Усі аудиторські зауваження повинні бути відображені у формі обліку аудиторських зауважень.

Всі аудиторські зауваження та спірні питання мають бути обговорені з посадовими особами суб'єкта постмитного аудиту з метою визначення дій для усунення цих зауважень й спірних питань та покращання рівня дотримання законодавства шляхом проведення співбесіди з посадовими особами та, за необхідності, працівниками підприємства.

Усі подібні дії мають бути задокументовані у формі обліку аудиторських зауважень.

Приклад				
Заповнення форми обліку аудиторських зауважень				
Аудитор			Керівник аудиту	
Код зауваження	Процедура	Зміст зауваження	Дата інформування посадових осіб компанії	Відповідь посадових осіб компанії та терміни
33 1	Замовлення на закупівлі	Замовлення на закупівлі можуть бути змінені без погодження після того, як товари імпортовані	06/05/2017	Згода. Систему буде оновлено невідкладно, з використанням програмного забезпечення, яке «вимагатиме» погодження на рівні фінансового директора. Доведено до відома провайдера програмного забезпечення.

				12/05/2017
33 2	Замовлення на закупівлі	Копія замовлення на закупівлі має бути надіслана митному брокеру для підтвердження інформації, що міститься у декларації	06/05/2017	Згода. Відповідні процедури вдосконалено: працівники відділу ЗЕД мають отримувати копії замовлень на закупівлі згідно процедури «Надсилання документів митному брокеру» 07/05/2017
Підготовлено:/...../.....			Перевірено: Код/...../..... E2/A3	

2. Дії суб'єкта постмитного аудиту у відповідь на аудиторські зауваження та спірні питання

Перед тим, як надати остаточну відповідь щодо аудиторських зауважень та спірних питань, суб'єкт постмитного аудиту може вжити дій для їх самостійного вирішення (самостійно усунути помилки, неточності тощо).

Для цього суб'єкту постмитного аудиту надається певний термін (не більше одного тижня) до надання офіційної відповіді на аудиторські зауваження та спірні питання.

Дії суб'єкта постмитного аудиту у відповідь на аудиторські зауваження та спірні питання може набувати таких форм (табл. 4.7).

Таблиця. 4.7 – Дії суб'єкта постмитного аудиту за результатами аудиту

Дії суб'єкта постмитного аудиту	Дії аудитора та/або керівника аудиту
1	2
Погодження із зауваженнями аудитора та негайне вжиття відповідних заходів щодо усунення помилок, неточностей тощо	Внесення інформації про заходи щодо усунення помилок, неточностей тощо суб'єктом постмитного аудиту у заключний звіт
Погодження із зауваженнями аудитора та планування здійснення коригувальних заходів, які будуть рекомендовані у заключному звіті за результатами постмитного аудиту	Визначення у заключному звіті коригувальних заходів Визначення у заключному звіті термінів перевірки органом доходів і зборів суб'єкта постмитного аудиту на предмет виконання ним коригувальних заходів

1	2
Погодження із зауваженнями аудитора, проте незгода з тим, що ці зауваження є суттєвими і впливають на рівень дотримання суб'єктом постмитного аудиту положень і стандартів, визначених у нормативних документах	Розгляд аудитором та керівником аудиту будь-яких додаткових доказів з метою підтвердження або спростування думки суб'єкта постмитного аудиту
Незгода із зауваженнями аудитора стосовно правильності визначення ним помилок, недоліків тощо	Розгляд аудитором та керівником аудиту будь-яких додаткових доказів з метою підтвердження або спростування думки суб'єкта постмитного аудиту

Усі відповіді суб'єкта постмитного аудиту повинні бути задокументовані у відповідні форми обліку аудиторських зауважень, які мають бути внесені до заключного звіту.

Якщо суб'єкт постмитного аудиту продовжує висловлювати незгоду із зауваженнями та висновками аудитора після проведення співбесід та обговорення, його позиція має бути відображена у заключному звіті.

3. Визначення негайних дій та порядку контролю за їх виконанням

Якщо певні помилки та зауваження не було усунуто у процесі постмитного аудиту, може виникнути необхідність у вжитті негайних коригувальних дій (стягнення додаткових сум мита, повернення надмірно сплачених сум мита, призупинення ліцензії або дозволу).

Ці дії мають бути задокументовані в аудиторській документації та внесені до заключного звіту.

F. Формування звітності за результатами постмитного аудиту

Етапи формування та обговорення звітності за результатами постмитного аудиту:

1. Формування заключного звіту за результатами постмитного аудиту.
2. Проведення заключної співбесіди з посадовими особами суб'єкта постмитного аудиту.
3. Формування аудиторського файлу.

6.1. Підготовка заключного звіту

Заключний звіт за результатами постмитного аудиту – це документ, який формується аудитором за результатами проведення постмитного аудиту та який містить основні питання і висновки аудиту щодо виявлених і перевірених ризиків, оцінку аудиторських даних, пов'язаних з висновками аудитора, суттєві невідповідності, виявлені в ході аудиту, а також відповідні коригувальні дії.

Мета заключного звіту:

- завершення аудиту;
- повідомлення про результати і пов'язані дані;
- виклад рекомендацій для внутрішніх та/або зовнішніх покращань;
- підтвердження домовленостей, досягнутих із суб'єктом постмитного аудиту;
- забезпечення бази для відшкодування боргу;
- сприяння майбутнім заходам/нагляду/аудиту;
- забезпечення простежування аудиту.

Рівень деталізації заключного звіту відрізняється залежно від обсягу та складності аудиту.

Перша сторінка проекту стандартного заключного звіту має містити таке:

- назву аудиторського звіту (з приміткою «Проект»);
- масштаб та завдання аудиту;
- П.І.Б. керівника аудиту;
- дату Звіту та підпис керівника аудиту.

Зміст стандартного проекту звіту:

- 1) інформація щодо виконаної роботи / виконаних перевірок:
 - перевірені документи і декларації;
 - інформація щодо взятих зразків, проаналізованих рахунків, запитів у межах процедури взаємної допомоги;

- перехресні перевірки з третіми сторонами тощо;
- 2) основні результати постмитного аудиту та рекомендації у стислому вигляді:
 - стислий виклад типів та характеру виявлених помилок та основні процедури та процеси, у яких ці помилки було виявлено;
 - за умов виявлення помилок – усі факти і юридичне обґрунтування, які мають значення для стягнення митного боргу (мита і ПДВ) та/або для призначення штрафів;
- 3) зауваження аудитора, які мають бути усунені суб'єктом постмитного аудиту та потреба у подальшому контролі з боку органу доходів і зборів за усуненням цих зауважень;
- 4) коментарі суб'єкта постмитного аудиту щодо зауважень аудитора та рекомендацій, включаючи погодження, незгоду та методи і час усунення зауважень (за необхідності);
- 5) визначення загального рівня надійності суб'єкта постмитного аудиту відповідно до цілей, масштабу та завдань аудиту;
- 6) будь-які обмеження та застереження щодо визначеного аудитором рівня надійності:
 - потреба в очікуванні подальшої інформації від суб'єкта постмитного аудиту;
 - етапи процесів та процедур, які неможливо було протестувати тощо.

Проект заключного звіту надається суб'єкту постмитного аудиту для ознайомлення та отримання офіційної відповіді щодо аудиторських висновків, зауважень та рекомендацій.

2. Проведення заключної співбесіди з посадовими особами суб'єкта постмитного аудиту

Мета проведення заключної співбесіди полягає у такому:

- досягненні формального погодження посадових осіб суб'єкта постмитного аудиту з результатами постмитного аудиту;

- отриманні зобов'язань посадових осіб суб'єкту постмитного аудиту щодо усунення зауважень та імплементації рекомендацій, визначених у заключному Звіті, у встановлені терміни;

- формуванні остаточної версії Заключного звіту, прийнятної для усіх сторін;

- досягнення погодження щодо подальшої співпраці між суб'єктом постмитного аудиту та представниками органу доходів і зборів.

Остаточна версія, порівняно з проектом, може містити аргументовану незгоду суб'єкта постмитного аудиту з результатами постмитного аудиту та побажання провести самостійне дослідження з метою спростування висновків аудитора або додаткову інформацію про причини виникнення помилок, недоліків тощо.

Після закінчення обговорень формується остаточна версія заключного звіту і надається:

- суб'єкту постмитного аудиту;
- відповідним департаментам та відділам органу доходів і зборів: Департаменту аудиту, Департаменту погашення боргу, Департаменту організації митного контролю, Департаменту організації протидії митним правопорушенням тощо.

За необхідності аудитором може бути підготовлений звіт за результатами постмитного аудиту для внутрішнього користування, який містить більш детальну інформації щодо проведеного постмитного аудиту та інформацію, яка не може бути передана суб'єкту постмитного аудиту.

Крім зазначеної вище інформації, звіт за результатами постмитного аудиту для внутрішнього користування може містити інформацію щодо:

- причин аудиту;
- аналізу ризиків і стратегії аудиту;
- методів відбору проб і зразків;
- підозр;
- інформацію від третіх сторін або про них;

- пропозиції щодо нових перевірок або аудитів;
- результатів перехресних перевірок;
- інформацію для органів розслідувань та протидії шахрайству (при виявленні випадків шахрайства або серйозних порушень).

3. Формування аудиторського файлу

Аудиторський файл – місце зберігання ключової інформації, документів, записів, отриманих або зроблених у ході постмитного аудиту. Може бути у паперовому та/або електронному вигляді.

Аудиторський файл формується з метою збереження документації, підтримки історії аудиту та збереження аудиторського сліду¹⁶⁷.

Зміст аудиторського файлу становить таке:

- призначення аудиту;
- план аудиту;
- використовувані контрольні списки;
- копії всіх підготовлених аудиторських звітів (внутрішніх і для суб'єкта постмитного аудиту);
- документи/дані, отримані на різних етапах постмитного аудиту;
- проведені тести та їх результати;
- схеми процедур та процесів;
- переписку (з суб'єктом постмитного аудиту, з третіми сторонами, між працівниками органів доходів і зборів тощо);
- подальші дії.

Типова структура аудиторського файлу наведена у Додатку Н.

До користувачів аудиторського файлу належать такі особи:

- представники департаментів органів доходів і зборів, які здійснюють постмитний аудит, – для проведення подальших перевірок або отримання інформації;
- внутрішні і зовнішні аудитори;

¹⁶⁷ Аудиторський слід – хронологічна послідовність записів аудиту, які містять докази зміни даних у результаті виконання певного процесу або процедури.

– посадові особи суб'єкта постмитного аудиту, які подають протест або апеляцію, – для отримання даних, що б підтверджували відповідні рішення;

– представники органів судової влади – для провадження кримінальних або інших розслідувань.

Управління аудиторськими файлами. Орган доходів і зборів, який має у своєму розпорядженні аудиторські файли, повинен забезпечити таке:

– конфіденційність;

– безпечне зберігання;

– убезпечення від несанкціонованого доступу;

– зчитуваність та доступність носія інформації (паперу, ком пакт-дисків тощо);

– зберігання протягом необхідного періоду відповідно до податкового та митного законодавства України.

Результати постмитного аудиту, включаючи рекомендації для подальших перевірок суб'єкта постмитного аудиту, повинні передаватися в систему аналізу ризиків органів доходів і зборів України для оновлення інформації щодо ризиків, оцінювання правильності аналізу ризиків та підвищення її точності.

Забезпечення за необхідності обміну інформацією, отриманою в ході проведення постмитного аудиту, з іншими офіційними органами законодавчої, виконавчої або судової влади України.

Потрібно зазначити, що запропонована Методика ґрунтується на чинній документації ВМО, ЄС та Світового банку щодо здійснення постмитного аудиту та спрямована на наближення вітчизняного законодавства до законодавства ЄС у сфері здійснення державної митної справи.

На відміну від чинних Методичних рекомендацій щодо оформлення актів (довідок) документальних перевірок дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи, затверджених наказом ДФС від

16.01.2017 № 23, розроблена Методика покликана визначити організацію та засади проведення постмитного аудиту саме для аудитора, який безпосередньо проводить перевірку, слугувати як посібник для проведення постмитного аудиту, у якому детально описано кожен етап та відповідні дії аудитора, які документи та джерела інформації він може використовувати, визначено критерії оцінювання рівня ризику саме для аудитора, а також методи його контролю тощо.

Розроблена Методика не суперечить чинному законодавству України з питань державної митної справи, а має на меті доповнити його з огляду забезпечення практичних рекомендацій для аудитора під час проведення ним постмитного аудиту.

4.2. Визначення переліку питань для здійснення постмитного аудиту

Митне регулювання в закордонних країнах поступово наближається до єдиного законодавчого регулювання митних питань. Більшість з розвинених країн усвідомили користь взаємної торгівлі та необхідність в уніфікації стандартів митного регулювання.

Правовою основою митних кодексів більшості зарубіжних країн є положення Кіотської конвенції¹⁶⁸, Рамкові стандарти Всесвітньої митної організації та міжнародні договори¹⁶⁹. Тому митна справа в цих країнах подібна за організаційно-правовою базою, хоча є свої особливості, зумовлені відмінностями у національних законодавствах.

Принципи та стандарти Європейського Союзу у сфері митної справи зосереджено у Митних прототипах¹⁷⁰, своєрідних стандартах, за допомогою яких можна виявляти недоліки функціонування митних адміністрацій і

¹⁶⁸ Конвенція про спрощення формальностей у торгівлі товарами від 25.06.2003 № 987_012. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/987_012 (дата звернення: 18.11.2018)

¹⁶⁹ Guidelines for Post-Clearance Audit (PCA). Volume 1. World Customs Organization, 2012.

¹⁷⁰ Customs blueprints. Pathways to better customs. Directorate General for Taxation and Customs Union. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2015. 140 с. URL: http://www.taxand.com/sites/default/files/Paper_on_EU_Interest_and_Royalties_Directive.pdf (Last access: 20.10.2017).

вносити відповідні зміни до стратегії їх діяльності. Одним з напрямів Митних прототипів є постмитний аудит. Механізм постмитного аудиту спрямований на сприяння розвитку міжнародної торгівлі, встановлення балансу між спрощенням торговельних процедур, забезпечення ефективності митного контролю та безпеки.

На сьогодні митні адміністрації США та ЄС найкраще відповідають Рамковим стандартам ВМО (що являють собою сукупність з декількох взаємопов'язаних документів та узагальнюють прогресивну практику у сфері забезпечення безпеки та спрощення процедур міжнародної торгівлі).

Європейське законодавство у сфері митного контролю базується на Митному кодексі ЄС, основи постмитного аудиту визначаються ст. 13–16 Митного кодексу ЄС¹⁷¹.

Документи, що регламентують процедуру проведення постмитного аудиту, розроблені та вдало застосовуються у країнах ЄС. Варто зазначити, що національне законодавство кожної окремої країни містить свої внутрішні правила для посадових осіб митних адміністрацій.

На основі формату нормативно-методичних документів країн ЄС, урахувавши європейський досвід і специфічні особливості ведення бізнесу в Україні, у ході цього дослідження розроблено опитувальник – перелік контрольних списків питань для визначення сфери контролю, обсягу необхідних процедур. Витяг з проекту опитувальника наведено у Додатку 3.

Проведення постмитного аудиту можна поділити на етапи: підготовчий, основний, підсумковий. За своєю структурою опитувальник поділяється на окремі частини питань: щодо підготовки до проведення перевірки та список контрольних питань, який безпосередньо стосується самої перевірки.

Перелік питань слугує своєрідним інструментом для покращання роботи у ході аудиторської перевірки. Він дасть можливість чітко та детально перевірити сфери контролю, значно скоротити час проведення самої перевірки,

¹⁷¹ Union Customs Code. URL: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2013:269:0001:0101:EN:PDF> (date of appeal: 11.09.2018).

упевнитися, що у процесі перевірки необхідна мінімальна кількість питань і процедур. Крім того, беручи до уваги дані опитувальника, аудитор може пересвідчитися, що враховано всі значні зони ризику.

Питання з підготовчого етапу аналізують конкретні сфери ризику в системі проведення постмитного аудиту; визначають конкретний план постмитного аудиту, що охоплює обсяг, методи і призначення аудитора/членів аудиторської команди. Підготовчий етап дає можливість спланувати дії аудитора до початку візиту на місце, а саме:

- вивчити всі конкретні аспекти, що підлягають перевірці;
- ретельно ознайомитися з вибірковими деклараціями та супровідними документами;
- відзначити всі аспекти, які можуть вимагати подальшої перевірки;
- отримати інформацію щодо імпортера.

Підготовка до проведення перевірки складається з блоку питань, які враховують організаційні характеристики, ступінь відповідності чинному законодавству, внутрішні процедури, відомості про угоди і діяльність суб'єкта ЗЕД.

Ці питання дають змогу аудитору з'ясувати: чи підходить підприємство для перевірки; чи були перевірені результати аналізу ризиків, для вибору підприємства; чи були виявлені додаткові ризики; обсяг аудиту; перелік питань, що невіршені і мають бути уточнені у процесі аудиту.

Під час опитування аудитор має виявляти справедливість і неупередженість, старання та уважність, конфіденційність, чесність, професійні навички та знання. Для справедливого становлення до суб'єктів господарювання аудитору потрібно здійснити таке:

- контролювати процес опитування;
- дотримуватися заздалегідь наміченого плану опитування, але за необхідності проявляти гнучкість;
- чітко пояснювати питання і впевнитися, що питання зрозуміли правильно;

– уникати того, щоб питання залишалися без відповіді або невіршеними;

- слухати уважно і спостерігати за реакцією;
- уникати розмитих запитань;
- демонструвати впевненість;
- створити сприятливу обстановку для опитуваного;
- у кінці опитування підвести підсумок.

Також у звичайній розмові з аудитором інтерв'юєр може розкрити важливі факти щодо своєї діяльності, які стосуються, наприклад, питань митної вартості, взаємин з постачальниками, постачання комплектуючих іноземному виробнику/продавцю тощо. У разі ухилення від прямої відповіді на поставлені питання, аудитор має наполягти на відповіді з метою отримання необхідної інформації.

Потреба у повторному візиті виникає, якщо в ході першого візиту не вся відповідна інформація була перевірена або якщо існують більш тривалі складні системи.

Опитувальник дає змогу детально описати різні огляди, які можуть проводитися щодо сфер контролю, з якими може зіткнутися аудитор. Кожна сфера контролю містить огляд відповідної галузі контролю або митної процедури та розділ з можливими ризиками, у якому описуються основні застосовувані характерні ризики для даної галузі контролю і перелік контрольних питань, які можуть бути поставлені щодо зазначених ризиків. Залежно від огляду, він може охоплювати один або декілька ризиків.

Разом з тим представлений у ході дослідження проект опитувальника за своїм структурним наповненням є меншим за рекомендації ВМО, що зумовлено відсутністю у вітчизняній практиці митного адміністрування застосування деяких спрощених процедур.

Так, незважаючи на те, що з прийняттям у 2012 р. нової редакції Митного кодексу України, який містить максимальну кількість норм прямої дії, що узгоджені з вимогами оновленої Кіотської конвенції у сфері

спрощення та гармонізації митних процедур¹⁷², потрібно зазначити, що на сьогодні існує необхідність в удосконаленні чинного законодавства у таких аспектах:

1. Запровадження європейських правил транзиту товарів є одним із зобов'язань України згідно з Угодою про асоціацію з ЄС. На сьогодні в Україні пропонується внесення змін до Митного кодексу щодо узгодження транзитних процедур з європейськими стандартами – Конвенцією про єдиний режим транзиту та Конвенцією про спрощення формальностей у торгівлі товарами. Ми передбачили використання в Україні окремих типів митних декларацій, аналогічних тим, що використовуються у ЄС для процедури спільного транзиту при торгівлі між договірними сторонами Конвенцій; здійснення в Україні митних формальностей з використанням інформаційно-телекомунікаційних систем, оснований на європейських технологіях.

2. Запровадження інституту уповноваженого економічного оператора (ВЕО), що дозволить спростити митні процедури, удосконалити контроль та більш ефективно організувати ресурси митної служби. На сьогодні розроблено законопроект, який надано до розгляду Верховній Раді України (№ 4777, № 4776). Законопроект № 4777 пропонує нововведення у сфері автоматизації митних процедур для всіх українських підприємств: автоматична реєстрація митних декларацій; автоматичне визначення обсягу необхідних перевірочних заходів (огляд, перевірка документів тощо) за митною декларацією; виконання частини або всіх митних формальностей автоматизованою системою митного оформлення без участі митника. Автоматизація митних процедур на підставі аналізу ризиків спростить час на проходження митниці та зменшить корупційні ризики.

3. Запровадження спрощених процедур подання митної декларації, які функціонують у країнах ЄС. Основними напрямками вдосконалення мають бути зниження адміністративного навантаження, скорочення витрат суб'єкта ЗЕД; та прискорення процесу митного оформлення.

¹⁷² Конвенція про спрощення формальностей у торгівлі товарами від 25.06.2003 № 987_012. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/987_012 (дата звернення: 20.11.2018)

У разі вдосконалення вітчизняного митного законодавства у зазначених вище аспектах витяг з переліку контрольних питань може стати основою для розширення проекту опитувальника у відповідних сферах, з метою їх використання аудитором під час проведення постмитного аудиту (див. Додаток З).

4.3. Реалізація результатів перевірок і настання відповідальності за порушення митного законодавства

Одним із важливих етапів проведення постмитного аудиту є процедура прийняття рішення за результатами перевірки, яку умовно можна поділити на такі етапи:

- узгодження матеріалів і висновків перевірки;
- розгляд заперечень до акта перевірки;
- прийняття рішення щодо результатів перевірки;
- оскарження результатів перевірки (рішення).

Оформлення результатів перевірки визначається ст. 354 МКУ, де регламентовано, які документи встановлюють результати перевірки та в яких формах, ким, де і як вони реєструються, ким підписуються, у які терміни, кому надсилається та в які терміни повинна надійти відповідь від представника підприємства, що перевірялося. Пункти 354.5–354.10 МКУ встановлюють процедури надання та прийняття рішення за результатами перевірки, відмови та незгоди із висновками, розгляд заперечень.

Порядок прийняття рішення про результати перевірки встановлюється п. 354.11–354.15 ст. 354 Митного кодексу України. Крім того, деякі питання взаємодії платника податків і контролюючого органу при здійсненні митного контролю регулюються статтями Податкового кодексу України.

Наднаціональним законодавчим актом для країн-членів ЄС, який встановлює принциповий порядок прийняття рішення за результатами

постмитного аудиту, є Митний кодекс ЄС, де у ст. 22–32 визначені основні засади прийняття, покладання, анулювання та відкликання рішень.

Порівняльний аналіз національного та європейського законодавства в частині прийняття рішення за результатами перевірки (див. Додаток Б) дозволив визначити низку процедур, які передбачені європейськими стандартами та рекомендаціями:

1. У рекомендаціях ВМО та Стандартах ЄС встановлений чіткий порядок прийняття рішення за результатами перевірки: обговорення/узгодження матеріалів результатів аудиторської перевірки у різних формах: «оглядової наради», листом аудитора керівництву компанії або за допомогою попереднього аудиторського звіту до прийняття Офіційного звіту за результатами перевірки. Також передбачено і «право бути вислуханим», яке визначено ст. 41 Хартії ЄС з прав людини.

Згідно з національним законодавством такі процедури до завершення перевірки та оформлення акта/довідки не передбачені. Процедура узгодження результатів перевірки, відповідно до митного і податкового законодавства, повинна застосовуватися на етапі подання заперечень на акт перевірки та процедури адміністративного (апеляція та судове) оскарження податкових повідомлень-рішень.

У законодавстві ЄС формою документа за результатами проведеної перевірки є офіційний звіт, формування якого починається з підготовки робочого звіту, потім складається перелік попередніх результатів перевірки, який після погоджування з компанією, що перевірялася, оформлюється у офіційний звіт. До матеріалів переліку попередніх результатів додається акт приймання результатів. У національному законодавстві за результатами перевірки підприємству, що перевіряється, надається акт/довідка та не визначено таких форм документів за результатами прийняття рішення, як: робочий звіт, попередні результати перевірки, офіційний звіт та акт приймання попередніх результатів перевірки.

2. Митним кодексом ЄС встановлюються загальні вимоги щодо обов'язковості виконання платежу та способи його стягнення. Розміри грошових зборів визначаються та стягуються митними органами згідно з національним законодавством.

Так, ст. 42 Митного кодексу ЄС передбачає штрафні санкції за невиконання митного законодавства. Вони мають бути ефективними, пропорційними та характеризуватися стримувальним впливом. Пункт 2 цієї статті встановлює, що при застосуванні покарання санкції можуть набувати одну із таких форм:

а) грошовий збір, стягуваний митними органами, у тому числі за необхідності платіж, який застосовується замість кримінальної санкції;

б) відкликання, призупинення або зміна будь-якого дозволу, який має відповідна особа.

Стаття 113 Митного кодексу ЄС встановлює обов'язковість щодо сплати митної заборгованості, визначаючи, що «...якщо сума ввізного чи вивізного мита, що підлягає сплаті, не була сплачена у встановлений строк, митні органи забезпечують виплату такої суми всіма доступними засобами за законодавством відповідної держави-члена».

Крім того, ст. 285.4 передбачає нарахування відсотків на заборгованість від суми ввізного та вивізного мита, починаючи з дня закінчення встановленого терміну до дня сплати. Ставки відсотків від заборгованості є ставками, що застосовуються Центральним європейським банком щодо останньої операції з рефінансування, встановленої до першого календарного дня півріччя (ставка орієнтир), плюс один відсоток.

При цьому митні органи можуть утриматися від стягнення відсотка від заборгованості, коли встановлено на основі документованого оцінювання ситуації боржника, що це може призвести до серйозних для нього економічних або соціальних проблем.

Таким чином, можна констатувати, що в частині притягнення до відповідальності Митний кодекс ЄС та національні законодавства країн-

членів практикують стимулювальні моделі санкцій за фактами порушення митного законодавства, що дозволяють їх зменшення або незастосування у разі ненавмисних порушень та досудової сплати належних сум митних платежів. При цьому в європейському законодавстві існують додаткові фактори впливу на фіскальну поведінку економічних агентів, наприклад, поряд із встановленням грошових стягнень як форма покарання визначена норма, що передбачає відкликання, призупинення або зміну будь-якого дозволу, який має відповідна особа.

Водночас національне законодавство України містить декілька видів санкцій, але лише фінансового характеру (пеня, адміністративні та фінансові штрафи), загальна сума яких у деяких випадках може перевищувати 350 %, і застосовується за фактом виявлення правопорушення незалежно від факту визнання вини об'єктом контролю. Це зумовлює низький рівень узгодження результатів перевірок, їх оскарження в адміністративному та судовому порядку, що, у свою чергу, призводить до необхідності у перегляді існуючих підходів притягнення до відповідальності за порушення митних правил. Незважаючи на те, що кожна країна самостійно визначає процедури оскарження рішень митних органів у національному законодавстві, у міжнародній практиці існують певні загальні процедури щодо його здійснення: право на оскарження та призупинення виконання рішення.

3. Стаття 56 Податкового кодексу України «Оскарження рішень контролюючих органів» визначає право на оскарження рішення, прийнятого контролюючим органом в адміністративному або судовому порядку. Процедури оскарження рішення містяться у п. 2–22 цієї статті, якими встановлено порядок подання скарги на рішення до органів першої та вищої інстанції, терміни її подання скаржником та розгляду контролюючими органами, порядок зупинення виконання грошових зобов'язань. Цією статтею також визначено порядок оскарження в суді податкового повідомлення-рішення або іншого рішення контролюючого органу.

У статті 44 Митного кодексу ЄС «Право на оскарження в апеляційному порядку» п. 1, п. 2 (а,b), п. 3, п. 4 визначено право оскарження будь-якого рішення, прийнятого митними органами, яке може бути оскаржене у два етапи – у митних чи судових органах, встановлених країнами-членами, або у більш незалежних спеціалізованих інстанціях, що діють згідно з положеннями у країнах-членах. Статтею 45 МК ЄС «Призупинення рішення» встановлено, що подання апеляції не повинно викликати призупинення виконання рішення, яке оскаржується. Проте в окремих випадках підп. 2 цієї статті визначена можливість призупинення повністю або частково виконання рішення, коли є обґрунтовані підстави вважати, що рішення яке оскаржується, суперечить митному законодавству, чи існує побоювання завдання непоправного збитку відповідній особі. Але при цьому призупиняється виконання такого рішення за умови надання гарантій.

Порівняно з Європейською нормою щодо призупинення виконання рішення національне законодавство містить норму (ст. 56 п. 15 МКУ), яка призупиняє виконання платником податків обов'язку сплати грошових зобов'язань, визначених у податковому повідомленні-рішенні, до дня закінчення процедури адміністративного оскарження. Згідно з п. 57.3 ПКУ, платник повинен сплатити суму грошового зобов'язання протягом 10 наступних за днем узгодження календарних днів.

Оскільки зупинення виконання грошових обов'язків навіть на термін адміністративного оскарження може впливати на сплату ввізного та вивізного мита, доцільно імплементувати у вітчизняну практику європейську норму щодо обов'язковості виконання грошових зобов'язань незалежно від оскарження рішень контролюючого органу.

Виникнення митних зобов'язань та їх стягнення за результатами постмитного аудиту

Наступним аспектом порівняння Європейського та вітчизняного законодавства з метою дослідження ефективності постмитного аудиту є інститут митного боргу. Митні платежі охоплюють податки та збори

(обов'язкові платежі), що справляються при переміщенні товарів через митний кордон України та нараховуються у митній декларації. Вони складаються з ПДВ, імпортного/експортного мита, акцизного податку; платежів за зберігання товарів.

Митний кодекс ЄС наводить термін «митний борг», а Митний кодекс України – «обов'язок зі сплати митних платежів». Проведений аналіз положень ст. 77–87 Митного кодексу ЄС та ст. 289–304 Митного кодексу України дозволив визначити, що кодекси мають тотожне розуміння цього інституту, тому вказані вище поняття варто розглядати як синоніми, оскільки характеризують вони один правовий інститут.

За визначенням Митного кодексу ЄС, митний борг означає зобов'язання особи сплатити суму експортного або імпортного мита, яке стягується з окремих товарів при перетині митного кордону згідно з чинним законодавством. Митний борг виникає в місці, де подається митна декларація або заява на реекспорт, зазначена у ст. 77, 78 і 81 МК ЄС.

Митний борг при ввезенні, за загальним правилом, виникає у разі фактичного ввезення товарів на митну територію. Положеннями Митного кодексу ЄС такі випадки деталізуються двома митними режимами: «(а) вільне використання, включаючи кінцеве використання; (b) тимчасове ввезення з частковим звільненням від сплати імпортного мита». Митний кодекс України обмежується загальними положеннями про виникнення митного боргу при ввезенні, визначаючи, що митний борг при ввезенні товарів на митну територію України виникає з моменту фактичного ввезення.

Щодо митного боргу (грошового зобов'язання) при вивезенні Митний кодекс ЄС встановлює два митні режими (ст. 81): «Митний борг при вивезенні виникає при розміщенні товарів, з яких стягується експортне мито, в режимі експорту або режимі переробки за межами митної території». У ст. 289 Митного кодексу України більш ґрунтовно визначаються випадки виникнення обов'язку зі сплати митних платежів при вивезенні товарів:

а) при оформленні товарів відповідно до митного режиму експорту – з моменту прийняття митним органом митної декларації;

б) при вивезенні товарів за межі митної території України без оформлення митної декларації та при незаконному вивезенні товарів за межі митної території України – з моменту фактичного вивезення товарів...;

в) при невиконанні умов, встановлених щодо товарів, які вивозилися за межі митної території України із звільненням від оподаткування вивізним митом – з моменту, коли ці товари прибули до іншого місця призначення, ніж те, у зв'язку з яким надавалося таке звільнення.

Згідно зі ст. 289 Митного кодексу України борг з митних платежів може виникнути в разі їх донарахування за результатами постмитного аудиту суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності.

Митний кодекс ЄС містить положення про митний боргу, які визначаються як «спільні при ввезенні та при вивезенні» і є предметом заборон. Статтею 83 МК ЄС встановлюється, що «митний борг при ввезенні або вивезенні виникає навіть тоді, коли він стосується до товарів, які є предметом заходів заборон або обмежень будь-якого характеру при ввезенні та вивезенні». При цьому окремо визначено випадки, коли митний борг не виникає: незаконне ввезення на митну територію Союзу підробленої валюти; ввезення на територію Союзу наркотичних засобів і психотропних речовин, крім контрольованих компетентними органами з метою їх використання для медичних і наукових цілей.

Митний кодекс України, на відміну від Митного кодексу ЄС, визначає додаткові випадки, коли виникає митний борг, зокрема:

– при незаконному переміщенні товарів, що перебувають на території вільної митної зони або на митному складі (з моменту такого переміщення товарів);

– після завершення митного оформлення товарів та їх випуску, якщо внаслідок перевірки митної декларації чи за результатами документальної

перевірки митний орган самостійно визначає платнику податків додаткові податкові зобов'язання;

- в інших випадках, встановлених Податковим кодексом України.

Результати порівняльного аналізу положень вітчизняного законодавства та законодавства ЄС щодо нарахування митних зобов'язань та подальшого стягнення їх суми наведено у Додатку В. При цьому встановлено ряд відмінностей, подолання яких для України покращить сплату зобов'язань, що виникають за результатами постмитного аудиту. Зокрема, це стосується такого:

- у Митному кодексі ЄС чітко визначені обставини, за яких виникає солідарна відповідальність уповноваженої на декларування особи;

- в Україні інститут фінансової гарантії не є досконалим, не покриває випадки донарахування сум митних зобов'язань за результатами документальних перевірок і потребує розвитку;

- у законодавстві ЄС зазначено, що коли митні органи вимагають гарантії сплати митного боргу, таке гарантування повинне забезпечуватися особою, яка є або може стати відповідальною за цей борг (ст. 77–81 Митного кодексу ЄС).

6. Встановлено, що з метою створення ефективної системи забезпечення виконання належних до сплати сум митних платежів за результатами постмитного аудиту в Україні необхідно:

- імплементувати норму Митного кодексу ЄС (ст. 45), згідно з якою оскарження рішення не призупиняє його виконання (сплати) або потребує гарантії на період оскарження такого рішення;

- стимулювати сплату виявлених за результатами контролю сум митних платежів, що полягає у зменшенні або звільненні від сплати штрафів у разі ненавмисних помилок або досудового врегулювання та погашення сум занижених митних зобов'язань;

- визначати обставини, за яких виникає солідарна відповідальність уповноваженої на декларування особи;

- розвивати інститут гарантії, у т. ч. у частині його поширення на

результати документальних о здійснюються після випуску товарів.

Таким чином, проведене дослідження вказує на необхідність вдосконаленні законодавчої та нормативної складової постмитного аудиту. Зокрема, на законодавчому рівні доцільно визначити поняття «контроль після випуску товарів», розширити права органів доходів та зборів при здійсненні перевірок, отриманні документів та інформації, необхідної для проведення контролю, уточнити процедури узгодження податкових повідомлень-рішень та порядку сплати донарахованих за результатами контролю сум зобов'язань. А основними напрямками розвитку постмитного аудиту є формування стандартів його здійснення, розвиток підходу до визначення митних ризиків та організації пост-митних перевірок, забезпечення реалізації матеріалів перевірок та їх ефективності.

Посилення відповідальності за порушення митного законодавства

Правила з постмитного аудиту в Україні повинні відповідати стандартам Угоди СОТ про спрощення процедур торгівлі та іншим правозастосовним міжнародним рамковим документам, таким як Угода про асоціацію Україна-ЄС, Переглянута Кіотська конвенція ВМО (Загальний додаток, розділ 60), Рамкові стандарти забезпечення безпеки та спрощення процедур міжнародної торгівлі ВМО (розділ 5).

Так, наприклад, п. 1 Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, яка підписана 27 червня 2014 р. та ратифікована Законом України від 16 вересня 2014 р. № 1678-VII¹⁷³, визначено, що сторони братимуть за основу правила стосовно того, що штрафи, накладені за порушення митного законодавства або процедурних вимог, мають бути пропорційними та забезпечувати рівність учасників ЗЕД перед законодавством, а їх застосування не спричинить незаконної та невиправданої затримки. А відповідно до ст. 42 Митного

¹⁷³ Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом і його державами-членами, з іншої сторони. URL: <http://www.kmu.gov.ua/kmu/control/uk/publish> (дата звернення:)

кодексу ЄС вони повинні бути ефективними, пропорційними та мати стримувальний вплив¹⁷⁴.

Ураховуючи наведене, вітчизняна система відповідальності за порушення митного законодавства суб'єктами ЗЕД має бути переглянута з метою підвищення її ефективності та наближення до міжнародних стандартів.

Основні недоліки системи відповідальності за порушення митного законодавства полягають у такому: недостатня ефективність контрольних заходів фіскальних органів щодо адміністрування нарахованих податкових та митних зобов'язань і фінансових санкцій, недосконалість механізмів податкової застави майна суб'єктів господарювання та митних гарантій.

Саме ці чинники призводять до ризиків виникнення податкового та митного боргу¹⁷⁵. Однією із причин цього є те, що в окремих випадках штрафні санкції (податкові зобов'язання, штраф, пеня) сягають 350 %, та застосовуються за фактом виявлення правопорушень, незалежно від визнання вини об'єкта контролю, умисного/неумисного характеру тощо. У зв'язку з цим виникає проблема низького рівня узгодженості результатів перевірок, їх оскарження в адміністративному та судовому порядку, що також потенційно створює ризик неефективного адміністрування митних платежів.

Підтвердженням зазначеного слугує подальший аналіз окремих проблем. Так, протягом 2015–2016 рр. та I квартал 2017 р., за результатами проведеного митницями ДФС контролю за правильністю визначення суб'єктами ЗЕД митної вартості, країни походження та класифікації товарів, що ввозилися на митну територію України, донараховані суми митних платежів становили близько 12,4 млрд грн, або 2,5 % загальної суми

¹⁷⁴ Union Customs Code. URL: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2013:269:0001:0101:EN:PDF> (date of appeal: 11.09.2018).

¹⁷⁵ Про результати аудиту ефективності виконання повноважень органами державної влади по забезпеченню погашення податкового боргу та попередження його зростання: Рахункової палати Україн. Рішення № 6-4 від 28.02.2017.

надходжень цих платежів за вказаний період. При цьому, як свідчать результати правоохоронної діяльності митниць ДФС, упродовж вказаного періоду спостерігається тенденція до зростання кількості виявлених митницями порушень митних правил. Так, якщо безпосередньо митницями ДФС у 2015 р. було складено протоколів про порушення митних правил майже 18,0 тисяч, то у 2016 р. їх уже було понад 23,0 тисяч. Така сама тенденція мала місце і у 2017 р. – тільки у I кварталі складено майже 6,0 тисячі протоколів.

За ці періоди митницями розглянуто понад 23,0 тис. справ про порушення та застосовано адміністративних стягнень у вигляді штрафів у сумі понад 1,2 млрд гривень. При цьому, якщо кількість розглянутих митницями ДФС справ протягом 2016 р. збільшилася у 1,8 рази – до показника попереднього року, то застосування ними адміністративних стягнень у вигляді штрафів, навпаки, зменшилося майже на 10%, а показник штрафів за I квартал 2017 р. становив лише 13% застосованих адміністративних стягнень порівняно з 2016 р. Різне зменшення сум накладених штрафів спостерігається й за рішеннями суду. Так, якщо у 2015 р. було прийнято рішення про накладення штрафів у сумі 830,0 млн грн, то у 2016 р. – лише трохи більше 300,0 млн грн. Така сама тенденція спостерігається у 2017 р. – за I квартал накладено штрафів у сумі 85,0 млн грн.

Поряд з цим аналіз фактичних надходжень (стягнень) до державного бюджету від накладених штрафів свідчить, що протягом 2015–2016 рр. та I кварталу 2017 р. із застосованих митницями ДФС штрафів до державного бюджету загалом надійшло лише 5 % нарахованих, а за рішеннями суду – 4%.

Водночас кількість справ з фактично вилученими предметами правопорушень у 2016 р. скоротилася майже на 7,0 % порівняно з 2015 р., а вартість таких предметів – майже на 3,0%¹⁷⁶.

З метою виначення основних аспектів нормативно-правового врегулювання проблем відповідальності за порушення митного законодавства виникає необхідність більш детального аналізу елементів системи відповідальності.

Аналізуючи ст. 54-60 гл. 4 Податкового кодексу України, що регулюють визначення суми податкових грошових зобов'язань платника податків, порядок їх сплати та оскарження рішень контролюючих органів, потрібно зауважити, що, згідно з п. 15 ст. 56 ПКУ, у разі здійснення процедури оскарження, зупиняється виконання платником податків грошових зобов'язань, визначених у податковому повідомленні-рішенні (рішенні), на строк від дня подання такої скарги до контролюючого органу до дня закінчення процедури адміністративного оскарження. Ця норма поширюється на всі податкові платежі, у тому числі і на митні.

У цьому аспекті варто зауважити про потребу у зміні чинної норми в частині реалізації вимог щодо виконання рішень постмитного аудиту.

На сьогодні введення такої норми може вважатися одним із перших компонентів поступового наближення митного законодавства України до європейських стандартів, оскільки розділом I «Загальні положення», секції 6 «Апеляція», п. 1 статті 45 МК ЄС встановлено, що подання апеляції не повинне викликати призупинення виконання оскаржуваного рішення¹⁷⁷.

На введенні такої норми наполягають і експерти Бюро митного і прикордонного контролю США¹⁷⁸.

¹⁷⁶ Звіт про результати аудиту ефективності виконання органами Державної фіскальної служби України повноважень у сфері державної митної справи та боротьби з правопорушеннями під час застосування митного законодавства /Рішення Рахункової палати від 30.05.2017 № 12-3. URL: www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16751938/R_RP_12-3_2017 (дата звернення: 25.10.2018)

¹⁷⁷ Про встановлення Митного кодексу ЄС: Регламент (ЄС) №952/2013 Європейського парламенту та Ради від 09.10.2013: URL: old.minjust.gov.ua/file/52167

¹⁷⁸ Концепції та міркування для побудови законодавчої бази постмитного аудиту/презентація С. Кінгсбері. Бюро митного і прикордонного контролю США URL: <https://www.cbp.gov/newsroom/publications/forms>

Ураховуючи вказане, вважаємо за доцільне визначити у чинному законодавстві норму, згідно з якою оскаржуване в адміністративному та судовому порядку податкове повідомлення-рішення, прийняте за результатами перевірок під час контролю після випуску товарів, що здійснюється відповідно до вимог Митного кодексу України, не повинне зупиняти його виконання (сплату).

Водночас п. 2 ст. 45 МК ЄС встановлює можливість повного або часткового призупинення виконання рішення, якщо є обґрунтовані підстави вважати, що оскаржуване рішення суперечить митному законодавству чи існує побоювання завдання непоправного збитку відповідній особі, але призупиняється виконання такого рішення за умови надання гарантій, які встановлені ст. 89–99 гл. 2 «Гарантія потенційного або існуючого митного боргу»МКЄС¹⁷⁹.

Як свідчить аналіз, у податковому і митному законодавстві України відсутня норма, що визначає процедуру повного чи тимчасового утримання від застосування штрафних санкцій у випадках, коли встановлено, що за результатами документованого оцінювання ситуації боржника це може привести до серйозних для нього економічних або соціальних проблем (банкрутство, ліквідація тощо). Крім того, така ситуація також збільшує ризики несплати нарахованих податкових і митних зобов'язань.

З цього погляду введення такого пункту у вітчизняні норми митного законодавства має забезпечити профілактику виникнення митного боргу.

Зважаючи на викладене, пропонується внести зміни в Митний кодекс України щодо порядку і форми сплати митних платежів, а саме у ст. 24 «Право на оскарження». Так, пропонується цю статтю доповнити пунктом такого змісту:

«Оскарження в адміністративному та судовому порядку податкових повідомлень-рішень про визначення сум грошових зобов'язань щодо сплати

¹⁷⁹ Про встановлення Митного кодексу ЄС: Регламент (ЄС) № 952/2013 Європейського парламенту та Ради від 09.10.2013 URL: old.minjust.gov.ua/file/52167 (дата звернення: 25.10.2018)

митних платежів, штрафних (фінансових) санкцій та пені, прийнятих за результатами проведення постмитного контролю, не зупиняє виконання таких рішень та не переносить термінів сплати зазначених зобов'язань.

Виконання оскаржуваних податкових повідомлень-рішень може бути повністю або частково призупинено за наявності достатніх підстав вважати, що такі рішення не відповідають податковому законодавству України та законодавству України з питань державної митної справи, а також у разі, якщо їх виконання може спричинити заповідання не виправної шкоди платнику, який оскаржує рішення, за умови надання гарантії у порядку, визначеному Митним кодексом.

У разі невиконання податкових повідомлень-рішень з необґрунтованих обставин до такого платника застосовуються заходи, передбачені Податковим кодексом».

Можливість призупинення виконання податкового повідомлення-рішення, відповідно до досвіду країн ЄС, вимагає застосування чіткої та ефективної системи фінансових гарантії.

Інститут гарантії у митному законодавстві визначений з метою фінансового забезпечення виконання зобов'язань, що виникають під час здійснення митних процедур, перед органами доходів і зборів.

Установлення фінансових гарантії забезпечує спрощення митних процедур, безперебійний рух товарів, попереджує виникнення податкового боргу за митними платежами шляхом його виконання до сплати мита та до оформлення за відповідним митним режимом. Тому розвиток відповідних процедур має бути обов'язковим для кожної країни.

Інститут гарантії у ЄС, встановлений ст. 89–99 гл. 2 МК ЄС «Гарантії потенційного або існуючого митного боргу», визначає всі процедурні питання застосування такого виду покриття потенційного та чинного митного боргу.

У вітчизняному законодавстві порядок застосування гарантії регламентується гл. 45 «Фінансові гарантії» розділу X «Гарантії забезпечення

виконання зобов'язань перед органами доходів і зборів» Митного кодексу України. Статті 307–315 цієї глави визначають порядок їх надання та застосування, види та форми гарантії, осіб-гарантів і порядок отримання статусу гаранта.

Порівнюючи митне законодавство України та ЄС щодо встановлення гарантії, насамперед потрібно відзначити, що у вітчизняному законодавстві фінансові гарантії надаються на суму митних платежів, що підлягають сплаті (ст. 307 п. 1 МКУ), а в законодавстві ЄС – гарантії встановлюються до понесених митних боргів та митних боргів, які можуть виникнути (п. 1 ст. 89 МК ЄС).

Так, у вітчизняному законодавстві, відповідно до ст. 308 Митного кодексу України, визначається розміру фінансової гарантії виходячи із суми митних платежів, що підлягають сплаті при випуску товарів для вільного обігу. А це означає, що факти донарахованих сум митних зобов'язань за результатами документальних перевірок не підпадають під дію цієї статті та донараховані суми не будуть покриватися фінансовою гарантією.

Натомість у законодавстві ЄС зазначено, що коли митні органи вимагають гарантії сплати митного боргу, то така гарантія повинна покривати суму ввізного і вивізного мита та інші збори, що підлягають сплаті у зв'язку із ввезенням або вивезенням товарів.

Отже, у цьому аспекті пропонується ч. 1 ст. 308 Митного кодексу України «Визначення розміру фінансової гарантії» доповнити та викласти у такій редакції: «Розмір фінансової гарантії визначається органом доходів і зборів виходячи з суми митних платежів та нарахованих за результатами аудиту фінансових санкцій, що підлягають сплаті при випуску товарів для вільного обігу на митній території України або при вивезенні товарів за межі цієї території у митному режимі експорту».

Одним із основних компонентів інституту гарантії є визначення особи – гаранта.

Згідно з Митним кодексом ЄС гарантом є третя особа, яка зареєстрована на митній території ЄС і яка зобов'язується погасити забезпечену суму ввізного і вивізного мита, що відповідає митному боргу та іншим зборам.

Відповідно до митного законодавства України гарантом може виступати банківська установа, яка надає гарантії безпосередньо або може застосовувати їх як фінансове забезпечення гарантій, що надаються органами доходів і зборів незалежними фінансовими посередниками, та незалежний фінансовий посередник – як юридична особа, створена у формі повного або командитного товариства.

Потрібно зазначити, що у вітчизняних митних нормах відсутній порядок надання статусу гаранта фінансовим установам, що перешкоджає поширенню практики гарантування митних зобов'язань третіми особами.

Так, згідно з п. 1 ст. 314 Митного кодексу України як гарант може виступати банківська установа та незалежний фінансовий посередник як юридична особа, створена у формі повного або командитного товариства.

У контексті п. 1 ст. 42 МК ЄС «Застосування штрафних санкцій» митні органи кожної країни-члена можуть використовувати свої види штрафних санкцій, багато з яких мають стримувальний вплив. Так, у частині притягнення до відповідальності національні законодавства країн-членів практикують стимульовані моделі санкцій за фактами порушення митного законодавства, які дозволяють їх зменшення або незастосування у разі виконання порушником певних вимог – у визначений термін надати пояснення, розкрити інформацію, звернутися за зниженням суми, запропонувати компроміс для вирішення вимоги. При цьому встановлено, що попереднє розкриття інформації про порушення встановлено як стимул для її здійснення. Так, в Ірландії розмір зменшення штрафних санкцій може коливатися в межах 3–100 % залежно від того, чи збільшив платник податків самостійно без указівок контролюючого органу занижені податкові зобов'язання. Особлива увага у цій країні приділяється процедурі сплати штрафних санкцій за результатами аудиторської перевірки та досудового

узгодження донарахованих сум, у т. ч. пришвидшенню процесу судового оскарження шляхом застосування компромісного рішення.

Компромід у справах про порушення митних правил є відносно новою процедурою для митного права України. Це право ґрунтується на нормах Спеціального додатка Н до розділу 1 Конвенції про тимчасове ввезення (Стамбул, 1990 рік)¹⁸⁰.

Однак інститут компромісу поступово набуває поширення у податковій практиці. У вітчизняних нормах практика застосування компромісу у справах про порушення митних правил врегульована ст. 521 Митного кодексу України¹⁸¹.

Так, за 2016 р. було укладено 296 мирових угод, в результаті чого до Державного бюджету України було переховано коштів на суму 2,9 млн грн. При цьому у митні режими «відмова на користь держави» та «знищення та руйнування» було оформлено товарів на суму 649 тис. гривень.

Однак частка укладених мирових угод, порівняно із загальною кількістю складених протоколів про порушення митних правил, є незначною, оскільки при застосуванні компромісу у платників податків відсутня достатня мотивація. Фінансовий тягар за вчинення правопорушення при укладанні мирової угоди є фактично таким самим, як і без неї.

Тому з метою стимулювання до практики компромісу доцільно після сплати штрафу за вчинення порушення митних правил та/або стягнення вартості товарів, які підлягають конфіскації, передбачити можливість декларування товарів, що є предметом порушення митних правил, у митний режим, який передбачає випуск товарів у вільний обіг, та на цей час пропонується декларувати товар лише у митні режими «відмова на користь держави» та «знищення або руйнування».

Таким чином, доцільним є внесення змін до п. 1 ст. 521 Митного кодексу України такого змісту: «Укладення компромісу здійснюється після сплати

¹⁸⁰ Конвенції про тимчасове ввезення (Стамбул, 1990 рік. URL: <https://www.gdpro.com.ua/codex/8> (дата звернення: 27.10.2018)

¹⁸¹ Митний кодекс України URL: <http://sfs.gov.ua/mk/rozdil-19/glava-71/> (дата звернення: 20.10.2018)

штрафу за вчинення порушення митних правил та/або стягнення вартості товарів, що підлягають конфіскації, а декларування товарів, що є предметом порушення митних правил у режимі випуску товарів у вільний обіг, здійснювати у митних режимах «відмова на користь держави» та «знищення або руйнування» із звільненням від оподаткування митними платежами та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності».

Введення цього доповнення, по-перше, удосконалить процедуру застосування компромісу з питань про порушення митних правил та стимулюватиме досудове узгодження донарахованих сум, а по-друге – сприятиме недопущенню фактів порушення вимог митного законодавства при ввезенні на митну територію України товарів, транспортних засобів у режимі «транзит» та «тимчасове ввезення».

Загалом внесення змін до умов укладення мирової угоди має стимулювати запровадження процедури припинення провадження у справі про порушення митного законодавства шляхом досудового узгодження-компромісу.

Визначаючи систему відповідальності за порушення у сфері державної митної справи України і адаптації її до міжнародної практики, гармонізації до норм ЄС, слід зазначити, що, крім визначених у цьому підрозділі пропозицій, актуальним є проект закону України «Про внесення змін до Митного кодексу України щодо накладення стягнень у справах про порушення митних правил та виконання постанов у цих справах», розміщений на сайті ДФС з квітня 2017 р. Його реалізація сприятиме вирішенню низки проблемних питань, пов'язаних із притягненням до відповідальності осіб, винних у порушенні митних правил.

Забезпечення реалізації результатів перевірок

Сьогодні виконання повноважень за дотриманням суб'єктами господарювання, які здійснюють зовнішньоекономічну діяльність, покладено на фахівців управлінь податкового та митного аудиту головних управлінь

Державної фіскальної служби в областях. Тому від злагодженої їх взаємодії з іншими структурними підрозділами ДФС у забезпеченні послідовного та дієвого постмитного контролю залежить результативність проведеного контролю за дотриманням вимог законодавства України з питань державної митної справи.

Особливо це стосується процедури реалізації результатів постмитного аудиту, оскільки вони надалі будуть братися митними органами ДФС за основу:

- для нарахування додаткових мита, зборів і податків або як основа для відшкодування надмірно сплачених сум;
- для стягнення пені, штрафів або інших санкцій, наприклад конфіскації чи арешту, якщо встановлено порушення об'єктом аудиту положень Митного кодексу України;
- заходів із правозастосування або штрафів, визначених іншими державними органами, якщо встановлено порушення об'єктом аудиту законодавства та нормативно-правових актів України;
- для податкового аудиту, якщо встановлено порушення об'єктом аудиту чинного податкового законодавства;
- в адміністративних або судових провадженнях.

Законодавче та методологічне забезпечення взаємодії відповідних структурних підрозділів ДФС повинне відповідати сучасним європейським стандартам і бути ефективним щодо його застосування у вітчизняній практиці.

Основними нормативно-правовими та методологічними документами, що визначають порядок організації взаємодії з іншими органами для забезпечення реалізації результатів перевірок, є Митний кодекс України¹⁸², Податковий кодекс України¹⁸³ та Методичні рекомендації щодо порядку взаємодії між підрозділами органів державної фіскальної служби при

¹⁸² Митний кодекс України. URL: zakon.rada.gov.ua/go/4495-17. (дата звернення: 20.10.2018)

¹⁸³ Податковий кодекс України. URL: zakon.rada.gov.ua/go/2755-17. (дата звернення: 27.11.2018)

організації, проведенні та реалізації матеріалів документальних перевірок дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи, інших нормативно-правових актів, що стосуються податкового та митного законодавства¹⁸⁴.

Так, ст. 336 та 345 Митного кодексу України визначено, що митний контроль здійснюється безпосередньо посадовими особами органів доходів і зборів, зокрема шляхом проведення документальних перевірок дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи, у тому числі своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів. Безпосередньо порядок взаємодії визначають Методичні рекомендації щодо порядку взаємодії між підрозділами органів державної фіскальної служби при організації, проведенні та реалізації матеріалів документальних перевірок дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи, інших нормативно-правових актів, що стосуються податкового та митного законодавства¹⁸⁵. Цей документ встановлює алгоритм методичних процедур узгоджених дій органів ДФС щодо організації роботи при виявленні та аналізі ризиків (відбір платників податків до документальних перевірок, визначення виду перевірки та формування програми перевірки), порядок проведення документальних перевірок (умови та порядок допуску посадових осіб, порядок направлення запитів, у т. ч. до іноземних держав, проведення експертиз, розгляд спірних питань), оформлення та реалізація матеріалів документальних перевірок (направлення податкових повідомлень-рішень, напрями реалізації матеріалів документальних перевірок, відстеження своєчасності сплати донарахованих сум за результатами перевірок), внесення інформації до інформаційних баз даних ДФС та облік результатів перевірок.

¹⁸⁴ Методичні рекомендації щодо порядку взаємодії між підрозділами органів державної фіскальної служби при організації, проведенні та реалізації матеріалів документальних перевірок дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи, інших нормативно-правових актів, що стосуються податкового та митного законодавства. URL: sfs.gov.ua/yuridichnim-osobam/podatkoviy-kontrol/nakazi/69970/html (дата звернення: 20.10.2018)

¹⁸⁵ Порядок оформлення результатів документальних перевірок дотримання законодавства України з питань державної митної справи, податкового, валютного та іншого законодавства платниками податків –юридичними особами та їх відокремленими підрозділами: наказ Міністерства фінансів України від 21.07.2017 № 657. URL: zakon.rada.gov.ua/go/z1022-17 (дата звернення: 27.10.2018)

Зважаючи на визначені обґрунтовані процесуальні дії між підрозділами ДФС, окремі положення цих рекомендацій мають містити і процедури щодо взаємодії органів ДФС з іншими підрозділами та органами, від дії яких також залежить ефективність забезпечення реалізації результатів перевірок.

Відповідно до розділу IV «Оформлення матеріалів документальних перевірок та реалізація їх результатів» цих рекомендацій, порядок дій умовно розподілений за такими напрямками:

- взаємодія підрозділів органів ДФС при оформленні та реалізації матеріалів документальних перевірок;
- взаємодія підрозділів органу ДФС при оформленні та направленні податкових повідомлень-рішень;
- взаємодія органів ДФС у напрямі реалізації матеріалів документальних перевірок;
- взаємодія структурних підрозділів органів ДФС під час відстеження своєчасності сплати донарахованих сум за результатами перевірок.

Процес реалізації та оформлення результатів аудиту, згідно з Методичними рекомендаціями, починається з формування матеріалів щодо порушень, які були виявлені унаслідок аудиту: складається проект акта документальної перевірки, узгоджуються висновки аудиту на основі наявних підтверджувальних документів щодо порушень та здійснюється формування результатів перевірки до підсумкового документа – акта (довідки). Порядок формування матеріалів відбувається відповідно до ст. 354 Митного кодексу України та п. 4.1 цих Методичних рекомендацій.

Сформований акт (довідка) вручається (надсилається) суб'єкту аудиту для підписання.

Формування матеріалів перевірки здійснюється в межах взаємодії відповідних структурних підрозділів ДФС, а узгодження висновків акта – з суб'єктом аудиту.

Як свідчить практика країн ЄС, національні норми митного законодавства передбачають процедуру узгодження та розгляд попередніх результатів перевірки з об'єктом аудиту ще до оформлення та підписання остаточного звіту. Такі норми діють відповідно до Стандартів ЄС та Стандартів ВМО, Митного кодексу ЄС.

Так, у рекомендаціях ВМО (ст. 23–27) та Стандартах ЄС визначений чіткий порядок прийняття рішення за результатами перевірки: обговорення/узгодження матеріалів результатів аудиторської перевірки у різних формах: оглядової наради, листом аудитора керівництву компанії або за допомогою попереднього аудиторського звіту до прийняття Офіційного звіту за результатами перевірки¹⁸⁶. Також передбачено і право «бути вислуханим», яке визначено ст. 41 Хартії ЄС з прав людини¹⁸⁷.

Згідно з національним законодавством такі процедури до завершення перевірки та оформлення акта/довідки не передбачені. Процедура узгодження результатів перевірки, відповідно до митного і податкового законодавства, встановлена лише на етапі подання заперечень на акт перевірки та процедури адміністративного (апеляція та судове) оскарження податкових повідомлень-рішень.

На нашу думку, практика обговорення та узгодження результатів постмитного аудиту до прийняття кінцевого звіту може стати одним із вагомих чинників попередження апеляційних та судових оскаржень податкових повідомлень-рішень, а також більшою мірою позиціонуватиме постмитний аудит як форму реалізації партнерських відносин з платникам податків та надання їм сервісних послуг.

Оформлення та направлення податкових повідомлень-рішень відбувається, якщо за результатами перевірки встановлені порушення вимог митного законодавства, та здійснюється у порядку, визначеному ст. ст. 354, 303 Митного кодексу України та Порядку оформлення результатів

¹⁸⁶ Рекомендації ВТамО по посттаможенному аудиту (ПТА). URL: www.wcoomd.org/-/.../wco_pca_guidelines_volume_1_rus . (дата звернення: 15.10.2018)

¹⁸⁷ Хартія ЄС з прав людини. URL: Eulam.ru/treaties/charter. (дата звернення: 16.10.2018)

документальних перевірок дотримання законодавства України з питань державної митної справи, податкового, валютного та іншого законодавства платниками податків – ридичними особами та їх відокремленими підрозділами¹⁸⁸. Форма та порядок надіслання податкових повідомлень-рішень регламентуються наказом Міністерства фінансів «Про затвердження Порядку надіслання контролюючими органами податкових повідомлень-рішень платникам податків»¹⁸⁹.

На цьому етапі здійснюється юридична експертиза податкових повідомлень-рішень та процедура надсилання таких повідомлень об'єкту аудиту. На цій стадії також передаються матеріали перевірки у кримінальне провадження до справи про порушення митного законодавства. Згідно з пунктом 2.5 Методичних рекомендацій № 22¹⁹⁰ визначається порядок взаємодії структурних підрозділів органів ДФС, що здійснюють документальні перевірки, зі слідчими підрозділами фінансових розслідувань до і під час досудового розслідування кримінальних проваджень.

Після прийняття податкового повідомлення-рішення, відповідно до п.4.3 Методичних рекомендацій, здійснюється реалізація матеріалів документальних перевірок. Цим підпунктом чітко регламентована процедура напрямів реалізації та взаємодія підрозділів, що здійснювали перевірку з підрозділами боротьби з митними порушеннями ДФС: щодо врахування результатів постмитного контролю під час митного оформлення з метою визначення форм та обсягу митного контролю, переліку документів, необхідних для проведення митного контролю тощо; щодо інформації про погашення платником суми узгодженого грошового зобов'язання та її

¹⁸⁸ Порядок оформлення результатів документальних перевірок дотримання законодавства України з питань державної митної справи, податкового, валютного та іншого законодавства платниками податків – юридичними особами та хз відокремленими підрозділами: наказ Міністерства фінансів України від 21.07.2017 № 657. URL: zakon.rada.gov.ua/go/z1022-17 (дата звернення: 27.11.2018)

¹⁸⁹ Про затвердження Порядку надіслання контролюючими органами податкових повідомлень-рішень платникам податків: наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2015 № 1204. URL: zakon.rada.gov.ua/go/z1021-17. (дата звернення: 30.10.2018)

¹⁹⁰ Методичні рекомендації щодо порядку взаємодії між підрозділами органів ДФС при організації, проведенні та реалізації матеріалів перевірок платників податків // Наказ ДФС від 31.07.2014 № 22 (із змінами від 18.07.2016 № 633). URL: sfs.gov.ua/yuridichnim-osobam/podatkoviy-kontrol/nakazi/69970/html. (дата звернення: 27.11.2018)

направлення до митниці ДФС для оформлення аркушів коригування, згідно з Положенням про митні декларації¹⁹¹.

Цим підпунктом встановлюється також порядок надсилання до Міністерства економічного розвитку і торгівлі України результатів перевірки у разі порушення суб'єктом перевірки норм Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» та подання щодо застосування, скасування, призупинення або зміни виду спеціальних санкції до суб'єкта ЗЕД¹⁹².

Таким чином, виконання процедур, зазначених цим підпунктом, є важливим під час усього процесу організації, проведення та реалізації результатів перевірки, оскільки саме від виконання процедур цього підпункту залежить ефективність здійснення митного контролю на всіх етапах його здійснення – від митного оформлення до прийняття рішення про факт наявності порушення та його провадження в апеляціях і судах.

У вітчизняній практиці порядок подальших дій структурних підрозділів встановлений п. 4.4 даних Методичних рекомендацій. Так, згідно з цим підпунктом підрозділ ДФС, що здійснював контрольні заходи після випуску товарів, має забезпечувати постійний моніторинг за сплатою платником донарахованих сум узгоджених грошових зобов'язань та повнотою і своєчасністю їх сплати. Разом з тим відповідні підрозділи ДФС забезпечують адміністрування податкового боргу у разі несплати сум грошових зобов'язань.

Порівнюючи вітчизняні та європейські норми права, варто зауважити, що у вітчизняному законодавстві порядок взаємодії органів ДФС щодо оформлення, реалізації матеріалів документальних перевірок та моніторинг сплати донарахованих платежів багато в чому схожий на визначені процедури Стандартів ЄС та Рекомендацій ВМО. Виняток становить лише те, що вітчизняному суб'єкту аудита надсилається лише акт/довідка

¹⁹¹ Положення про митні декларації: Постанова Кабінету Міністрів України від 21.05.2012. № 450. URL: zakon.rada.gov.ua/go/z1021-17-p. (дата звернення: 27.11.2018)

¹⁹² Про зовнішньоекономічну діяльність: закон України від 16.04.1991. URL: sts.gov.ua/yuridichnim-osobam/podatkoviy-kontrol/normativno. (дата звернення: 25.11.2018)

результатів перевірки чи податкове повідомлення-рішення, а у митному законодавстві ЄС процедурою передбачено надання суб'єкту аудиту короткого звіту щодо результатів аудиту разом із офіційною нотою та встановленими правилами подальших дій.

Так, порядок оформлення та реалізації результатів митного аудиту країн ЄС здійснюється згідно зі Стандартами ЄС і Рекомендаціями ВМО (ст. 27–29), де цими статтями визначені процесуальні дії щодо супроводження Офіційного звіту за результатами аудиторської перевірки і листа (офіційної ноти) про подальші дії після перевірки¹⁹³. Лист про подальші дії надсилається директором Управління контрольної перевірки й аудиту голові регіонального управління і голові Митної служби, компанії з додаванням короткого варіанта Звіту.

Голова митної служби має виконувати всі дії, передбачені офіційною нотою, та має надавати звіт про виконання зазначених дій директору управління контрольної перевірки й аудиту і голові Регіонального Управління митної служби.

Таким чином, як свідчить практика методології та нормативно-правового забезпечення порядку взаємодії між підрозділами органів ДФС щодо організації, проведення та реалізації матеріалів документальних перевірок, порівнянно з європейськими стандартами, хоча і мають певні відмінності за окремими процедурами, загалом забезпечують ефективний митний контроль.

Ураховуючи зазначене та виконання вимог Угоди Україна – ЄС щодо імплементації норм законодавства ЄС у частині здійснення контролю після випуску товарів, на наш погляд, доцільно вдосконалити окремі положення розділу IV цих Методичних рекомендацій.

Так, при проведенні перевірки зазвичай виявляються окремі порушення умов ведення документообігу, певні недоліки системи внутрішнього

¹⁹³ Рекомендації ВТамО по пост-таможенному аудиту (ПТА). URL: www.wcoomd.org/-/.../wco_pca_guidelines_volume_1_rus_ (дата звернення: 30.10.2018)

контролю тощо. Звертаючи увагу на такі випадки, підрозділ ДФС, що здійснює перевірку, може рекомендувати суб'єкту аудита усунути їх. Така процедура у цьому нормативному документі не передбачена.

У вітчизняному митному законодавстві та цих Методичних рекомендаціях щодо прийняття рішення за результатами перевірки відсутня процедура узгодження та розгляду результатів перевірки до оформлення та підписання акта (довідки).

Виходячи з цього, пропонується внесення окремих доповнень до п. 4.1 такого змісту:

абз. 3 підп. 4.1.1: «Якщо за результатами остаточного звіту постмитного аудиту підрозділом постмитного аудиту ГУ ДФС були надані рекомендації щодо конкретних сфер удосконалення системи внутрішнього контролю, таким підрозділом протягом 6 місяців із дати випуску остаточного звіту постмитного аудиту вживаються заходи контролю щодо впровадження об'єктом аудиту рекомендацій постмитного аудиту та здійснюється оцінювання результатів застосування та дотримання об'єктом аудиту митного та іншого законодавства. Відповідний підрозділ постмитного аудиту ГУ ДФС може ініціювати проведення подальшого оцінювання залежно від конкретного випадку.

Підрозділ постмитного аудиту ГУ ДФС, що здійснював аудит, може ініціювати подальші документальні перевірки або додаткове відвідання приміщень об'єкта аудиту згідно з відповідними нормами МКУ» .

Після прийняття остаточного рішення щодо відповідності доказової бази висновкам у проекті акта (довідки) підрозділ ГУ ДФС, що здійснював документальну перевірку, складає перелік попередніх результатів перевірки у формі проекту акта (довідки) і попереднього звіту про результати перевірки та направляє його до підприємства, що перевіряється із супроводжувальним листом (за визначеною формою). Узгодження матеріалів попереднього звіту здійснюється листуванням та з урахуванням пояснень сторін.

Протягом визначеного терміну суб'єкт аудиту повертає до підрозділу ДФС узгоджений проект акта та попередній звіт.

Якщо підрозділ митного аудиту встановлює, що порушення відбулося, він видає письмову вимогу об'єкту аудита щодо сплати штрафу.

Важливим напрямом у забезпеченні ефективності постмитного аудиту є взаємодія митних органів України з митними органами іноземних держав. Ця процедура встановлена згідно з відповідними положеннями міждержавних угод про вільну торгівлю та статтю 45 Митного кодексу України. Одним із інструментів, який дає змогу реалізувати механізм взаємодії, є формування та надіслання запитів митниць до уповноважених органів зарубіжних країн про проведення перевірки документів про походження товару чи надання додаткових відомостей.

Водночас ДФС не налагоджена ефективна взаємодія з митними органами іноземних держав, унаслідок чого на більшість запитів органів ДФС щодо перевірки автентичності документів, які подавалися суб'єктами ЗЕД для підтвердження митної вартості товарів, відповіді не надходили, а отже, були ризики недонадходження до державного бюджету митних платежів.

Так, за досліджуваний період до митних органів іноземних держав митницями України було надіслано майже 2,0 тисячі запитів, однак, отримано трохи більше 300 відповідей (з урахуванням відповідей на запити попередніх періодів). При цьому у 80 % відповідей не підтвердилася автентичність документів.

Отже, незважаючи на укладення значної кількості міжнародних угод (договорів) про співробітництво та взаємодопомогу в митних справах (майже 200 двосторонніх міжнародних угод (договорів), недостатньо ефективно була налагоджена взаємодія митних органів України з митними органами іноземних держав. Основною причиною є те, що чинне митне законодавство та порядок направлення запитів не містить чітко регламентованого стандарту форми такого запиту, що, звісно, впливає на якість формування міжнародної

документації для ефективного обміну. У цьому аспекті є необхідність у встановленні чіткого стандарту форми запиту.

4.4. Удосконалення критеріїв оцінювання ефективності постмитного аудиту

Формування ефективної моделі митного регулювання насамперед має враховувати необхідність у підвищенні якості співпраці митних органів з бізнесом, митними органами інших держав, міжнародними інституціями. За таких умов на особливу увагу потребує питання підвищення ефективності діяльності митних органів.

Запорукою досягнення цих результатів є розроблення системи критеріїв, які б давали змогу визначати цільові точки ефективної діяльності митних органів. У зв'язку з цим особливого значення набуває усвідомлення актуалізованої мети та завдань митних органів, оцінювання критеріїв ефективності їх діяльності, без яких неможливо сформувати напрями підвищення їх функціонування в умовах зростаючої глобалізації та викликів сьогодення.

З позиції держави визначальним фактором при формуванні переліку критеріїв ефективності є функціональне призначення структури відповідно до національного законодавства. Виходячи з цього та згідно зі ст. 544 Митного кодексу України, де визначені завдання митних органів, автори пропонують групувати критерії ефективності діяльності митних органів за такими напрямками:

- 1) критерії оцінювання рівня реалізації фіскальної функції:
 - рівень виконання плану з адміністрування митних платежів до державного бюджету;
 - частка митних платежів, повернених платником у зв'язку із задоволенням скарг учасників ЗЕД на рішення або дії (бездіяльність) митного органу або його посадових осіб;

2) критерії оцінювання рівня забезпечення національної безпеки:

– частка митних перевірок у загальній кількості митних перевірок, спрямованих на профілактику правопорушень у митній сфері, у т. ч. на підставі результатів застосування системи управління ризиками;

– результативність перевірок, що проводяться на основі інформації про наявність ознак порушення митного законодавства;

– частка справ про адміністративні правопорушення, за якими винесено постанови про призначення покарання;

3) критерії оцінювання стану інформаційно-технічного забезпечення та міжнародного співробітництва:

– кількість угод про попереднє інформування митних органів про співробітництво та взаємну допомогу у митних справах;

– частка засобів обчислювальної техніки з характеристиками і термінами експлуатації у зальній кількості засобів обчислюваної техніки, що експлуатується в митних органах, достатніми для безперебійного функціонування інформаційних систем у складі єдиної АІС;

– частка площі об'єктів, що перебувають у державній власності, на яких розміщені митні органи.

З позиції бізнесу оцінювання ефективності діяльності митних органів визначається за такими критеріями, як зрозумілість і простота митного законодавства, прозорість митних процедур та митного контролю.

Що стосується міжнародного рейтингу, то автори визначають такі головні критерії як огляд ділового клімату (BEEPS), логістичний індекс (LPI), індекс легкості ведення бізнесу, індекс сприяння торгівлі (ETI)¹⁹⁴.

Деякі автори, розглядаючи критерії оцінювання ефективності діяльності митних органів з позиції розвитку національної економіки, виділяють щонайменше шість агрегованих елементів оцінювання ефективності фіскальних органів у напрямі здійснення митного контролю:

¹⁹⁴ Несторишен І. В., Руда Т. В. Систематизація критеріїв оцінювання ефективності діяльності митних органів. *Науковий вісник Ужгородського університету*. Ужгород: УжНУ, 2013. Вип. 3(40). С. 93–97.

1) ефективність митної політики; 2) ефективність митного адміністрування; 3) ефективність адміністративно-управлінського потенціалу фіскального органу; 4) ефективність використання інформаційних митних ресурсів; 5) ефективність використання матеріально-технічної бази; 6) ефективність людського фактора митниці. При цьому кожен функціональний елемент оцінювання ефективності фіскальних органів повинен оцінювати ступінь результативності здійснених заходів відповідно до окреслених стратегій¹⁹⁵.

Зупиняючись більш детально на визначенні критеріїв оцінювання діяльності митних органів з позиції держави та виходячи з мети та завдань митних органів, М. Харкавим сформульовано більш конкретизовані змістовні характеристики.

Так, з позиції держави критерії оцінювання ґрунтуються на рівні виконання поставлених завдань перед фіскальними органами у розрізі видів митних платежів, які справляються при переміщенні товарів через митний кордон. Сюди необхідно також віднести і проведення документальних перевірок фіскальними органами щодо: 1) достовірності декларування митної вартості товарів; 2) проведення класифікаційної роботи; 3) визначення країни походження товарів; 4) правомірності застосування митних пільг та преференцій. Тобто такі критерії дозволяють оцінити фактичний стан справ з профілактики та виявити порушення законодавства з питань державної митної справи¹⁹⁶.

Показники результативності митної діяльності повинні відповідати таким основним критеріям:

а) бути чітко пов'язаними з цілями і завданнями органів державної влади;

б) відображати ступінь внеску кожного співробітника в досягнення цілей і завдань;

¹⁹⁵ Барышнікова Е. Ю. Факторы эффективности в управлении таможенным делом. *Транспортное дело России*. 2009. № 3. С. 90–92. URL: http://morvesti.ru/archive/TDR/element.php?IBLOC_K_ID=66&SECT_IUN_ID=1389&ELEMENT_ID=4763 (дата обращения: 20.10.2018)

¹⁹⁶ Харкавий М. Оцінка ефективності постмитного аудиту в Україні. *Економічний дискурс*. 2014. Вип. 3. С. 268–271.

в) повністю відображати виконання основних посадових обов'язків співробітником митного органу;

г) бути сформульованими таким чином, щоб максимально відтворювати безпосередній вплив співробітника митного органу на динаміку показників результативності¹⁹⁷.

Разом з тим адекватне оцінювання ефективності митних органів є складним завданням з багатьох обставин. І основним тут є те, що такі показники, як економія часу на виконання податкових і митних формальностей, лібералізація податкового та митного контролю і зростання обсягів міжнародної торгівлі, сприяють розширенню зовнішньої торгівлі. Однак, національна безпека країни вимагає проведення певних митних та податкових оглядів, інспектувань та контрольно-перевірочних заходів.

Отже, ключовим аспектом підвищення ефективності діяльності митних органів є формування об'єктивної та комплексної системи критеріїв, які відображатимуть ступінь досягнення визначених цілей, що дозволять зосередити увагу на пріоритетах їх розвитку.

Проте аналіз наукових публікацій щодо формування показників ефективності функціонування митних органів дозволяє зробити висновок, що ця проблема потребує більш глибокого вивчення. Варто підкреслити, що поняття «ефективність діяльності митних органів» є одним з найменш вивчених економічних явищ. Ускладнює ситуацію й відсутність однозначних підходів до визначення критеріїв ефективності діяльності митних органів.

На думку авторів, визначення поняття «ефективність діяльності митних органів» необхідно розглядати з позиції державної інституції, що надає певний комплекс послуг. І логічно під ефективністю діяльності митного органу розуміти співвідношення отриманих результатів і витрат на їх досягнення. А оскільки митниця є проміжною ланкою між державою, суспільством та учасниками зовнішньоекономічної діяльності, то зрозуміло,

¹⁹⁷ Система індикаторів результативності як механізм реалізації стратегії розвитку Міністерства доходів і зборів України: науково-аналітична доповідь. Ірпінь. 2013. 59 с.

що при формуванні критеріїв оцінювання ефективності діяльності митних органів взагалі необхідно враховувати всіх суб'єктів оцінювання – державу, бізнес, міжнародні інституції¹⁹⁸. А з позицій держави критерії мають встановлюватися відповідно до їх законодавчих призначень, тобто згідно зі ст. 544 Митного кодексу України, а саме: забезпечення правильного застосування, неухильного дотримання та запобігання невиконанню вимог законодавства України з питань державної митної справи, створення сприятливих умов для полегшення торгівлі, сприяння транзиту, збільшення товарообігу та пасажиропотоку через митний кордон України, забезпечення справляння митних платежів, контроль правильності обчислення, своєчасності та повноти їх сплати, застосування передбачених законом заходів митно-тарифного та нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, здійснення контролю за дотриманням усіма суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності та громадянами встановлених законодавством заборон та обмежень щодо переміщення окремих видів товарів через митний кордон України; здійснення заходів щодо недопущення переміщення через митний кордон України товарів, на які встановлені заборони та/або обмеження щодо переміщення через митний кордон України, а також товарів, які не відповідають вимогам якості та безпеки, та інше. Як видно, особливе місце тут посідає саме процедура контрольно-перевірочної роботи митних органів, тобто узагальнювальним показником ефективності можна вважати показник ефективності здійснення митного контролю. А відповідно до положень Кіотської конвенції процедури митного контролю рекомендується здійснювати шляхом проведення постмитного аудиту з мінімальним втручанням працівників митних органів у процес постачання товарів.

Як показує світова практика, визначення ефективності документальних перевірок є найбільш складною проблемою. Митна справа завжди пов'язана з

¹⁹⁸ Несторишен І. В., Руда Т. В. Систематизація критеріїв оцінювання ефективності діяльності митних органів. *Науковий вісник Ужгородського університету*. Ужгород: УжНУ, 2013. Вип. 3(40). С. 93–97.

виникненням різноманітних ризиків. Тому під час постмитного контролю, залежно від профілів ризику, оцінювання його ефективності повинне враховувати такі його основні завдання:

- 1) встановлення, чи є підприємство платником податку (чи зареєстроване воно в митних органах як суб'єкт ЗЕД);
- 2) перевірка правильності визначення митної вартості товарів;
- 3) перевірка відповідності методики обліку ЗЕД, що застосовується на підприємстві, чинному законодавству;
- 4) з'ясування законності пільгового оподаткування;
- 5) перевірка правильності відображення розрахунків за митними платежами в бухгалтерському обліку і податковій звітності в облікових регістрах, головній книзі, формах звітності;
- 6) перевірка зовнішньоекономічних договорів, контрактів;
- 7) виявлення помилок та відхилень і ступеня їх впливу на достовірність звітності.

Для оцінювання результативності постмитних перевірок Вакульчик О. та Кнішек О. пропонують відповідний коефіцієнт, який розраховується діленням кількості порушень на кількість перевірок:

$$KР_{ПМК} = \text{кількість виявлених порушень} / \text{кількість перевірок} \quad (4.1)$$

де $KР_{ПМК}$ – коефіцієнт результативності постмитного контролю¹⁹⁹.

З огляду на реалізацію практичної складової контрольно-перевірочної роботи митних органів – донарахування сум митних платежів повною мірою, накладення фінансових санкцій, сплата до бюджету донарахованих сум митних платежів, штрафу та пені, ряд дослідників робить висновок, що об'єктивним критерієм для оцінювання може слугувати резерв податкового потенціалу для донарахувань до бюджету при документальних перевірках суб'єкта ЗЕД, під яким розуміють різницю між очікуваною і реально

¹⁹⁹ Вакульчик О. М., Кнішек О. О. Концептуальні засади діяльності митних органів з постмитних перевірок суб'єктів ЗЕД. *Вісник академії митної служби України*. 2009. № 2. С. 46–54. URL: irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?...2... (дата звернення: 18.10.2018)

перерахованою сумою податкових платежів²⁰⁰. Чим менше величина такого резерву, тим успішнішою потрібно визнати роботу контролюючого органу. При цьому ефективність функціонування фіскальних органів доцільно оцінювати за тим, наскільки повно потенціал перетворюється на реальні надходження митних платежів до бюджету, тобто наскільки достатньо забезпечується досягнення не будь-якого позитивного результату, а лише того, який виступає наслідком контрольних заходів.

Виділяючи в окремі групи показники оцінювання якості та ефективності митного аудиту підприємств, автори²⁰¹ під показником ефективності розуміють 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.

Для аналізу результативності постмитного аудиту ряд авторів використовує такі показники: кількість проведених виїзних та невиїзних документальних перевірок; суми донарахованих за результатами таких перевірок; суми сплачених за результатами таких перевірок; суми донарахувань на одну документальну перевірку²⁰². А під ефективністю проведеної перевірки потрібно розуміти перевірку, яка відповідає таким умовам: суми донарахованих за результатами постмитного аудиту платежів зі штрафами та пенею значно вищі від витрат на його проведення; наявна висока ймовірність, що донараховані суми будуть сплачені; наявність переконливої доказової бази для подальших судових розглядів^{203; 204}.

²⁰⁰ Аристархова М. К., Воронина А. Н. Совершенствование управления реализацией налоговых проверок. *Экономика региона*. 2011. № 3. С. 147–155.

²⁰¹ Формування системи митного аудиту в Україні монографія за заг. ред. О. М. Вакульчик. – Хмельницький: 2014. 208 с. (Серія: Митна справа в Україні. Т. 25).

²⁰² Фабіяньська В. Ю., Попук Н. С. Економічна ефективність постаудиту. *Економічний аналіз*. 2015. Т. 19. № 1. С. 218–223.

²⁰³ Сдинак Т. С. Проблеми визначення ефективності митного пост-аудиту. *Формування системи митного аудиту України*: матеріали науково-практичного семінару. Хмельницький. 2013. С. 11–13.

Деякі автори зазначають, що на сьогодні найбільш поширеним є підхід, за якого на рівні органів державної влади використовуються інтегральні показники результативності, що відображають основні політичні чи економічні параметри її діяльності.

Так, вони встановлюють, що специфіка ефективної системи ключових індикаторів результативності (КРІ) для фіскальних органів повинна враховувати як інтереси платників податків, оцінюючи їх задоволення податковим сервісом та вплив оподаткування на бізнес-клімат у країні, так і фінансові інтереси держави. Тому автори пропонують систему ключових індикаторів результативності, яка має складатися з основних і розрахункових показників у розрізі стратегічних цілей та ініціатив розвитку ДФСУ:

- кількісних та якісних індикаторів, які оцінюють прогрес за конкретними напрямками розвитку;
- індикаторів, які кількісно відображають конкретні аспекти діяльності ДФС;
- індикаторів, які відображають ступінь задоволення клієнтів якістю послуг, що надаються ДФС;
- індикаторів, які відображають досягнення успіхи/невдачі у межах конкретних напрямів діяльності ДФС.

Таким чином, аналіз наукових напрацювань свідчить, що визначення критеріїв ефективності постмитного аудиту є складним науково-практичним завданням. Адже система постмитного аудиту є багатоаспектною, що впливає з переліку його цілей та функцій. Тому у підсумку ефективність постмитного аудиту є багатовимірною й залежить від сукупності окремих чинників. Саме з огляду на цю багатоаспектність і множинність цілей та функцій постмитного аудиту ми визначили кілька критеріїв його ефективності: ефективність контрольно-перевірочної роботи; ефективність кадрового забезпечення; ефективність використання бюджетного

²⁰⁴ Харкавий М. Митний пост аудит: зарубіжний досвід та вітчизняна практика. *Світ фінансів*. 2013. № 3. С. 118–125.

фінансування; фіскальну ефективність. Сутність кожного критерію відображає група специфічних показників. Причому здійснення перехресного аналізу, тобто використання показника з групи одного критерію для характеристики іншого, неможливе. Ці показники є відносними величинами й визначаються коефіцієнтами, розрахованими на основі статистичних даних. Саме у такий спосіб розрахунку уможлиблюється більш об'єктивне оцінювання ефективності постмитного аудиту, адже абсолютні показники дозволяють провести лише поверховий аналіз.

Отже, ураховуючи дослідження вітчизняних та зарубіжних учених і практиків, оцінювання ефективності будь-якого процесу (процедури) є складним науково-практичним завданням. Адже отримані у підсумку результати мають зводитися не лише до оцінювання, як такого, але й вказувати на наявні сильні та слабкі сторони предмета аналізу, що водночас мають стати основою для розроблення програми перспективного вдосконалення. Виходячи зі сказаного, пропонуємо проводити оцінювання постмитного аудиту у два етапи:

- 1) оціночно-нормативний;
- 2) підсумковий.

Оціночно-нормативний етап полягає у розрахунку всіх показників у межах кожного критерію. Далі розраховані значення показників порівнюються з відповідними нормативами, що дає підстави оцінити значення показників за шкалою: «добре», «задовільно» та «незадовільно». Уже на цьому етапі уможлиблюється проведення деталізованої та об'єктивної експертизи процедури постмитного аудиту. Виділені критерії ефективності, відповідні групи показників з нормативними значеннями подані у Додатку П.

Так, для оцінювання ефективності за критерієм ефективності контрольно-перевірочної роботи пропонуємо використовувати 10 показників (коефіцієнтів), що безпосередньо відображають організацію та проведення операційної складової постмитного аудиту. Для кожного показника

визначене його нормативне значення. Наприклад, для показника питомої ваги планових перевірок встановлені такі нормативи: «добре» – 50 % загальної кількості перевірок; «задовільно» – 35–50 %, або 50–65 %; «незадовільно» – менше 35 %, або понад 65 %. Встановлені нормативи пояснюємо тим, що організація планування та проведення планових перевірок часто потребує більше часу, аніж у разі позапланових перевірок. Тому дотримання рівнозначності у співвідношенні кількості планових та позапланових перевірок забезпечуватиме оперативність митної служби у реагуванні на виклики часу та динамічність її функціонування загалом. Для показника питомої ваги невідзних перевірок на оцінку «добре» претендуватиме досягнення / переважання рівня 90%.

Не менш важливу роль у досягненні ефективності постмитного аудиту відіграє кадрове забезпечення. Відповідно, для оцінювання ефективності постмитного аудиту за цим критерієм автори запропонували 4 коефіцієнти щодо рівня кваліфікації, стабільності кадрового складу, його результативності, а також абсолютної (кінцевої) результативності (відношення сплачених до бюджету сум донарахованих платежів до кількості посадових осіб). Для коефіцієнтів результативності не встановлено нормативних значень, оскільки вважаємо, що коефіцієнти є значущими при розгляді у динаміці. Для показника кваліфікації посадових осіб підрозділів фіскальних органів (розраховується відношенням кількості посадових осіб, що мають спеціалізовану підготовку або підвищили свою кваліфікацію за напрямом діяльності протягом звітного періоду, до загальної кількості посадових осіб), визначені такі нормативи: «добре» – 80 % та більше; «задовільно» – 60–80 %; «незадовільно» – менше 60 %. Ці нормативи обґрунтовані тим, що високий рівень кваліфікації та компетентність кадрового складу є основою забезпечення ефективності процедури постмитного аудиту. Таким самим значущим фактором впливу на ефективність постмитного аудиту, проте негативного характеру, є значна

плинність кадрів, чим пояснюються такі нормативні значення коефіцієнта стабільності кадрового складу: «добре» – 15 % і менше; «задовільно» – 15–25 %; «незадовільно» – 25 % і більше.

Коефіцієнти за критерієм ефективності використання бюджетного фінансування відображають саме собівартість процедур постмитного аудиту й, відповідно, рівень його віддачі. У цій групі виділено 2 коефіцієнти. Для оцінювання ми використовуємо інформацію щодо обсягів бюджетних коштів у частині фонду оплати праці та загальних витрат на забезпечення діяльності відповідних підрозділів.

Коефіцієнти за критерієм фіскальної ефективності безпосередньо оцінюють обсяги мобілізованих та сплачених до бюджету коштів. Зауважимо, що у розрахунку даних коефіцієнтів більшість науковців застосовує відношення до кількості проведених перевірок. Однак, на наш погляд, це недоцільно, оскільки кількість перевірок не є показовим та основним виразником обсягу мобілізації до бюджету. Адже можливі випадки, коли за результатами лише однієї перевірки сума донарахувань у кілька разів більша за відповідні суми попередніх проведених перевірок. Таким чином, розрахунок питомої ваги сплачених до бюджету коштів за результатами проведення постмитного аудиту у загальному обсязі митних платежів відобразатиме загальну фіскальну роль аудиту та сприятиме формуванню його стратегічних векторів та уточненню цілей і завдань на перспективу. Водночас обчислення відношення сплачених сум до донарахованих за результатами перевірок є важливим показником ефективності постмитного аудиту з позиції його практичної реалізації. Відповідно, нормативи для цього показника встановлено такі: «добре» – 80 % і більше; «задовільно» – 70–80 %; «незадовільно» – 70 % і менше.

Для оцінювання ефективності постмитного аудиту необхідні кількісні дані (Додаток Р). Для зручності всі показники об'єднано у групи відповідно до визначених вище критеріїв.

Завдяки врахуванню різноаспектних показників і критеріїв запропонована методика дозволить об'єктивно та достовірно оцінити рівень ефективності постмитного аудиту. Такі розрахунки можливо проводити у річній динаміці для оцінювання загальної ефективності системи постмитного аудиту та використовувати для аналізу діяльності окремих підрозділів.

На *другому, підсумковому*, етапі визначаємо узагальнювальний рівень ефективності процедури постмитного аудиту, ураховуючи розраховані коефіцієнти (показники) на першому етапі. Для опису будь-якого процесу або явища, роботи складної системи або об'єкта використовують, як правило, деякий набір показників, що характеризують ці процеси або об'єкти з різних сторін. З плином часу і під дією різних об'єктивних і суб'єктивних факторів ці показники змінюються, причому по-різному. Тому відповіді на питання про поліпшення або погіршення стану системи або об'єкта буває важко. Таким чином, завдання побудови деякого узагальненого, зведеного або інтегрального показника завжди буде актуальним.

Доцільно визначати рівень ефективності шляхом обчислення інтегрального показника за формулою (4.2):

$$E\Phi = \sum \Pi_i \times v_i, \quad (4.2)$$

де $E\Phi$ – інтегральний показник активності постмитного аудиту; Π_i – розраховані показники відповідних критеріїв; v_i – ваговий коефіцієнт кожного показника.

Вагові коефіцієнти відіграють у цьому випадку важливу роль, оскільки забезпечують урахування під час обчислення ефективності всіх показників, а також водночас дозволяють брати до уваги пріоритетність та значення кожного, що, у свою чергу, підвищує точність та достовірність кінцевого результату. Визначати вагові коефіцієнти автори пропонують за методом аналізу ієрархій (далі – MAI) Т. Сааті. Цей метод належить до критеріальних і посідає особливе місце завдяки тому, що він отримав виключно широке

поширення і активно застосовується і сьогодні, особливо у США. Ідея методу полягає у побудові матриць парних порівнянь для показників, розрахованих на першому етапі.

Значення цієї матриці визначаються шляхом порівняння важливості одного показника з іншими за 9-бальною шкалою. Коли матриця парних порівнянь побудована, її нормалізують шляхом ділення елементів кожного стовпця на суму всіх елементів цього стовпчика. Середнє значення елементів рядків нормалізованих матриць дають відповідні відносні ваги показників. При заповненні матриці парних порівнянь експертом можуть бути допущені похибки у встановленні відносної важливості показників. Для визначення ступеня коректності даних у заповненій матриці розраховують ступінь узгодженості.

Очевидно, що спроможність достовірно та об'єктивно визначати ефективність постмитного аудиту за допомогою запропонованого методичного підходу залежить від повноти наявності статистичних даних. Неможливість розрахунку хоч одного показника через відсутність статистики дещо погіршує умови всестороннього аналізу ефективності за відповідним критерієм на оціночно-нормативному етапі. Однак водночас така обставина унеможливує реалізацію другого (підсумкового) етапу аналізу з обчисленням інтегрального показника.

Виходячи з наявної статистичної інформації, у ході реалізації оціночно-нормативного етапу ми отримали такі результати (табл. 4.7).

Таблиця 4.7 – Результати оцінювання ефективності постмитного аудиту на оціночно-нормативному етапі

Критерій ефективності	2013	2014	2015	2016
<i>І. Ефективність контрольно-перевірочної роботи</i>				
Коефіцієнт питомої ваги планових перевірок	0,54	0,27	0,16	0,14
Коефіцієнт співвідношення невізних та візних перевірок	0,72	0,65	0,74	1,58
Коефіцієнт результативності постмитного аудиту	0,08	0,11	0,06	0,05

Коефіцієнт оскарження	0,23	0,54	0,44	0,61
<i>II. Ефективність кадрового забезпечення</i>				
Коефіцієнт результативності одного працівника підрозділу, що проводить постмитний аудит	н/д	н/д	2001,14	8510,89
Коефіцієнт абсолютної (кінцевої) результативності	н/д	н/д	257,81	205,19
<i>III. Ефективність використання бюджетного фінансування</i>				
Коефіцієнт кадрової віддачі	н/д	н/д	23,10	34,06
<i>IV. Фіскальна ефективність</i>				
Коефіцієнт фіскальної ефективності постмитного аудиту	н/д	0,0000000001	0,0001	0,0001
Коефіцієнт мобілізації платежів до бюджету	н/д	0,0000000340	0,1288	0,0241

Джерело: розраховано авторами за даними Державної фіскальної служби України, Державної казначейської служби України.

Зазначимо, що важливо розглядати розраховані показники не лише для кожного року окремо, а й у динаміці. Це дасть змогу простежити характер тенденцій у реалізації постмитного аудиту, а також сприятиме визначенню напрямів його вдосконалення. Так, за критерієм ефективності контрольно-перевірочної роботи показник питомої ваги планових перевірок, порівнюючи з нормативними значеннями, лише у 2013 р. можемо оцінити як «добре» (нормативне значення становить 0,5). Зауважимо, що, визначаючи це нормативне значення показника, ми відштовхувалися від необхідності у досягненні збалансованості кількості планових і позапланових перевірок. Адже це забезпечить водночас як оперативність у роботі митних підрозділів, так і передбачуваність та прозорість фіскальних органів, що в інтересах економічних агентів. Оскільки протягом попередніх 2011–2012 рр. значення показника становили 0,26 та 0,30 відповідно, що також відповідає оцінці «незадовільно», з метою підвищення ефективності постмитного аудиту доцільно відкоригувати співвідношення планових та позапланових перевірок.

У випадку показника співвідношення невиїзних та виїзних перевірок з 2015 р. спостерігаємо сприятливу динаміку. Про низьку ефективність постмитного аудиту за критерієм контрольно-перевірочної роботи свідчать також значення коефіцієнта результативності постмитного аудиту, що за

досліджуваний період перебували за межами допустимих нормативних значень, а протягом 2014–2016 рр. ще знизилися на 6%. Негативною динамікою характеризується і коефіцієнт оскаржень, що визначається відношенням кількості документальних перевірок, які пройшли або проходять через процедуру адміністративного оскарження, до загальної їх кількості. Як бачимо з розрахунків, майже половина економічних агентів не згодна з результатами перевірок митних органів.

Як було зазначено вище, за критерієм ефективності кадрового забезпечення невстановлені нормативні значення, тому оцінюємо показники у динаміці. Відповідно, показник результативності одного працівника зріс у 2016 р., порівняно з попереднім роком, у понад 4 рази, що заслуговує на позитивну оцінку. Однак значення коефіцієнта абсолютної (кінцевої) результативності (відношення сплачених до бюджету сум з donaraxovanih платежів до кількості посадових осіб) знизилася у 2016 році на 20%. Актуалізують питання необхідності у підвищенні ефективності процедури постмитного аудиту й значення та негативна динаміка показників за критерієм ефективності використання бюджетного фінансування та критерієм фіскальної ефективності. Отже, проведення оціночно-нормативного етапу запропонованого авторами методичного підходу засвідчило наявність ряду проблемних аспектів постмитного аудиту в Україні. Так, значення більшості розрахованих показників перебувають за межами допустимих нормативних значень. Тому з високої імовірністю можна констатувати низьке значення інтегрального показника ефективності постмитного аудиту.

На підсумковому етапі за методом аналізу ієрархій Т. Сааті, сформувавши матрицю попарних порівнянь, були визначені вагові коефіцієнти для всіх показників (Додаток С). Далі за формулою 3.2 можемо обчислити інтегральний показник ефективності постмитного аудиту в Україні:

$$EF = 0,0151 \times 0,14 + 0,0155 \times 1,58 + 0,0458 \times 0,05 + 0,0484 \times 0,61 + 0,1130 \times 0,0001 + 0,1596 \times 0,0241 = \mathbf{0,062 \text{ (або 6,2 \%)}}$$

Зауважимо, що цей результат не є комплексною оцінкою, урахувуючи обмеженість статистичної бази. Також більш інформативним цей результат зможе бути при порівнянні з показниками розрахованої інтегральної ефективності минулих років.

Таким чином, визначення ефективності постмитного аудиту є складним науково-практичним завданням. Вирішення цього завдання вимагає використання широкого кола показників шляхом поєднання кількісного оцінювання з якісним та узгодження оціночного інструментарію з особливостями функціонування митних органів і виконання ними своїх функцій. Водночас розрахунок ефективності має нівелювати конфлікт інтересів між державою в особі митних органів (максимізація митних доходів до бюджету) та суб'єктів ЗЕД і звести до спільної єдиної платформи.

Основними вимогами до оцінки діяльності митних органів повинні стати спрямованість показників на оцінювання ефективності сприяння митних органів розвитку зовнішньоекономічної діяльності, з одного боку, і якісний аналіз ефективної роботи митних органів – з іншого. Пріоритетами трансформації процесу оцінювання ефективності діяльності митних органів повинне стати підвищення прозорості системи, публічний характер формування відомостей про результати оцінювання ефективності та розроблення механізму моніторингу ефективності діяльності митних органів.

З урахуванням різноаспектних показників і критеріїв авторами запропонований методичний підхід, що охоплює два етапи: оціночно-нормативний та підсумковий. Застосування цього підходу дозволить об'єктивно та достовірно оцінити рівень ефективності постмитного аудиту. Причому дані розрахунки можна проводити у річній динаміці для оцінювання загальної ефективності системи постмитного аудиту і використовувати для аналізу діяльності окремих підрозділів.

ВИСНОВКИ

Проведене дослідження дозволило сформулювати висновки щодо теоретико-організаційних засад створення системи постмитного аудиту, застосування міжнародного досвіду та вітчизняної практики здійснення постмитного аудиту, а також формування науково-практичних рекомендацій трансформації механізмів здійснення постмитного аудиту в Україні, що полягають у такому:

1. Визначено відсутність у Митному кодексі України терміна «постмитний аудит», натомість там виокремлено сутність, підстави та порядок проведення органами доходів і зборів документальних перевірок (планових виїзних, позапланових виїзних та невиїзних), які частково враховують методологію сучасного постмитного аудиту, але унеможливають встановлення відповідності чинного вітчизняного законодавства міжнародним стандартам ВМО та ЄС у частині здійснення постмитного аудиту.

Ураховуючи європейський досвід і необхідність в удосконаленні вітчизняного законодавства, вважаємо за доцільне закріпити на законодавчому рівні термін «контроль після випуску товарів», розширити права органів доходів та зборів при здійсненні перевірок, отриманні документів та інформації, необхідної для проведення контролю, уточнити процедури узгодження податкових повідомлень-рішень та порядку сплати донарахованих за результатами контролю сум зобов'язань.

2. Встановлено, що наразі у законодавстві України не імplementовані належним чином положення основних міжнародних стандартів щодо здійснення постмитного аудиту, що ускладнює формування системи постмитного контролю. Через наявність проблем правового, методологічного та нормативного характеру уповільнюється практична реалізація його механізмів та їх ефективність.

Розвиток постмитного аудиту для досягнення стратегічних завдань має здійснюватися в чотирьох площинах: правова сфера, організаційна структура, система управління, стратегія розвитку кадрового потенціалу.

Нормативна складова потребує вдосконалення наявних і створення нових порядків, інструкцій та методичних рекомендацій щодо здійснення постмитного аудиту, які дозволяють визначати ризики у митній сфері, покривати найбільші зони ризику діяльності суб'єктів ЗЕД, застосовувати прийоми виявлення, фіксації та сценарії усунення порушень залежно від встановленого ризику.

Доцільним є створення окремого нормативного акта (або відповідної Методики) щодо проведення постмитного аудиту та основних його етапів, що відповідають чинним міжнародним стандартам, які враховували б основні сфери постмитного аудиту, визначені у стандартах ЄС, та положення стандартів 6.6, 6.7 та 6.10 Додатка 6 до Кіотської конвенції.

3. За функціональними ознаками, що впливають на ефективність постмитного аудиту, його складові потрібно розглядати як такі, що реалізуються в управлінському (виявлення митних ризиків та управління ризиковими ситуаціями), виконавчому (здійснення перевірок) та реалізаційному (реалізація результатів аудиту) механізмах. Відповідно, аналіз системи постмитного аудиту в зазначених аспектах дозволив поетапне та комплексне визначення проблематики та виокремлення відповідних заходів його вдосконалення, у т. ч. за рахунок адаптації міжнародних стандартів до вітчизняну практику.

Визначено ключові елементи, що забезпечують функціональне наповнення механізмів постмитного аудиту в таких аспектах:

– за управлінською складовою (моніторинг переміщення товарів через митний кордон України та діяльності суб'єктів ЗЕД, система індикаторів ризиків для відбору потенційних об'єктів перевірок постмитного аудиту, процеси організації перевірок та управління ризиковими ситуаціями,

розроблення критеріїв результативності постмитного аудиту та аудиту його ефективності);

– за виконавчою складовою (вимоги та стандарти якості до актів перевірок, міжвідомча взаємодія та взаємодія між суб'єктами аудиту під час перевірок, порядок проведення зустрічних звірок, аудиторські програми для різних категорій аудиту, методик проведення перевірок, отримання та обмін інформацією, взаємодія з правоохоронними органами та з митними органами інших країн);

– у частині реалізації результатів постмитного аудиту (система відповідальності за порушення митного законодавства, процедури узгодження результатів перевірок та притягнення порушників до відповідальності).

4. Виокремлено нагальну необхідність в оновленні процедур застосування системи управління ризиками. Відповідно, ДФС повинна підвищити роль сучасних електронних технологій у державній митній справі, не обмежуючись процедурами електронного декларування товарів та електронного документообігу. Встановлено, що першим етапом цього процесу має стати перелік ризиків, індикаторів та порядку їх визначення, що необхідні для визначення ризикових об'єктів у митній сфері. Також встановлено, що застосування та поєднання різних форм постмитного контролю викликають потребу у розробленні системи відбору підприємств для здійснення перевірочних заходів після митного оформлення на базі системи аналізу та управління ризиками. З урахуванням наведеного в ході виконання дослідження було розроблено систему індикаторів визначення рівня ризиковості суб'єкта ЗЕД та виявлено митні ризики для цілей постмитного контролю, запропоновано підходи до оцінювання рівня митного ризику, що дозволяють визначати пріоритетні об'єкти для цілей постмитного аудиту та застосовувати заходи неаудиторського характеру.

5. На підставі порівняльного аналізу основних положень вітчизняного законодавства та законодавства ЄС щодо порядку проведення процедур

постмитного аудиту визначено, що положення про здійснення постмитного аудиту у країнах ЄС та документальних перевірок в Україні за основними моментами подібні, проте є певні розбіжності, зумовлені насамперед різнорівневим характером зазначених документів. Ці розбіжності стосуються визначення осіб, діяльність яких може бути об'єктом постмитного аудиту, розподілу обов'язків та компетенції у відносинах аудитора та його керівництва, характеру інформації, яка є джерелом для проведення аудиту діяльності суб'єкта господарювання, визначення методів проведення постмитного аудиту, структури аудиторського звіту, порядку припинення процедури аудиту, а також порядку збереження документації.

6. На основі стандартів незалежного аудиту та державного фінансового контролю, з урахуванням міжнародних вимог та рекомендацій, запропонована структура системи національних стандартів постмитного аудиту та визначені орієнтири для їх формування. У системі стандартів виділено такі групи: основні принципи, загальні (організаційні) стандарти та стандарти якості. Застосування цих стандартів і орієнтирів при розробленні законодавчих і нормативних актів, організації та здійсненні постмитного аудиту сприятиме підвищенню його якості та ефективності. Крім того, сформовано проект базового стандарту якості постмитного аудиту, що може використовуватися аудиторами при здійсненні документальних перевірок поки не будуть впроваджені спеціалізовані стандарти якості.

7. Розроблено методичні рекомендації щодо здійснення постмитного аудиту за основними його етапами:

- планування постмитного аудиту, яке охоплює формування детального плану постмитного аудиту, збір початкової інформації, проведення вступної співбесіди з посадовими особами суб'єкта аудиту та формування остаточного плану постмитного аудиту;

- ідентифікація та аналіз внутрішніх ризиків підприємства й системи контролю, що містить визначення системи внутрішнього контролю суб'єкта аудиту та видів контролю, встановлення зв'язку між внутрішнім

контролем та ризиками у діяльності суб'єкта аудиту й визначення типів аудиторського ризику, зокрема характерного ризику, ризику системи контролю та ризику невиявлення;

- системний аудит – перевірка аудитором систем і видів внутрішнього контролю суб'єкта постмитного аудиту, що охоплює визначення порядку функціонування відповідного виду внутрішнього контролю, аудит ІТ, визначення контрольних тестів та обсягу вибірки для них, тестування, документування та аналіз результатів тестування;

- самостійне тестування, або аудит окремих операцій, що складається з етапів планування самостійного тестування, формування вибірки та обґрунтування методу формування вибірки, документування результатів та їх оцінювання;

- етап аналізу аудиторських зауважень, вирішення спірних питань, який передбачає аналіз наявних аудиторських зауважень та спірних питань, визначення відповідних дій суб'єкта аудиту та порядку контролю за їх виконанням;

- формування звітності за результатами постмитного аудиту складається з формування заключного звіту за результатами постмитного аудиту, проведення заключної співбесіди з посадовими особами суб'єкта аудиту та формування аудиторського файлу.

Встановлено, що залежно від мети та завдань постмитного аудиту окремого суб'єкта економічної діяльності зазначені форми аудиторської документації можуть заповнюватися паралельно з чинними формами акта (довідки) документальної планової/позапланової виїзної перевірки з питань дотримання митного законодавства, що особливо актуально для уповноважених економічних операторів та суб'єктів ЗЕД, які мають великі обсяги зовнішньоекономічної торгівлі.

8. Згідно зі стандартами Європейського Союзу та положень стандартів 6.6, 6.7 та 6.10 Додатка 6 до Кіотської конвенції²⁰⁵ та з метою подальшого застосування та вдосконалення системи постмитного аудиту у вітчизняній практиці запропоновано форму спеціального додатка (опитувальника), що буде враховувати всі основні сфери митного контролю. Його редакція має бути доступною як для аудиторів, так і для громадськості.

Цей додаток має структурний перелік питань, пов'язаних з організаційною структурою суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності, інформацією щодо укладених угод, товарів, вартості, форм оплати вироблених товарів. Його мета полягає в тому, щоб всі значущі сфери ризику були взяті до уваги. Він може заповнюватися, наскільки це можливо, на основі інформації, наявної на підготовчому етапі, а потім перевірятися і доповнюватися в ході самого аудиту.

Опитувальник стане своєрідним інструментом для покращання роботи у ході аудиторської перевірки, дасть змогу чітко та детально перевіряти сфери контролю, значно скоротити час проведення самої перевірки.

Крім того, дані опитувальника дозволять аудитору враховувати всі значні зони ризику. Також завдяки опитувальнику аудитор зможе отримати корисну і змістовну інформацію під час звичайної розмови, розкрити важливі факти щодо питань митної вартості, взаємин з постачальниками, постачань компонентів іноземному виробникові/продавцеві.

9. Базуючись на результатах порівняння рекомендацій ЄС та вітчизняної практики, визначено основні напрями вдосконалення здійснення документальних перевірок, які стосуються посилення відповідальності за відсутність документів, необхідних для проведення документальних перевірок з питань дотримання митного законодавства, передбачення можливості перевірки управлінської інформації, що пов'язана з виконанням операцій за поставками товарів через митний кордон, встановлення переліку

²⁰⁵ Customs blueprints. Pathways to better customs. Directorate General for Taxation and Customs Union. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2015. 140 с. URL: http://www.taxand.com/sites/default/files/Paper_on_EU_Interest_and_Royalties_Directive.pdf (Last access: 20.10.2017).

компетенції аудитора та розподілу обов'язків і компетенції у відповідному структурному підрозділі митного органу, який займається аудитом, передбачення можливості надання попереднього звіту для узгодження результатів перевірок, визначення підстав, умов та порядку підготування заключного звіту за результатами постмитного аудиту, упровадження процедур припинення постмитного аудиту.

Обґрунтовано, що практика обговорення та узгодження результатів постмитного аудиту до прийняття кінцевого звіту може стати одним із вагомих чинників попередження апеляційних і судових оскаржень податкових повідомлень-рішень. Ураховуючи зазначене, запропоновано рекомендації щодо вдосконалення окремих положень Методичних рекомендацій щодо порядку взаємодії між підрозділами органів державної фіскальної служби при організації, проведенні та реалізації матеріалів документальних перевірок дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи (наказ ДФС України від 12.10.2016 № 856) у частині взаємодії підрозділів органів ДФС при оформленні та реалізації матеріалів документальних перевірок.

10. Визначено, що, незважаючи на загальну подібність засад притягнення до відповідальності за порушення митного законодавства у країнах-членах ЄС та в Україні, існує необхідність у перегляді системи відповідальності за порушення правил і переміщення товарів через кордон на засадах прозорості та справедливості, примусу учасників ЗЕД до дотримання митного законодавства, у т. ч. у частині збереження та подальшого надання документів за зовнішньоекономічними операціями після митного оформлення товарів на вимогу контролюючого органу. Також у європейському законодавстві, на відміну від вітчизняного, поряд із встановленням грошових стягнень, як форма покарання передбачена норма, що передбачає відкликання, призупинення або зміну будь-якого дозволу, який має відповідна особа.

З метою стимулювання до практики компромісу доцільно після сплати

штрафу за вчинення митного порушення та/або стягнення вартості товарів, що підлягають конфіскації, передбачити можливість декларування товарів, які є предметом митного порушення, у митний режим, який передбачає випуск товарів у вільний обіг, та на цей час пропонується декларувати товар лише у митні режими «відмова на користь держави» та «знищення або руйнування».

У частині накладення штрафів за перешкоджання у проведенні перевірки з боку підприємств варто розглянути розміри наявних штрафів і значно їх збільшити, а також застосовувати арешти майна, рахунків, активів підприємств, що перешкоджають проведенню перевірок органами доходів і зборів.

11. Інститут митного боргу в ЄС виконує головну функцію у забезпеченні правильного справляння мита. Національне митне законодавство та Митний кодекс ЄС дають однакове визначення поняття «митний борг» – покладений на особу обов'язок сплати належної суми імпорتنих або експортних митних платежів, нарахованої згідно з чинним митним законодавством.

12. Митним кодексом ЄС²⁰⁶ визначається ширше коло боржників. За порушення митних правил митний борг (грошове зобов'язання) сплачується правопорушниками та співучасниками. Якщо неможливо встановити момент виникнення митного боргу, митні органи визначають той момент, коли стало відомо, що товари перебувають у такій ситуації, що є підставою для виникнення митного боргу. А будь-яка особа, пов'язана з операціями, товарами, транспортною компанією або декларантом, несе солідарну відповідальність за порушення митних правил. Національне законодавство має подібну норму та на практиці вона не застосовується. Тому ця проблема потребує вирішення у частині забезпечення надходження коштів за

²⁰⁶ The Union Customs Code, adopted as Regulation (EU) № 952/2013 of the European Parliament and of the Council. URL: [:https://ec.europa.eu](https://ec.europa.eu) (last access: 20.10.2018)

результатами проведення перевірок контролюючими органами до бюджету України.

13. Погашення митного боргу, що виник за результатами постмитного аудиту, має забезпечуватися загальними гарантіями, які використовуються в податковому праві: система вексельних платежів, надання гарантій фінансовими установами або безпосереднє внесення коштів на рахунок митних органів.

Закріплення міжнародних норм порядку на рівні закону у національному законодавстві створить додаткові гарантії для суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та держави, дозволить ідентифікувати випадки, які вимагають гарантій та встановлення їх форми, а крім того, надавати загальні суми та форми гарантій будь-якій особі, за умови, що вони будуть допустимі митною службою²⁰⁷. Україна на сьогодні має можливість використання гарантій лише під час режиму транзиту та режиму імпорту.

14. З метою створення ефективної системи забезпечення виконання належних до сплати сум митних платежів за результатами постмитного аудиту в Україні визначено рекомендації, які стосуються імплементації норми Митного кодексу ЄС (ст. 45), згідно з якою оскарження рішення не призупиняє його виконання (сплати) або потребує гарантії на період оскарження такого рішення, стимулювання сплати виявлених за результатами контролю сум митних платежів, розвитку інституту гарантій.

15. З огляду на багатоаспектність постмитного аудиту, що впливає з переліку його цілей та функцій, запропоновано кілька критеріїв ефективності постмитного аудиту: ефективність контрольно-перевірочної роботи; ефективність кадрового забезпечення; ефективність використання бюджетного фінансування; фіскальна ефективність. Сутність кожного критерію відображає група специфічних показників. Для безпосереднього оцінювання ефективності постмитного аудиту пропонується методичний

²⁰⁷ Міжнародна конвенція про спрощення та гармонізацію митних процедур від 18.05.1973. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>. (дата звернення: 18.11.2018)

підхід, що охоплює два етапи: оціночно-нормативний та підсумковий, що дозволить об'єктивно та достовірно оцінити рівень ефективності постмитного аудиту. Причому дані розрахунки можна проводити у річній динаміці для оцінювання загальної ефективності системи постмитного аудиту і використовувати для аналізу діяльності окремих підрозділів.

Практичне впровадження пропозицій щодо розвитку механізмів здійснення постмитного аудиту в Україні збільшить фінансову ефективність вітчизняної системи митного контролю, сприятиме досягненню цільових показників реалізації Стратегії сталого розвитку «Україна–2020» щодо дерегуляції та розвитку підприємницької діяльності, фінансової реформи, у частині забезпечення сервісного обслуговування платників податків та зосередження контролю на фінансових ризиках.

Отримані результати у разі їх упровадження у практичну діяльність дозволяють покривати ризикові зони діяльності суб'єктів ЗЕД, ідентифікувати митні ризики, допомагати у проведенні постмитного аудиту та підвищенні його якості, оцінювати ефективність постмитного аудиту.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аристархова М. К., Воронина А. Н. Совершенствование управления реализацией налоговых проверок. *Экономика региона*. 2011. № 3. С. 147–155.
2. Аудит (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту): підручник / за ред. В. В. Немченко, О. Ю. Редько. Київ Центр учбової літератури, 2012. 540 с.
3. Барышникова Е. Ю. Факторы эффективности в управлении таможенным делом. *Транспортное дело России*. 2009. № 3. С. 90–92. URL: http://morvesti.ru/archiveTDR /element.php? IBLOC K_ID= 66 &SECT ION_ID=1389&ELEMENT_ID=4763.
4. Бережнюк І. Г. Митне регулювання України: національні та міжнародні аспекти. Дніпропетровськ, 2009. 543 с.
5. Берзан А. А. Развитие методических основ посттаможенного контроля: дис... канд. эконом. наук: 08.00.05. Москва, 2007. 151 с.
6. Брехов С. С. Розвиток системи управління митними ризиками в контексті підвищення ефективності пост-митного аудиту в Україні. *Економічний вісник*. 2017. № 1. С. 37–42 .
7. Брехов С. С., Проскура К. П. Формування системи стандартів пост-митного аудиту в Україні. *Митна безпека*. 2017. № 1. С. 106–113.
8. Вакульчик О. М., Кнішек О. О. Концептуальні засади діяльності митних органів з постмитних перевірок суб'єктів ЗЕД. *Вісник академії митної служби України*. 2009. № 2. С. 46–54. URL: irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?...2. (дата звернення:)
9. Вакульчик О. М., Єдинак Т. С., Кнішек О. О. Використання досвіду ЄС у побудові системи законодавчого та методичного забезпечення митного постаудиту в Україні. *Вісник Академії митної служби України*. 2013. № 2 (50). С. 11–23.
10. Гончарук О. А. Формування та розвиток системи постмитного контролю в Україні. *Форум права*. 2011. № 3. С. 163–167.

11. Грачев О. В. Проблемные вопросы таможенного контроля после выпуска товаров. *Юрист*. 2008. № 1. С. 13–15.
12. Грицишен Д. О. Постмитний контроль у системі управління безпекою зовнішньоекономічної діяльності підприємств. URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/123456789/2710> (дата звернення: 03.10.2017).
13. Губіна І. С. Митний постаудит у системі митного контролю: проблеми нормативно-правового регулювання. *Вісник Академії митної служби України*. 2012. № 1. С. 38–43. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/vamsue_2012_1_8 (дата звернення 10.10.2017).
14. Єдинак Т. С. Проблеми визначення ефективності митного пост аудиту. *Формування системи митного аудиту України: матеріали науково-практичного семінару*. Хмельницький: Державний науково-дослідний інститут митної справи, 2013. С. 11–13.
15. Єдинак Т. С., Єдинак В. Ю. Постмитний аудит як фактор забезпечення економічної безпеки країни: зарубіжний досвід та українська перспектива. *Вісник академії митної служби України*. 2008. № 4. С. 70–76.
16. Звіт про результати аудиту ефективності виконання органами Державної фіскальної служби України повноважень у сфері державної митної справи та боротьби з правопорушеннями під час застосування митного законодавства: рішення Рахункової палати від 30.05.2017 № 12-3. URL: www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16751938/R_RP_12-3_2017 (дата звернення: 22.12.2017)
17. Івашова Л. М. Єдинак Т. С., Єдинак В. Ю. Основи митного пост аудиту : навч. посіб. Дніпропетровськ: АМСУ, 2011. 200 с.
18. Конвенція про спрощення формальностей у торгівлі товарами від 25.06.2003 № 987_012. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/987_012
19. Костенко А. О. Механізми розбудови митного контролю після випуску товарів в Україні *Збірник наукових праць університету ДФС: електронне наукове видання*. Ірпінь: Університет ДФС. 2017. № 1. С. 153–171.

20. Костенко А. О. Сучасний стан та перспективи розвитку митного контролю в частині документальних перевірок в Україні. *Економічні перспективи підприємництва в Україні: збірник матеріалів міжнародної науково-практичної інтернет-конференції*. Ірпінь: Університет ДФС. 2017. С.

21. Кінгсбері С. Концепції та міркування для побудови законодавчої бази постмитного аудиту. URL: <https://www.cbp.gov/newsroom/publications/forms>

22. Кудрявцев О. Е., Соловьев В. В., Соловьева И. В. Выбор объектов таможенного аудита с использованием системы анализа и управления рисками: пособие. Ростов-на Дону: РИО Ростовского филиала РТА, 2005. 105 с.

23. Лунева Е. П. Методические и организационные основы таможенного аудита экспортно-импортных операций участников внешнеэкономической деятельности: монография под общ. ред. докт. экон. наук, проф. Л. А. Поповой. Москва: РИО РТА, 2003. 220 с.

24. Матеріали Семінару ТАІЕХ з митного контролю після випуску товарів, 22–23 серпня 2016 р., м. Київ.

25. Медвідь Ю. О. Об'єкти аналізу митних ризиків. *Митна безпека*. 2015. № 1. С. 70–73.

26. Методичні рекомендації щодо порядку взаємодії між підрозділами органів державної фіскальної служби при організації, проведенні та реалізації матеріалів документальних перевірок дотримання вимог законодавства України з питань Державної митної справи, інших нормативно-правових актів, що стосуються податкового та митного законодавства. URL: sfs.gov.ua/yuridichnim-osobam/podatkoviy-kontrol/nakazi/69970/html

27. Методичні рекомендації щодо порядку взаємодії між підрозділами органів ДФС при організації, проведенні та реалізації матеріалів перевірок платників податків: наказ ДФС від 31.07.2014 № 22 (із змінами від 18.07.2016 № 633). URL: sfs.gov.ua/yuridichnim-osobam/podatkoviy-kontrol/nakazi/69970/html

28. Методичні рекомендації щодо порядку оформлення документів під час проведення документальних перевірок дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи, а також реалізації їх матеріалів: наказ Міністерства доходів і зборів України від 16.01.2014 р. № 23. URL: <http://document.ua/pro-zatverdzhennja-metodichnih-rekomendacii-shodo-porjadku-o-doc175900.html> (дата звернення: 20.10.2017).

29. Методичні рекомендації щодо роботи посадових осіб органів доходів і зборів з аналізу, виявлення та оцінки ризиків при здійсненні контролю за правильністю визначення митної вартості товарів, які переміщуються через митний кордон України: наказ ДФС від 11.09.2015 № 689. URL: <http://law.dt-kt.com/nakaz-derzhavnoyi-fiskalnoyi-sluzhby-uk-4/>. (дата звернення: 06.10.2017).

30. Митний кодекс України: від 11.07.2002. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/92-15>. (дата звернення: 28.10.2017).

31. Митний кодекс України: від 13.03.2012 № 4495-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua> (дата звернення: 16.03.2017).

32. Митний тариф України: закон України від 19.09.2013 № 584- VII VI. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/584-18>.

33. Міжнародна конвенція про спрощення і гармонізацію митних процедур від 18.05.1973 (Київська конвенція). URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/995-643> (дата звернення: 15.10.2017).

34. Несторишен І. В., Руда Т. В. Систематизація критеріїв оцінювання ефективності діяльності митних органів. *Науковий вісник Ужгородського університету*. Ужгород: УжНУ, 2013. Вип. 3(40). С. 93–97.

35. Пашко П. В. Митний аудиторський контроль. *Вісник КНТЕУ*. 2012. № 5. С. 89–101.

36. Петруня Ю. Є., Туржанський В. А. Митні процедури в контексті здійснення митного пост аудиту. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку*. 2014. № 797. С. 117–125.

37. Положення про Державну фіскальну службу України: Постанова КМУ від 21.05.2014. № 236 URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/236-2014-%D0%BF> (дата звернення: 03.10.2017).

38. Положення про митні декларації: Постанова Кабінету Міністрів України від 21.05.2012. № 450. URL: zakon.rada.gov.ua/go/z1021-17-p.

39. Положення про Центральне бюро аналізу ризиків і аудиту: наказ ДМС України від 02.12.2003. № 820. URL: <http://zakon.nau.ua/doc /code = v0820342-03> (дата звернення: 23.10.2017).

40. Порядок оформлення результатів документальних перевірок дотримання законодавства України з питань державної митної справи, податкового, валютного та іншого законодавства платниками податків – юридичними особами та їх відокремленими підрозділами: наказ Міністерства фінансів України від 21.07.2017. № 657. URL: zakon.rada.gov.ua/go/z1022-17

41. Порядок планування митними органами документальних виїзних перевірок і проведення митними органами зустрічних звірок: наказ Міністерства фінансів України від 22.05.2012. № 582. URL: <http://repository.vsau.vin.ua/getfile/9001.pdf> (дата звернення: 13.10.2017).

42. Про аудиторську діяльність: закон України від 22.04.1993 № 3125-XII (із внесеними змінами і доповненнями). URL: <http://www.rada.gov.ua>

43. Про внесення змін до Закону України про приєднання України до Протоколу про внесення змін до Міжнародної конвенції про спрощення та гармонізацію митних процедур: закон України від 05.10.2006. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3018-17> (дата звернення: 16.10.2017).

44. Про встановлення Митного кодексу ЄС: Регламент (ЄС) № 952/2013 Європейського парламенту та Ради від 09.10.2013. URL: old.minjust.gov.ua/file/52167

45. Про державний контроль за міжнародними передачами товарів військового призначення та подвійного використання: закон України від 20.02.2003 № 549-IV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/549-15>.

46. Про Державну фіскальну службу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 21.05.2014. № 236. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/236-2014-%D0%BF> (дата звернення: 03.10.2017).

47. Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності: Указ Президента України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2181-14> (дата звернення: 01.10.2017).

48. Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади: Указ Президента України від 24.12.2012 № 726/2012. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/726/2012> (дата звернення: 03.10.2017).

49. Про затвердження відомчих класифікаторів інформації з питань державної митної справи, які використовуються у процесі оформлення митних декларацій: наказ Міністерства фінансів України від 20.09.2012 № 1011. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua>.

50. Про затвердження Зразка форми акта (довідки) документальної планової / позапланової виїзної перевірки податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, та Методичних рекомендацій щодо оформлення матеріалів документальних перевірок: наказ ДФС України від 01.06.2017. № 396 URL: <http://sfs.gov.ua/yuridichnim-osobam/podatkoviy-kontrol/nakazi/72193.html>.

51. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку взаємодії між підрозділами органів державної фіскальної служби при організації, проведенні та реалізації матеріалів документальних перевірок дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи: наказ ДФС України від 12.10.2016 № 856. URL: <http://vobu.ua/ukr/documents/item/nakaz-dfsu-vid-121016-r-856> (дата звернення: 20.10.2017).

52. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо роботи посадових осіб органів доходів і зборів з аналізу, виявлення та оцінки ризиків при здійсненні контролю за правильністю визначення митної вартості товарів, які переміщуються через митний кордон України: наказ ДФС

України від 11.09.2015 № 689. URL: <http://sfs.gov.ua/yuridichnim-osobam/podatkoviy-kontrol/nakazi/print-66340.html>

53. Про затвердження Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг»: рішення АППУ від 27.09.2009 № 1824. URL: <http://www.apu.com.ua/kontrol-yakosti>.

54. Про затвердження Положення про Департамент аналізу ризиків та аудиту: наказ Державної митної служби від 02.08.2007. № 655. URL: <http://lawua.info/jurdata/dir175/dk175599.htm> (дата звернення: 02.10.2017) (втр. чин.).

55. Про затвердження Положення про Департамент аналітичної роботи та інформаційної розвідки: наказ Державної митної служби від 17.05.2008 № 515. URL: http://www.uazakon.com/documents/date_ck/pg_gbuzws.htm. (дата звернення: 02.10.2017).

56. Про затвердження Порядку здійснення аналізу та оцінки ризиків, розроблення і реалізації заходів з управління ризиками для визначення форм та обсягів митного контролю: наказ Міністерства фінансів України від 31.07.2015 № 684. URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/995_6431.

57. Про затвердження Порядку координації проведення планових виїзних перевірок органами виконавчої влади, уповноваженими здійснювати контроль за нарахуванням і сплатою податків та зборів (обов'язкових платежів): Постанова КМУ від 21.07.2005 № 619. URL: <https://yandex.ua/search/?text=http%3A%2F%2Fzakon2.rada.gov.ua%2Flaws%2Fshow%2Fz0653-06&clid=2272565-220&win=76&lr=143&noreask=1> (дата звернення: 23.10.2017).

58. Про затвердження Порядку надання складським об'єктам статусу «митний склад» та позбавлення такого статусу: наказ МФУ від 16.07.2012 № 835. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1324-12> (дата звернення: 03.04.2017).

59. Про затвердження Порядку надіслання контролюючими органами податкових повідомлень-рішень платникам податків: наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2015 № 1204. URL: zakon.rada.gov.ua/go/z1021-17.

60. 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: наказ ДМСУ від 30.03.2006 № 254. URL: <https://yandex.ua/search/?text=http%3A%2F%2Fzakon2.rada.gov.ua%2Flaws%2Fshow%2F0653-06&clid=2272565-220&win=76&lr=143&noreask=1> (дата звернення: 23.10.2017).

61. Про затвердження порядку проведення митними органами на підприємствах перевірок систем звітності та обліку товарів і транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України: Постанова КМУ від 23.12.2004 № 1730. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1371-2009-п> (дата звернення: 23.10.2017).

62. Про затвердження Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників: наказ Міністерства фінансів України від 02.06.2015 № 524. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua> (дата звернення: 10.10.2017).

63. Про затвердження Примірного положення про відділ (сектор) митного аудиту регіональної митниці: наказ ДМС України від 05.01.2012 № 16. URL: <http://document.ua/pro-zatverdzhennja-primirnogo-polozhennja-pro-viddil-sektor--doc83472.html> (дата звернення: 23.10.2017).

64. Про зовнішньоекономічну діяльність: закон України від 16.04.1991 URL: sts.gov.ua/yuridichnim-osobam/podatkoviy-kontrol/normativno.

65. Про ліквідацію Оперативної митниці та створення Центрального бюро аналізу ризиків та аудиту: наказ ДМС України № 660 від 07.10.2003. URL: <http://zakon.nau.ua/doc/uid=1025.5795.0> (дата звернення: 23.10.2017).

66. Про Митний тариф України: закон України від 19.09.2013 № 584-VII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/584-18>.

67. Про надання податкової консультації стосовно критеріїв визначення юридичної особи великим платником податків, суб'єктом малого підприємництва або іншим платником податків для цілей встановлення тривалості документальних перевірок: лист ДФС України від 08.11.2016 № 24039/6/99-99-14-03-03-15.

68. Про Положення про Державний митний комітет України: Указ Президента України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/73/95> (дата звернення: 01.10.2017).

69. Про положення про Державну митну службу України: Указ Президента України від 08.02.1997 № 126/97.

70. Положення про Державну митну службу України від 24.08.2000 № 1022/2000.

71. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами: закон України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2181-14> (дата звернення: 01.10.2017).

72. Про результати аудиту ефективності виконання повноважень органами державної влади по забезпеченню погашення податкового боргу та попередження його зростання: Рішення Рахункової палати України від 28.02.2017 №6-4.

73. Про створення спеціалізованого митного органу: наказ ДМС України від 02.10.2012 № 510. URL: <http://repository.vsau.vin.ua/getfile/9001.pdf> (дата звернення: 13.10.2017).

74. Рамкові стандарти безпеки та спрощення міжнародної торгівлі : червень, 2005. *Всесвітня митна організація*. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/976_003 (дата звернення: 23.10.2017).

75. Рекомендации ВТамО по пост-таможенному аудиту (ПТА). URL: www.wcoomd.org/-/.../wco_pca_guidelines_volume_1_rus_.

76. Про схвалення розроблених Міністерством фінансів планів імплементації деяких актів законодавства ЄС у сфері оподаткування, митних питань та сприяння торгівлі: Розпорядження КМУ від 22.04.2015 р. № 391-р.

77. Сагарьова Д. О. Генезис постмитного контролю в Україні. *Вісник Академії митної служби України*. 2013. № 1 (49).
78. Сагарьова Д. О. Оцінка ефективності митної політики у напрямку здійснення постмитного контролю. *Глобальні та національні проблеми економіки*. URL: <http://global-national.in.ua/archive/9-2016/170.pdf> (дата звернення: 06.03.2017).
79. Система індикаторів результативності як механізм реалізації стратегії розвитку Міністерства доходів і зборів України: науково-аналітична доповідь / Вдовиченко А. М. та ін. Ірпінь: НДІ фінансового права, 2013. 59 с.
80. Соколовська О. В. Міжнародні стандарти митного пост-аудиту. *Економічний вісник Університету*: зб. наук. праць. 2017. Вип. 33/1. С. 394–402.
81. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом і його державами-членами, з іншої сторони. URL: <http://www.kmu.gov.ua/kmu/control/uk/publish>
82. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/984_011 (дата звернення 01.11.2017).
83. Фабіянська В. Ю., Попук Н. С. Економічна ефективність постаудиту. *Економічний аналіз*. 2015. Т. 19. № 1. С. 218–223.
84. Формування системи митного аудиту в Україні: монографія / за заг. ред. О. М. Вакульчик. Хмельницький. 2014. С. 208. (Серія Митна справа в Україні. Т. 25).
85. Харкавий М. О. Митний постаудит: зарубіжний досвід та вітчизняна практика. *Світ фінансів*. 2013. № 3. С. 118–125.
86. Харкавий М. Оцінка ефективності постмитного аудиту в Україні. *Економічний дискурс*, 2014. Вип. 3. С. 268–271.

87. Харкавий М. О. Митний постаудит в Україні: сучасний стан та перспективи розвитку: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.08. Тернопіль: ТНЕУ, 2015. 228 с.

88. Хартія ЄС з прав людини. URL: Eulam.ru/treaties/charter (дата звернення: 13.03.2017).

89. Шевчук О. А. Система державного фінансового контролю : формування та розвиток в Україні: монографія. Ірпінь: Університет ДФС, 2016. 378 с.

90. Шинкаренко І., Короп О. Затаможенная реакція. *Юридическая практика*. 2016. № 7 (947). URL: <http://pravo.ua/article.php?id=100112800> (дата звернення: 13.03.2017).

91. Customs Audit Guide. TAXUD, 2014; Customs blueprints. Pathways to better customs. Directorate General for Taxation and Customs Union. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2015. 140 с.

92. Customs blueprints. Pathways to better customs. Directorate General for Taxation and Customs Union. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2015. 140 p. URL: http://www.pedz.uni-mannheim.de/daten/edz-h/gdz/09/reckon_report_sep2009.pdf (last access: 2017).

93. Customs Post Clearance Audit Strategy. Final Report. USAID/Caucasus, 2011. URL: http://pdf.usaid.gov/pdf_docs/pnadz446.pdf (last access: 20.10.2017).

94. EU-Ukraine Association Agreement. Title IV: Trade and Trade-related Matters. 356 p. URL: <http://ukraine-eu.mfa.gov.ua/en/page/open/id/2900> (last access: 2017).

95. Guideline for post-clearance audit of World Customs Organization, 2015. URL: www.wcoomd.org.

96. Guidelines for Post-Clearance Audit (PCA). Volume 1. Volume 2. World Customs Organization, 2012.

97. Guidelines for Post-Clearance Audit (PCA). Volume 1. World Customs Organization, 2012. URL: <http://www.wcoomd.org/en/topics/enforcement-and->

compliance/instruments-and-tools/~~/media/0A6E3DCDE47E41F2A71B757596
ABAA97.ashx (last access: 2017).

98. ICC Customs Guidelines (revised version June 2012). Prepared by the ICC Commission on Customs and Trade Facilitation. № 103-6/12. URL: <https://docviewer.yandex.ua/?url=http%3A%2F%2Fwww.iccindiaonline.org%2Fmay30%2Fjune2012.pdf&name=june2012.pdf&lang=en&c=58d0ecc511d6> (last access: 2017).

99. International Auditing and Assurance Standards Board. 2015. URL: <http://www.apu.com.ua/msa>

100. International Convention on the Simplification and Harmonization of Customs Procedures, World Customs Organization. Bruxelles, 2008. URL: http://english.customs.go.kr/html/kor/_down/simplification.pdf (last access: 2017).

101. Jae-Hyun Park (Ministry of Foreign Affairs and Trade of Korea). The experience of Korea with post-clearance audits. OECD Global Forum on Trade Facilitation. Colombo, Sri Lanka, October 18–19, 2006. P. 5.

102. Kazunari Igarashi (World Customs Organization). Post-Clearance Audit. Seminar on Risk Management and Post-Entry Audit, Shenzhen, People's Republic of China. June 7–10, 2000.

103. Kazunari Igarashi (World Customs Organization). Post-Clearance Audit. Seminar on Risk Management and Post-Entry Audit, Shenzhen, People's Republic of China. June 7–10, 2005. P. 27. URL: http://www.icao.int/Meetings/AirCargoDevelopmentForum-2014/Documents/Session4_KazunariIgarashi.pdf. (last access: 10.10.2017).

104. Kyoto Convention. General Annex. Guidelines. Chapter 6. Customs Control. URL: http://www.carecprogram.org/uploads/events/2004/Risk-Management-Workshop/009_101_213_Kyoto-Convention-Ch6-Customs-Control.pdf (last access: 20.10.2017).

105. Kyoto Convention. General Annex. Guidelines. Chapter 6. Customs Control; Post Clearance Audit: Reference and Implementation Guide. International Trade Department. The World Bank, 2012. 83 p.

106. Kyoto Convention. General Annex. Guidelines. Chapter 6. Customs Control. Post Clearance Audit. Trade Facilitation. Implementation Guide. URL: <http://tfig.unece.org/contents/post-clearance-audit.htm> (last access: 20.10.2017).

107. Neppl R. Legal basis and national policy of Post-clearance Audit Purpose of customs audit. TAIEX Expert Mission on Post-Clearance Audit Processes. INT MARKET IND/EXP 62162. Kiev, 22–23.08.2016.

108. Post Clearance Audit. Trade Facilitation. Implementation Guide. URL: <http://tfig.unece.org/contents/post-clearance-audit.htm> (last access: 2017).

109. Post Clearance Audit: Reference and Implementation Guide. International Trade Department. Poverty Reduction and Economic Management Network. The World Bank. Washington, DC, 2013. URL: http://siteresources.worldbank.org/INTRANETTRADE/Resources/239054-1305664393028/PostClearanceAudit_web.pdf (last access: 2017).

110. Regulation (EU) No 952/2013 of the European Parliament and of the Council. URL: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2013:269:0001:0101:EN:PDF>.

111. Report «Doing Business 2017. Equal Opportunity for All». URL: <http://www.doingbusiness.org>.

112. Strategic Trade Control Enforcement (STCE). Implementation Guide. World Customs Organization, 2013. URL: http://www.wcoomd.org/en/topics/enforcement-and-compliance/instruments-and-tools/~/_media/7A05799E8D3A46C8B8355175EEBA4322.ashx (last access: 20.10.2017).

113. The Modernized Community Customs Code. European Commission. URL: http://www.langdonsystems.com/misc/Modernised_Customs_Code.pdf (last access: 06.10.2017).

114. The Union Customs Code, adopted as Regulation (EU) № 952/2013 of the European Parliament and of the Council. URL: <https://ec.europa.eu>

115. Trade Facilitation: Technical Assistance Activities of Japan. WCO.TN/TF/W/52. July 6, 2005. P. 2.

116. Zhu Weihua (Division of Post-Entry Audit, Investigation Bureau, PRC Customs). Post-Clearance Audit System in PRC Customs. Seminar on Risk Management and Post-Entry Audit, Shenzhen, People's Republic of China. June 7–10. 2005. P. 6. URL: http://www.carecprogram.org/uploads/events/2005/Risk-Management-Seminar/009_103_209_Day2-Post-Clearance-Audit-PRC-Presentation.pdf (last access: 03.10.2017).

117. Union Customs Code. URL: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2013:269:0001:0101:EN:PDF> (date of appeal: 11.09.2018).

ДОДАТКИ

Додаток А

Порівняння законодавства України та ЄС щодо організації та підстав здійснення постмитного аудиту

<p>Норми Митного кодексу ЄС (МК ЄС/2013). Рекомендацій ЄС (Customs Audit Guide) та Стандартів ВМО (WCO Guidelines for Post-Clearance Audit)</p>	<p>Зміст чинної норми Митного кодексу України (МКУ), Податкового кодексу України (ПКУ), що мають врегулювати відповідний аспект постмитного аудиту</p>	<p>Висновок щодо відповідності Митного кодексу України (МКУ) положенням та рекомендаціям ЄС</p>
<p>1.1. Визначення поняття «постмитний аудит». Які форми та способи проведення</p> <p>1.1.1. Контроль після випуску товарів</p> <p>ст. 48 МК ЄС/2013:</p> <p>З метою здійснення митного контролю митні органи можуть перевіряти точність та повноту інформації, наданої у митній декларації, декларації тмачасового зберігання, ввізній (випускній) митній декларації, вивізній митній декларації, реєстраційній декларації, а також наявність, автентичність, точність та достовірність будь-яких супровідних документів.</p> <p>Такий контроль може виконуватися у приміщеннях власника товарів або представника власника, будь-якої іншої особи, яка безпосередньо або опосередковано бере участь у таких операціях як бізнес-партнер, або іншої особи, яка володіє такими документами та даними для цілей бізнесу.</p> <p>Об'єкти та суб'єкти перевірки повинні бути чітко визначені у чинному митному законодавстві і відповідних підзаконних актах.</p> <p>Зазалом усі підприємства, які здійснюють експорт та/або імпорту товарів, отримання, виробництво та зберігання товарів, що підлягають митному контролю, можуть бути об'єктами аудиту</p>	<p>Стаття 336 МКУ визначає форми митного контролю:</p> <p>1. Митний контроль здійснюється безпосередньо посадовими особами органів доходів і зборів шляхом:</p> <p>.....</p> <p>7) проведення документальних перевірок дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи, у тому числі своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів;</p> <p>.....</p>	<p>Висновок. Визначення постмитного аудиту чи контролю після випуску товарів відсутнє в чинній редакції Митного кодексу України. Крім того, не визначено коло об'єктів та суб'єктів документальних перевірок після випуску товарів</p> <p>Діяльність таких економічних агентів може бути об'єктом постмитного аудиту:</p> <ul style="list-style-type: none"> – імпортери; – митні декларанти; – одержувач імпортованих товарів; – власники імпортованих товарів; – подальші покупці імпортованих товарів; – агенти з митного оформлення товарів, що імпортуються; – агенти зі зберігання товарів, які імпортуються – перевізники імпортованих товарів; – інші особи/компанії, які безпосередньо або опосередковано беруть участь в угоді з імпорту товарів
<p>1.1.2 Види перевірок</p> <p>Існує два види постмитного аудиту:</p> <p>1) аудит на місці, що проводиться у приміщенні особи, яка перевіряється;</p> <p>2) офісний аудит (у приміщенні контролюючого органу).</p> <p>Деякі аудити можуть здійснюватися через листування та телефонні розмови, якщо вони стосуються конкретних або одиличних випадків. Офісний аудит може передувати аудиту на місці.</p> <p>(Стандарти ВМО, ч. 1, п. 1.1)</p> <p>Митні органи можуть проводити будь-які заходи, спрямовані на забезпечення дотримання митних правил і за необхідності інших положень, які діють щодо товарів, що</p>	<p>Пункт 3 ст. 345 МКУ визначає, що органи доходів і зборів мають право здійснювати митний контроль шляхом проведення документальних ввізних (плавових або позаплавових) та документальних неввізних перевірок дотримання законодавства України з питань державної митної справи...</p>	<p>Висновок. Щодо можливості здійснення ввізного та неввізного аудиту, законодавство України не суперечить законодавству ЄС</p> <p>Додільно передбачити можливість проведення позаплавових перехресних</p>

<p>Норми Митного кодексу ЄС (МК СС/2013), Рекомендацій ЄС (Customs Audit Guide) та Стандарти ВМО (WCO Guidelines for Post-Clearance Audit)</p> <p>передбачають під митним контролем.</p> <p>Митні органи можуть здійснювати будь-які митні перевірки, які з їх погляду необхідні для забезпечення правдивого застосування митного та иного законодавства (яке регулює в'їзд, виїзд, транзит, передавання і внутрішнє споживання товарів, що переміщуються між митною територією Співтовариства та третій країни, і присутність товарів, які не мають статусу Співтовариства).</p> <p>Ці перевірки можуть складатися з фізичних, документальних перевірок даних деклараций, перевірок наявності та достовірності електронних або письмових документів, вивчення відповідних рахунків або інших записів, огляду транспортного засобу, багажу або товарів і проведення офіційних запитів тощо.</p> <p>(Стандарт ВМО, Г. 1)</p>	<p>Зміст чинної норми Митного кодексу України (МКУ), Податкового кодексу України (ПКУ), що мають врегулювати відповідний аспект постмитного аудиту</p>	<p>Висновок щодо відповідності Митного кодексу України (МКУ) подорожжям та рекомендаціям ЄС</p> <p>перевірок, що унеможливило потребу у додатковому листуванні, у випадках, коли необхідно оперативне отримання контрольних дій.</p> <p>У межах удосконалення системи управління ризиками в нормативних документах передбачити процедури аудиту через листування, розмови по телефону тощо для незначних ризиків.</p>
<p>1.1.3 Премієт перевірки</p> <p>Стандарт ВМО, Т. 1:</p> <p>Процес постмитного аудиту може бути визначений як структуроване вивчення відповідних комерційних бізнес-систем, договорів, купівлі-продажу, фінансових і нефінансових звітів, фізичних записів товару й інших активів, а також як заст. вимірювання і поліпшення норм відповідності технічним стандартам.</p> <p>Постмитний аудит системи суб'єктів господарювання має на меті забезпечення гарантії того, що конкретна діяльність або процес здійснюється відповідно до митних правил і норм. Аудит такої системи охоплює експертуву повного ділового циклу. Слабкі місця у системі є індикаторами можливих недієвостей і тоді може відбутися експертиза конкретних операцій для перевірки системи та встановлення актуального рівня відповідності.</p> <p>Customs Audit Guide:</p> <p>Постмитний аудит – це вид постмитного контролю, який передбачає вивчення адміністративної складової, організації, внутрішніх процедур та/або внутрішніх систем (наприклад, обліку, логістики тощо) суб'єкта економічної діяльності з метою збору даних та об'єктивної думки щодо відповідності суб'єкта економічної діяльності законодавству</p>	<p>Пункт 1 статті 345 МКУ визначає, що документальна перевірка - це сукупність заходів, за допомогою яких органи доходів і зборів перевіряють у правильності заповнення митних декларацій, декларашій митної вартості та в 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, повноти нарахування та сплати митних платежів.</p> <p>3. Органи доходів і зборів мають право здійснювати митний контроль шляхом проведення документальних виїзних (підляво) або позашлявоких та документальних невиїзних перевірок дотримання законодавства України з питань державної митної справи шляом:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) правильності визначення бази оподаткування, своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів; 2) об'єктованості 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 завлеленій меті такого 	<p>Висновок. Необхідно розширити сферу контролю документальних перевірок на предмет відповідності процедур діяльності, організації та здійснення обліку на підприємстві, відповідності технічних регламентів митним правилам і нормам.</p> <p>Пріоритетом постмитного аудиту в ЄС є напевне і повне виконання зобов'язань суб'єктами ЗЕД, а в Україні – вивчення порушень (з подальшим застосуванням штрафних санкцій)</p>

<p>Норми Міттного кодексу ЄС (МК ЄС/2013), Рекомендацій ЄС (Customs Audit Guide) та Стандарти ВМО (WCO Guidelines for Post-Clearance Audit)</p> <p>та вимогам.</p> <p>(Стандарти ВМО, ч. 1., п. 1.3):</p> <p>Митні органи можуть здійснювати митний контроль після випуску товарів, перевіряючи комерційний документів і даних, що стосуються митних операцій, а також подальших торговельних операцій за участю цих угод.</p> <p>Цілі, що є спільними для всіх пост-митних перевірок:</p> <p>Перевірки точність і повноту даних, що містяться в усіх видах декларацій/повідомлень, наданих митним органам, а саме:</p> <ul style="list-style-type: none"> – належне і повне виконання зобов'язань щодо своєчасного декларування товарів або надання інформації, наприклад перевірка факту митного оформлення імпортованих товарів; – правильне тлумачення і застосування правил, що відносять до митних процедур; – проведення операцій з виробництва та/або переробки відповідно до дозволів або узгоджень; – правильна сума сплати відповідного мита 	<p>Зміст чинної норми Міттного кодексу України (МКУ), Податкового кодексу України (ПКУ), що мають регулюючу вагу відповідний аспект постмитного аудиту</p> <p>переміщення та/або відповідності фінансових і бухгалтерських документів, звітів, дотворів (контракти), калькуляцій, інших документів підприємства, що перевіряється, інформації, зазначеної в митній декларації, декларації митної вартості, за якими проведено митне оформлення товарів у відповідному митному режимі;</p> <p>5) законності переміщення товарів через митний кордон України, у тому числі ввезення товарів на територію вільної митної зони або їх вивезення з цієї території.</p> <p>Основні цілі реалізації постмитного аудиту на основі проведення документальних перевірок можна сформулювати відповідно до змісту митного контролю та визначення поняття «документальна перевірка» поданого у МКУ:</p> <ul style="list-style-type: none"> – перевірка дотримання заходів митно-тарифного регулювання, обмежень і заборони, встановлених митним, податковим та іншими законодавчими актами України; – виявлення фактів уникнення від сплати митних платежів шляхом декларування свідомо поданих неправдивих показників; – виявлення ознак злочинних або адміністративних правопорушень у сфері державної митної справи, їхне попередження та усунення <p>пояснення</p>	<p>Висновок щодо відповідності Міттного кодексу України (МКУ) поданням та рекомендаціям ЄС</p>
<p>1.2 Вибір об'єктів перевірок, їх періодичність та підстави</p> <p>Залежно від профілю ризиків компанії – об'єкта аудиту (наприклад, вид діяльності, товари, доходи тощо), аудит може здійснюватися постійно, щікільно або періодично.</p> <p>Частота проведення аудиту повинна також залежати від визначених у законодавстві термінів стягнення або повернення доходів. Залежно від результатів аудиту частота проведення аудиту може збільшуватися або скорочуватися. З цією метою аудити, що проводяться третьою стороною, можуть також вважатися частиною циклу аудиту щодо конкретного учасника ЗЕД.</p> <p>(Стандарт ВМО, ч. 2, п. 1.3)</p> <p>Частота перевірок конкретного господарюючого суб'єкта варіюється залежно від прогнозованого рівня ризику</p> <p>(Стандарти ВМО, ч. 1, п. 3.2)</p>	<p>Стаття 346 МКУ визначає підстави та порядок проведення документальних виїзних перевірок, зокрема:</p> <p>3. Документальні планові виїзні перевірки здійснюють органи доходів і зборів на підставі кварталних планів, які формуються ними самостійно, виходячи з результатів аналізу зовнішньоекономічних операцій підприємств із застосуванням системи управління ризиками. Порядок планування органами доходів і зборів виїзних перевірок визначається центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізацію державної податкової і митної політики.</p> <p>4. 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</p>	<p>Висновок. Вітчизняне законодавство загалом відповідає європейському законодавству.</p> <p>Допільно уточнити підстави проведення планових перевірок не у разі отримання документальної інформації, що свідчать про порушення підприємством вимог законодавства, а у випадку «своякості інформації, що свідчить про ймовірність порушення...». Це дозволить реагувати на значні ризики та ризикові ситуації у митній сфері.</p> <p>Вітчизняні нормативні документи містять обмежений перелік ризиків для</p>

<p>Норми Митного кодексу ЄС (МК ЄС/2013), Рекомендації ЄС (Customs Audit Guide) та Стандарти ВМО (WCO Guidelines for Post-Clearance Audit)</p>	<p>Зміст чинної норми Митного кодексу України (МКУ), Податкового кодексу України (ПКУ), що мають регулювати відповідний аспект постмитного аудиту раз у 30 місяців.</p>	<p>Висновок щодо відповідності Митного кодексу України (МКУ) положенням та рекомендаціям ЄС</p>
<p>1.3 Пропescuальні дії, пов'язані з початком перевірки 1.3.1 Повідомлення про аудит Для забезпечення відповідності учасника ЗЕД має бути повідомлено заздалегідь про аудит і обговорені з ним зручні терміни для його проведення. Суб'єкту економічної діяльності має бути надана така інформація:</p> <ul style="list-style-type: none"> – процедура та шлі візиту; – відомості щодо необхідної документації для надання (із зазначеним періодом, для якого здійснюється перевірка, якщо 	<p>7. Документальна позаданова вибірна перевірка ... може проводитися 1) за ініціативою центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику і митну політику, у разі якщо виявлено невідповідність висновків акта перевірки; 2) виявлення фактів або отримання документальної інформації, що 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 установлені строк митну декларацію; 4) розпочато процедуру приминення 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 прийняті за її результатами податкове повідомлення-рішення (включно щодо питань, що стали предметом оскарження).</p> <p>Стаття 351 МКУ визначає порядок проведення невідомої перевірки. Зокрема, п. 2 передбачено що документальна невідомої перевірка проводиться у разі: 1) виявлення ознак, що свідчать про можливе порушення законодавства ...; 2) надходження від уповноважених органів іноземних держав документально підтвердженої інформації про невідповідність автентичності поданих органу доходів і зборів документів щодо товарів, митне оформлення яких завершено.....</p>	<p>Вибір планових перевірок. Крім того має бути забезпечена частка планових перевірок з випадковим відбором.</p> <p>Система управління ризиками, в тому числі щодо відбору планових перевірок та позашлякового контролю, має розвиватися через розробку нових та вдосконалення чинних нормативних актів.</p>
<p>Стаття 346. МКУ: 1. Документальні візити перевірки проводяться за наказом відповідного органу доходів і зборів з урахуванням обставин і підстав, установлених цим Кодексом. 6. 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</p>	<p>Висновок: Загалом відповідає міжнародним стандартам.</p> <p>Дискусійною є норма ст. 77 ПКУ, яка зобов'язує ДФС оприлюднювати на своєму сайті план-графік проведення документальних перевірок на наступний рік. Це, з одного боку, може «застопорити» суб'єктів ЗЕД, які не потрапили до плану-</p>	<p>Висновок: Загалом відповідає міжнародним стандартам.</p> <p>Дискусійною є норма ст. 77 ПКУ, яка зобов'язує ДФС оприлюднювати на своєму сайті план-графік проведення документальних перевірок на наступний рік. Це, з одного боку, може «застопорити» суб'єктів ЗЕД, які не потрапили до плану-</p>

<p>Норми Митного кодексу ЄС (МК ЄС(2013)), Рекомендації ЄС (Customs Audit Guide) та Стандарти ВМО (WCO Guidelines for Post-Clearance Audit)</p> <p>відомо);</p> <ul style="list-style-type: none"> – П.П.С. аудиторів; – умови, які необхідно забезпечити аудиторам для проведення перевірки (відповідні робочі місця тощо) (Стандарти ВМО, ч. 2, п. 2.3) 	<p>Зміст чинної норми Митного кодексу України (МКУ), Податкового кодексу України (ПКУ), що мають врегульовувати відповідний аспект поштового аудиту</p> <p>перевірки вручених під розписку або надісланих рекомендованими листом з повідомленням про вручення копію наказу про проведення документальної планової перевірки та письмове повідомлення із зазначенням дати початку проведення такої перевірки.</p>	<p>Висновок щодо відповідності Митного кодексу України (МКУ) положенням та рекомендаціям ЄС</p> <p>Графіка, а з іншого – порушує конфіденційність платників податків та може завдати шкоди репутації господарюючих суб'єктів</p>
<p>1.3.2. Допуск до перевірки</p> <p>Відмова у допуску</p> <p>Якщо суб'єкт господарювання відмовляється або не бажає прийняти представників митних органів для проведення поштового аудиту, аудиторам рекомендується:</p> <ul style="list-style-type: none"> – зв'язатися з керівництвом компанії для роз'яснення того, що відповідно до чинного законодавства митний орган має право входити до приміщення і отримувати підтримку з боку унаказаних ЗЕД; – запитати про конкретні причини відмови у співпраці і спробувати вирішити всі питання. <p>За умов тривалості опору аудиторам рекомендується проаналізувати, чи продиктовано небажання співпраці можливістю шахрайства, і розглянути необхідність у доповіді про це в правоохоронний відділ митного органу.</p> <p>(Стандарти ВМО, ч. 2, п. 3.)</p>	<p>Стаття 349 МКУ визначає умови допуску посадових осіб органів доходів і зборів до проведення документальних перевірок та зустрічних звірок.</p> <p>1. Посадові особи органу доходів і зборів мають право приступити до проведення документальної (планової чи позапланової) виїзної перевірки декларанта чи зустрічної звірки на підприємстві за наявності підстав для їх проведення, визначених цим Кодексом, та за умови пред'явлення керівнику відповідного підприємства або уповноваженій ним особі документів – посвідчення на право проведення перевірки, службових посвідчень, зазначених осіб, а також надання копії наказу органу доходів і зборів про проведення перевірки (ст. 349 МКУ).</p> <p>7. У разі відмови керівника підприємства або уповноваженої ним особи у допуску посадових осіб органу доходів і зборів до проведення перевірки складається акт. (ст. 349 МКУ. Відповідно до пп.п. 3.1.4 методичних рекомендацій²⁰⁶, не пізніше наступного робочого дня з дня складання акта про відмову в допуску до проведення перевірки копію зазначеного акта та копії документів, що підтверджують факти відмови в допуску до проведення перевірки (листи, доповідні записки тощо), передають до підрозділу боротьби з митними правопорушеннями митниці ДФС.</p> <p>Перешкоджання посадовій особі органу доходів і зборів під час здійснення нею митного контролю або провадження у 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 (ст. 474 МКУ)</p>	<p>Висновок. Штрафи, які призначаються за перешкоджання з боку підприємств, що перевіряються, повинні бути значно збільшені, з можливістю застосування арешту майна, розумів та інших активів підприємств, які перешкоджають проведенню перевірок органами доходів і зборів.</p> <p>Також необхідно здійснювати обов'язковий аналіз на предмет передаченого «шахрайства» перед передачею матеріалів до компетентних органів</p>

²⁰⁶ Методичні рекомендації щодо порядку взаємодії між підрозділами органів Державної фіскальної служби при організації, проведенні та реалізації матеріалів документальних перевірок дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи. URL: sfs.gov.ua/yuridichnim-osobam/podatkoviy-kontrol/nakazni/69970.html (дата звернення:)

Додаток Б

Процедури прийняття рішень та притягальності за результатами перевірок згідно з

МІТНИМ ЗАКОНОДАВСТВОМ ЄС та України

<p>Норми Митного кодексу ЄС (МК СС/2013), Рекомендацій ЄС (Customs Audit Guide) та стандартів ВМО (WCO Guidelines for Post-Clearance Audit)</p>	<p>Зміст чинної норми Митного кодексу України (МКУ), Податкового кодексу України (ПКУ), що мають, врегулювати відповідний аспект поспітного аудиту</p>	<p>Висновок щодо відповідності Митного кодексу України (МКУ) положенням та рекомендаціям ЄС</p>
<p>III. Прийняття рішення за результатами перевірки</p> <p>3.1. Утождження результатів перевірки</p> <p>Рекомендації ВМО по поспітному аудиту: – ст. 23 (3); на основі робочого звіту за результатами аудиторської перевірки аудиторська група складає Перелік попередніх результатів перевірки, згідно форми Додатка XIX; – ст. 24 (1); направлення до компанії, що перевіряється із супроводжувальним листом (за формою із Додатка XX) попередніх результатів перевірки та акта приймання попередньої аудиторської перевірки (формою із Додатка XXI); – ст. 24 (3–7); передбачена процедура ліквідування та врахування пояснень сторін; – ст. 24(8); після закінчення процедури укладення переліку попередніх результатів перевірки, згідно з п. (2), складається запит про результати аудиторської перевірки; – ст. 25 (1); акт приймання переліку попередніх результатів перевірки, підписаний співробітником компанії протягом 7 днів, має бути повернений аудиторській групі; – ст. 25 (2); якщо термін, передбачений п. (2), закінчився, а компанія своєї відповіді не надала, перелік попередніх результатів перевірки вважається прийнятим; – ст. 25 (2); у разі нестези з частинною або повним змістом переліку при поверненні результатів перевірки компанія повинна надати підтверджувальні докази; – ст. 26 (1–5); закінчене з'ясування результатів аудиторської перевірки та оформлення офіційного звіту; – ст. 27 (6); у разі відмови компанії со підписувати офіційний завіт за результатами аудиторської перевірки згідно з ст. 26 (5) аудиторська група складає коментар про відмову в офіційному звіті</p>	<p>III. Прийняття рішення за результатами перевірки</p> <p>ст. 354 МКУ Оформлення результатів перевірки: – ст. 354, п. 1: результати перевірок оформлюються у формі акта або довідки; – ст. 354, п. 2; акт (довідка) про результати перевірки складається у двох примірниках ... протягом 10 робочих днів з дня, що настає за днем закінчення встановленого для проведення перевірки строку. ... протягом трьох робочих днів вручається для підписання керівнику підприємства або уповноваженій ним особі чи надсилається підприємству; – ст. 354, п. 4: протягом п'яти робочих днів з дня, що настає за днем отримання акта (довідки), підписаний акт має бути повернутий органу доходів і зборів; – ст. 354, п. 5–6: у разі відмови керівника підприємства або уповноваженої ним особи від підписання акта або довідки ... складається відповідний акт, що засвідчує факт відмови; – ст. 354, п. 8: заперечення на акт перевірки можуть бути подані протягом п'яти робочих днів з дня отримання акта або довідки. Такий заперечення є невід'ємною частиною акта розглядається органом доходів і зборів протягом п'яти робочих днів... ...За результатами розгляду підприємству надсилається відповідь у порядку, визначеному Податковим кодексом України для надання (вручення) податкових повідомлень-рішень. Керівник підприємства або уповноважена ним особа має право брати участь у розгляді заперечень. Про своє бажання взяти участь у розгляді заперечень її особі зазначають у запереченнях</p>	<p>1. У втіченню законодавстві щодо прийняття рішення за результатами перевірки не передбачена процедура укладення та розклад результатів перевірки до оформлення та підписання акта (довідки). Проте, окремі національні норми митного пост-аудиту країн-членів ЄС містять що процедура. Так, національне митне законодавство Болгарії також містить процедури норми щодо проведення заключної ліквідації, у якій розглядаються особливо ліквідаційні питання, а також юридична кваліфікація результатів перевірки і можливі правові наслідки.</p> <p>У втіченню законодавстві не визначено таких форм документів за результатами прийняття рішення, як робочий завіт, попередні результати перевірки, офіційний завіт та Акт приймання переліку попередніх результатів перевірки</p>

<p>Норми Митного кодексу ЄС (МК СС2013), Рекомендації ЄС (Customs Audit Guide) та стандарт ВМО (WCO Guidelines for Post-Clearance Audit)</p>	<p>Зміст чинної норми Митного кодексу України (МКУ), Податкового кодексу України (ПКУ), що мають врегульовувати відповідний аспект поглибленого аудиту</p>	<p>Висновок щодо відповідності Митного кодексу України (МКУ) положенням та рекомендаціям ЄС</p>
<p>3.3. Прийняття рішення про результати перевірки</p> <p>— ст. 27 (1); офіційний звіт за результатами аудиторської перевірки відповідно до ст. 26 (5) сувороджується такими матеріалами:</p> <p>(а) переліком результатів перевірки, затвердженої згідно з ф. Доц. ХХУІ; (б) списком аудиторських результатів аудиторської перевірки, затвердженої відповідно до ф. Доц. ХХУІ; (в) списку пов'язаних результатів, згідно з ф. доц. ХХУІІІ; (г) — ст. 29, п. (3-6); директор Управління контрольної перевірки і аудиту надає лист про подання дії після аудиторської перевірки та направляє її голові митної служби, а її копії та короткий ЛНА – компанії за формою, передбаченою Додатком Регіонального управління згідно з формою, Додатка ХХХ; а також копії листа – голові Митної служби та компанії з доданням короткого ЛНА;</p> <p>голова Регіонального управління, на основі листа видає офіційну ноту щодо подальших дій після аудиторської перевірки та направляє її голові митної служби, а її копії та короткий ЛНА – компанії за формою, передбаченою Додатком ХХХІ;</p> <p>копії офіційної ноти відповідно до параграф. 3 цієї статті направляються директору Управління контрольної перевірки і аудиту разом з повним ЛНА;</p> <p>голова митної служби має виконувати всі дії, передбачені офіційноюнотою відповідно до параграф.2 і 3 цієї статті;</p> <p>голова митної служби має надавати звіт про виконання подальших дій директору управління контрольної перевірки і аудиту і Голові Регіонального управління відповідно до параграф. 5 цієї статті.</p>	<p>— ст. 354, п. 12: податкове повідомлення-рішення приймається ... протягом десяти робочих днів з дня наступного за днем вручення або надіслання підприємству акта ... (за наявності заперечь прогном трьох робочих днів, наступних за днем розгляду заперечь і надання (надіслання) письмової відповіді підприємству);</p> <p>ст. 354, п. 13: У разі якщо грошове зобов'язання роздохується органом доходів і зборів за результатами перевірки, призначеної відповідно до кримінального процесуального закону, податкове повідомлення-рішення за результатами такої перевірки не вноситься до дня набрання законної сили відповідним вироком суду.</p> <p>— ст. 354, п. 14: в акті перевірки зазначаються факти заниження і факти завищення податкових зобов'язань підприємства. Рішення щодо правильності визначення заявлених у митних деклараціях кодів товарів згідно з УКТ ЗЕД, їх митної вартості та країни походження, підстав для звільнення від оподаткування окремими документами не оформляються, а зазначаються в акті про результати перевірки;</p> <p>— ст. 354, п. 15: доводи стосовно нестогди з рішеннями органу доходів і зборів щодо правильності визначення заявлених у митних деклараціях кодів товарів згідно з УКТ ЗЕД, їх митної вартості та країни походження, підстав для звільнення від оподаткування випадаються підприємством під час апеляційного оскарження у порядку, передбаченому статтею 56 Податкового кодексу України</p>	<p>Завершальним етапом процесури прийняття рішення за результатами аудиторської перевірки є визначення подальших дій, які мають здійснюватися на основі доповіді аудитора та додаткового аудиторського звіту.</p>
<p>3.4. Оскарження рішення</p> <p>Р.1 «Застаріле подання», Секція 6 «Апеляція» МК ЄС:</p> <p>— ст. 44 внаслідок Право на оскарження в апеляційному порядку</p> <p>— п.1, п.2 (а,в), п.3, п.4</p> <p>— пп. 1 ст. 45 визначення, що подання апеляції не повинно виключати припинення виконання оскаржуваного рішення</p> <p>Водночас пп. 2 цієї статті встановлює можливість повного або часткового припинення виконання рішення, якщо є обґрунтовані підстави вважати, що оскаржуване рішення суперечить неопорному законодавству чи, що існує побоювання нанесення неопорного збитку відповідній особі, але припинення виконання такого рішення здійснюється за умови надання гарантії.</p>	<p>п. 57.3, ст. 57 ПКУ У разі визначення грошового зобов'язання контролюючим органом платник податків зобов'язаний сплатити належну суму грошового зобов'язання протягом 10 календарних днів, що настають за днем отримання податкового повідомлення-рішення.</p> <p>копії виласьків, коли потогном шоло гешіну такій платник податків позочича процедуру оскарження рішення контролюючого органу.</p>	<p>Висновок:</p> <p>1 у Митному кодексі ЄС оскарження рішення не прешується його виконання (сплати) або потребує гарантії на період оскарження такого рішення.</p> <p>Допільно виокремити у вітчизняному законодавстві порядок припинення виконання рішення з урахуванням обставин, які можуть негативно впливати на сплату визного та визного мита, на економічний чи соціальний стан боржника або за умови</p>

<p>Норми Митного кодексу ЄС (МК СС2013), Рекомендації ЄС (Customs Audit Guide) та стандартів ВМО (WCO Guidelines for Post-Clearance Audit)</p>	<p>Зміст чинної норми Митного кодексу України (МКУ), Податкового кодексу України (ПКУ), що мають врегулювати відповідний аспект поспитного аудиту</p>	<p>Висновок щодо відповідності Митного кодексу України (МКУ) положенням та рекомендаціям ЄС</p> <p>забезпечення гарантії виконання грошових зобов'язань.</p>
<p>3.5. Відповідальність</p> <p>Загальні засади виконання платежів</p> <p>— стаття 113 МК ЄС «Відповідальність за виконання платежів» — встановлює процедуру виконання платежів, якщо сума вивізного мита, чи вивізного мита, що відлягає сплати, не була сплачена у встановлений строк, та забезпечення виплати такої суми (всім доступним засобам) за законодавством відповідної країни).</p> <p>Засади щодо видів та розмірів штрафів п. 1, 2, 3 (аб) ст. 42 кодексу Державної митної служби України</p> <p>за невиконання митного законодавства та форми лаяток санкцій: — утримання митного законодавства та форми лаяток санкцій; — грошовий збір, електричні митні органи, у тому числі, за необхідності, платіж, який застосовується замість кримінальної санкції; — відшкодування, пригрозиння або зміна будь-якого дозволу, який має відповідна особа.</p> <p>стаття 114 (1) МК ЄС визначає розмір відкотів за зборюваності, як нараховуються на суму вивізного мита з дати закінчення встановленого строку до дати платежу, застосовується у розмірі відсоткової ставки, яку Європейській (або національній) Центральний банк застосував до своїх основних операцій з рефінансування, яка була у перший день мовця, у якому випала дата платежу, збільшеної на два процентні пункти.</p> <p>Також ст. 114 (2) МК ЄС встановлює процедуру виникнення боргу на підставі ст. 79 або 82, або якщо повдомлення про митний борг є результатом контролю після випуску, відсотки за зборюваності нараховуються понад суми вивізного чи вивізного мита з дати, на яку виник митний борг, до дати повдомлення про нього.</p> <p>стаття 114 (3) МК ЄС регламентує дозвіл митних органів щодо утримання від нарахування відсотка за зборюваності, якщо на основі документальної оцінки ситуації боржника встановлено, що таке нарахування може створити серйозні економічні чи соціальні труднощі</p>	<p>стаття 303 МКУ встановлює процедуру стягнення належних до сплати сум митних платежів з осіб, відповідальних за їх сплату;</p> <p>Розділ ХУІІ МКУ визначає види (попередження, штрафи, конфіскація товарів) і розміри адміністративної відповідальності за порушення митних правил (ст. 458-485 МКУ).</p> <p>Розділ II гл. 11 ПКУ встановлює:</p> <p>— види юридичної відповідальності (ст. 111);</p> <p>— визначення видів та розміри санкцій — 25 або 50 % суми заниження податку/збору (ст. 121, 123).</p> <p>Розділ II гл. 12 ПКУ визначає розміри (100 або 120 % ставки НБУ за першою несплатою податкового зобов'язання), порядок нарахування сплати пені за невиконання податкових зобов'язань (ст. 129-132).</p> <p>Ст. 302 МКУ визначає загальні засади нарахування та сплати пені за податковим боргом та встановлює, що відповідні процедури регулюються ПКУ;</p>	<p>2. Як форма відповідальності у країнах ЄС може додатково використовуватись, відшкодування, пригрозиння або зміна будь-якого дозволу, який має відповідна особа.</p> <p>3. Також МК ЄС встановлюється і процедура утримання від застосування штрафних санкцій, якщо це може призвести до серйозних економічних або соціальних проблем підприємства.</p> <p>У МК ЄС та національному законодавстві певних країн (зокрема, Ірландії) практикуються стимулювальна модель щодо сплати вивізних за результатами контролю сум, що полягає у зменшенні або звільненні від сплати штрафів сум мита.</p> <p>(Так, у Ірландії, розмір штрафних санкцій може коливатися в межах від 3 % до 100 % в залежності від того, чи платник податків самостійно без вказівок контрольного органу збільшив занижені податкові зобов'язання. Особлива увага у цій країні приділяється процедурі сплати штрафних санкцій за результатами аудиторської перевірки та досудового угодження донарахованих сум, у т. ч. прискореного процесу судового оскарження).</p> <p>Національне законодавство України визначає декілька видів санкцій (пеня, адміністративна та фінансова штрафи), загальна сума яких може перевищувати 350 % та як застосовується за фактом виявлення правопорушення, незалежно від факту визнання вини об'єктом контролю. Це, відповідно, зумовлює низький рівень утримання результатів перевірок, їх оскарження в адміністративному та судовому порядку та вказує на необхідність у перспективі наявних підходів до пригрозиння до відповідальності за порушення митних правил</p>

Додаток В

Визначення митних зобов'язань та їх стягнення за результатами постмитного аудиту

<p>Норма Митного кодексу ЄС (МК ЄС/2013)</p> <p>4.1. Визначення митного і дата виникнення боргу</p> <p>«<i>Митний борг</i>» означає зобов'язання особи сплатити суму експортних або імпорتنих мит, які створюються з окремих товарів при перетинанні митного кордону згідно з чинним законодавством.</p> <p>Митний борг виникає в місці, де подається митна декларація або заява на реекспорт, зазначена у статтях 77, 78 і 81 МК ЄС</p>	<p>Зміст чинної норми Митного кодексу України (МКУ), Податкового кодексу України (ПКУ), що мають регулювати відповідний аспект митного пост-аудиту</p> <p>Обов'язок зі сплати митних платежів як визначення в МКУ відсутнє, водночас ст. 289 МКУ визначає обставини, за яких виникає такий обов'язок</p>	<p>Висновок щодо відповідності Митного кодексу України (МКУ) положенням та рекомендаціям ЄС</p> <p>Висновок:</p> <p>Національне митне законодавство та Митний кодекс ЄС дають однакове визначення поняття митний борг – покладення на особу обов'язок сплати належної суми імпорتنих або експортних митних платежів, нарахованої згідно з чинним митним законодавством. Так, МК ЄС містить термін «митний борг», на нашу думку, доцільно використати термін «митний борг» у вітчизняному законодавстві</p>
<p>4.2. Особа, на яку покладається відповідальність (ст. 77, 81 МК ЄС).</p> <p>Декларант є боржником. У разі непрямого представництва особа, від імені якої оформлена митна декларація, також є боржником.</p> <p>Якщо митна декларація стосовно однієї з процедур, зазначених у частині 1 ст. 77 або частині 1 ст. 81 МК ЄС, складається на основі інформації, яка призводить до відсутності повного або часткового збору ввізної/вивізної мита, особа, яка надала інформацію, необхідну для складання декларації, та яка знає або повинна була б обґрунтовано знати, що така інформація була помилковою, також є боржником</p> <p>4.3 Впадки виникнення митного боргу (ст. 77, 81 МК ЄС):</p> <ul style="list-style-type: none"> – при імпорті – у разі випуску для вільного обігу товарів, у тому числі відповідно до положень кінцевого використання або тимчасового ввезення з частковим звільненням від мита; – при експорті – при помпеленні товарів, що підлягають вивізному миту, під процедуру експорту або процедури переробки за межами митної території. <p>Митний борг виникає на момент прийняття митної</p>	<p>Стаття 293. Особи, на яких покладається обов'язок із сплати митних платежів</p> <p>1. Особою, на яку покладається обов'язок із сплати митних платежів, є декларант. Якщо декларування товарів здійснюється особою, уповноваженою на це декларантом, на таку особу покладається обов'язок із сплати митних платежів солідарно з декларантом</p>	<p>Висновок:</p> <p>Митним кодексом ЄС чітко та ширше визначено коло та обставини, за яких виникає солідарна відповідальність уповноваженою на декларування особою. Національне законодавство має подібну норму, та на практиці вона не застосовується. Тому ця проблема потребує вирішення у частині забезпечення розвитку нахолодження коштів за результатами проведення перевірок контрольно-митними органами до бюджету України</p>
<p>Обов'язок зі сплати митних платежів відповідно до ст. 289 МКУ виникає:</p> <ul style="list-style-type: none"> – при імпорті – з моменту фактичного ввезення товарів на митну територію України або незаконного їх переміщення; – при експорті – з моменту прийняття органом доходів і зборів митної декларації за межі митної фактичного ввезення товарів за межі митної території України при незаконному їх переміщенні чи прибуття товарів до іншого місця призначення, ніж те, у зв'язку з яким надавалося звільнення при вивезенні; – після завершення митного оформлення товарів та їх випуску. 		<p>Висновок:</p> <p>МК ЄС зазначає що митний борг виникає на момент подання-прийняття митної декларації. МКУ чітко визначає обставини, за яких виникають зобов'язання, у т. ч.: борг з митних платежів може виникнути в разі їх донарахування за результатами митного пост-аудиту суб'єктив зовнішньоекономічної діяльності</p>

<p>Норми Митного кодексу ЄС (МК ЄС/2013) декларації</p>	<p>Зміст чинної норми Митного кодексу України (МКУ), Податкового кодексу України (ПКУ), що мають вступлювати в дію відповідний аспект митного пост-аудиту</p>	<p>Висновок щодо відповідності Митного кодексу України (МКУ) положенням та рекомендаціям ЄС</p>
<p>якщо внаслідок перевірки митної декларації чи за результатами документальної перевірки орган доходів і зборів самостійно визначає платитику податків додаткової податкової зобов'язання; – в інших випадках, встановлених Податковим кодексом України.</p> <p>Датою виникнення податкових зобов'язань із сплати мита є дата подання органу доходів і зборів митної декларації для митного оформлення або дата нарахування такого зобов'язання органом доходів і зборів у випадках, визначених цим Кодексом та законами України (ст. 278 МКУ).</p> <p>Ст. 297 МКУ передбачено окремі строки сплати митних платежів:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) при ввезенні товарів на митну територію України – до або на день подання контролюючому органу митної декларації для оформлення; 2) при вивезенні – не пізніше прийняття контролюючим органом митної декларації. Строки митного декларування становлять 10 робочих днів з дати пред'явлення їх митному органу, який здійснює митне оформлення, відповідно до ст. 263 МКУ. 	<p>якщо внаслідок перевірки митної декларації чи за результатами документальної перевірки орган доходів і зборів самостійно визначає платитику податків додаткової податкової зобов'язання; – в інших випадках, встановлених Податковим кодексом України.</p> <p>Датою виникнення податкових зобов'язань із сплати мита є дата подання органу доходів і зборів митної декларації для митного оформлення або дата нарахування такого зобов'язання органом доходів і зборів у випадках, визначених цим Кодексом та законами України (ст. 278 МКУ).</p> <p>Ст. 297 МКУ передбачено окремі строки сплати митних платежів:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) при ввезенні товарів на митну територію України – до або на день подання контролюючому органу митної декларації для оформлення; 2) при вивезенні – не пізніше прийняття контролюючим органом митної декларації. Строки митного декларування становлять 10 робочих днів з дати пред'явлення їх митному органу, який здійснює митне оформлення, відповідно до ст. 263 МКУ. 	<p>Висновок щодо відповідності Митного кодексу України (МКУ) положенням та рекомендаціям ЄС</p>
<p>4.4. Оскарження рішення митного органу – право на оскарження рішення має будь-яка особа; подання скарги не має викликати затримки при прийнятті та виконанні рішення митного органу, що оскаржується, лише за наявності підстав, що дають змогу вважати таке рішення таким, що не відповідає митному законодавству чи можливості заповняти шкоди відповідній особі та за умови надання гарантії</p> <p>4.5. Фінансові гарантії:</p> <p>Інститут гарантії потенційного або існуючого митного боргу встановлюється МК ЄС – Регламент (ЄС) № 952/2013 Європейського Парламенту та Ради від 9 жовтня 2013 р., яким встановлюється Митний кодекс Союзу.</p>	<p>4.4. Оскарження рішення митного органу – право на оскарження рішення має будь-яка особа; подання скарги не має викликати затримки при прийнятті та виконанні рішення митного органу, що оскаржується, лише за наявності підстав, що дають змогу вважати таке рішення таким, що не відповідає митному законодавству чи можливості заповняти шкоди відповідній особі та за умови надання гарантії</p> <p>4.5. Фінансові гарантії:</p> <p>Інститут гарантії потенційного або існуючого митного боргу встановлюється МК ЄС – Регламент (ЄС) № 952/2013 Європейського Парламенту та Ради від 9 жовтня 2013 р., яким встановлюється Митний кодекс Союзу.</p>	<p>Висновок: З метою уникнення сплати грошових зобов'язань, подання скарги не має викликати затримки при прийнятті та виконанні рішення митного органу</p>
<p>Процедура застосування гарантії в МКУ регламентується пп. 45 розділу X МКУ (ст. 307–315). Володає на підзаконному рівні відсутній порядок надання статусу гаранта фінансовим установам. Крім того, згідно з п. 4 ст. 311 пп. 45 розділу X МКУ, серед випадків, на підставі яких орган доходів і зборів направляє гарантові вимогу щодо сплати митних платежів, якщо чітко не визначено результати документальних перевірок (крім випадків встановлення органом доходів і зборів факту порушення вимог і умов митних режимів з умовним збільшенням від оподаткування митними платежами або умов тимчасового ввезення або транзиту товарів, транспортних засобів особистого користування, що переміщуються через митний кордон України</p>	<p>Процедура застосування гарантії в МКУ регламентується пп. 45 розділу X МКУ (ст. 307–315). Володає на підзаконному рівні відсутній порядок надання статусу гаранта фінансовим установам. Крім того, згідно з п. 4 ст. 311 пп. 45 розділу X МКУ, серед випадків, на підставі яких орган доходів і зборів направляє гарантові вимогу щодо сплати митних платежів, якщо чітко не визначено результати документальних перевірок (крім випадків встановлення органом доходів і зборів факту порушення вимог і умов митних режимів з умовним збільшенням від оподаткування митними платежами або умов тимчасового ввезення або транзиту товарів, транспортних засобів особистого користування, що переміщуються через митний кордон України</p>	<p>Висновок: Інститут гарантії у ЄС може використовуватися для цілей постмитного контролю. В Україні інститут гарантії не покриває випадки донарахування сум митних зобов'язань за результатами документальних перевірок. Закріплення процедур на рівні закону створить додаткові гарантії для суб'єктів ЗЕД та держави. Слони правила справляння платежів допоможуть також у розвитку та</p>

<p>Норми Митного кодексу ЄС (МК ЄС/2013)</p> <p>IP ЄС – Імплементацийний регламент ЄС 2447/2015, який викладає детальні правила з імплементатії деяких положень Регламенту №952/2013</p>	<p>Зміст чинної норми Митного кодексу України (МКУ), Податкового кодексу України (ПКУ), що мають врегульовувати відповідний аспект митного пост-аудиту</p> <p>громадянами відповідно до розділу ХІІ цього Кодексу)</p>	<p>Висновок щодо відповідності Митного кодексу України (МКУ) положенням та рекомендаціям ЄС</p> <p>уніфікації інших інститутів митного права, зокрема це митний контроль, митне оформлення, що в кінцевому підсумку привеле до збільшення надходжень до бюджету.</p> <p>В Україні інститут гарантії не покриває випадки донарчування сум митних зобов'язань за результатами документальних перевірок. Система гарантії в Україні відсутня та потребує свого впровадження, а вже наразі можливість використання гарантії існує лише під час режиму транзиту та імпорту у випадку коригування митної вартості товарів та неготи декларанта або уповноваженої особи з рішенням органу доходів і зборів.</p> <p>У законодавстві ЄС зазначено, що якщо митні органи вимагають гарантії сплати митного боргу, таке гарантування має забезпечуватися особою, яка є або може стати відповідальною за цей борг (ст. 77–81 МК ЄС)</p>
---	---	--

Додаток Д

Базовий стандарт якості постмитного аудиту

Зміст

- Положення/стандарт 1. Професійні вимоги та компетенції.
Положення/стандарт 2. Дотримання законів і нормативних актів.
Положення/стандарт 3. Розуміння суб'єкта господарювання і його середовища.
Положення/стандарт 4. Суттєвість та аудиторський ризик.
Положення/стандарт 5. Оцінювання системи внутрішнього контролю та поводження з ризиками.
Положення/стандарт 6. Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення.
Положення/стандарт 7. Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики.
Положення/стандарт 8. Доказовість.
Положення/стандарт 9. Обов'язковість висновків.

Мета та спосіб застосування стандартів

1. Метою визначення базового стандарту якості постмитного аудиту є встановлення системи засад, спрямованих на запровадження однорідної системи відображення у звітах аудиту аспектів, пов'язаних з оцінкою виконання суб'єктами економічної діяльності законодавства в митній сфері.

2. Стандарт встановлює вимоги щодо:

– способів викладення в звітах аудиту (звітах з аудиту) фактів та обставин;

– способів обґрунтування оцінок.

3. Стандарт не регулює форми висловлення думок, відображення фактів та обставин.

4. Стандарт рекомендуються для виконання підрозділами аудиту під час здійснення документальних перевірок з питань дотримання вимог митного законодавства та оформлення їх результатів.

5. Цей стандарт не є вичерпними і може змінюватися або доповнюватися у ряді запровадження відповідних нормативних актів.

Продовження додатка Д

Мета постмитного аудиту – забезпечення перевірки дотримання суб'єктом економічної діяльності вимог чинного законодавства, а також підтвердження стягнення правильної суми митного боргу.

Завдання постмитного аудиту:

1) Перевірити:

- точність і повноту даних, зазначених в усіх видах декларацій/повідомлень, наданих органам доходів і зборів, а саме:
 - належне і повне виконання зобов'язання своєчасно задекларувати товари або надати інформацію;
 - правильне тлумачення і застосування правил, що належать до митних процедур;
 - проведення операцій з виробництва та/або переробки товарів відповідно до дозволів або узгоджень;
 - правильність сум сплаченого мита.;

2) Виявити:

- помилки в даних, представлених імпортерами, експортерами та всіма суб'єктами митних зобов'язань; у разі необхідності виправити помилки і почати відповідні процедури щодо повернення боргу, застосування штрафних санкцій тощо;
- порушення відповідних правил і вимог (щодо імпорту, експорту та транзиту тощо) і за необхідності розпочати провадження;
- докази шахрайства в операціях зовнішньоекономічної діяльності і за необхідності розпочати провадження;
- сприяти управлінню ризиками за допомогою безперервного використання і оцінювання показників ризику.

Результати постмитного аудиту

1. Отримання інформації щодо системи внутрішнього контролю суб'єкта постмитного аудиту.
2. Переконавання в тому, що система внутрішнього контролю суб'єкта постмитного гарантує, що рахунки, операції і всі дані відповідають чинному законодавству і вимогам, а також стандартам експлуатаційної ефективності та результативності.
3. Сприяння зниженню ймовірності майбутніх порушень митних правил.

4. Виявлення помилок, недоліків у процедурах і процесах та надання рекомендацій щодо їх усунення.

5. Допомога суб'єкту постмитного аудиту:

– подолання будь-яких системних помилок, виявлених у ході аудиту, а також будь-яких невідповідностей у застосуванні митних правил;

– визначення суттєвої інформації, отриманої в ході митних процедур.

6. Підтримка і підвищення в довгостроковій перспективі загального ефективного і відкритого дотримання митних зобов'язань суб'єктами економічної діяльності.

Терміни, що використовуються у стандартах

Звіт аудиту – акт документальної перевірки, заключний аудиторський звіт.

Факт – сукупність даних, які характеризують подію, яка відбулася і при цьому вплинула на визначення суб'єктом економічної діяльності своїх зобов'язань перед бюджетами та державними цільовими фондами.

Обставини – сукупність даних, що характеризують події, які не вплинули на визначення суб'єктом економічної діяльності податків своїх зобов'язань, але супроводжували факти і через це можуть вплинути на оцінку.

Оцінка – висновок про те, чи застосовано суб'єктом економічної діяльності ту норму закону, яку він мав застосувати; чи не застосовано ту норму закону, яка не повинна була застосовуватися; чи правильно застосовано відповідну норму закону. Оцінка може бути двох видів – позитивна та негативна.

Позитивна оцінка – висновок про те, що суб'єктом економічної діяльності в повному обсязі і правильно застосовано ті норми, які він повинен був застосовувати, і при цьому не застосовано тих норм, які він не повинен був застосовувати. Позитивна оцінка вважається висловленою навіть у тому випадку, якщо вона не вказана безпосередньо в аудиторському звіті.

Твердження (*assertions*) – надані управлінським персоналом явні або неявні представлення, що містяться у фінансовій звітності, які використовує

Продовження додатка Д

аудитор для розгляду потенційних викривлень різних типів, що можуть мати місце;

Бізнес-ризик (*business risk*) – ризик, що є наслідком значущих умов, подій, обставин, діяльності або бездіяльності, які можуть негативно впливати на здатність суб'єкта господарювання досягти своїх цілей та реалізувати стратегії, або від встановлення невідповідних цілей і стратегій;

Внутрішній контроль (*internal control*) – процес, розроблений, запроваджений і підтримуваний тими, кого наділено найвищими повноваженнями, управлінським персоналом, а також іншими працівниками, для забезпечення достатньої впевненості щодо досягнення цілей суб'єкта господарювання стосовно достовірності фінансового звітування, ефективності та результативності діяльності, а також дотримання застосовних законів і нормативних актів. Термін «заходи контролю» стосується кожного окремого аспекту одного чи кількох компонентів системи внутрішнього контролю;

Процедури оцінювання ризиків (*risk assessment procedures*) – аудиторські процедури, які виконують для отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, у тому числі системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, ідентифікації й визначення ризиків суттєвого викривлення внаслідок або шахрайства, або помилки на рівні фінансової звітності та на рівні тверджень;

Значний ризик (*significant risk*) – ідентифікований та визначений ризик суттєвого викривлення, що, за судженням аудитора, потребує спеціального розгляду під час аудиту.

Негативна оцінка – оцінка, яка відрізняється від позитивної. Не вказана у звіті аудиту негативна оцінка вважається невисловленою.

Стандарт 1. Професійні вимоги та компетенції

Перелік видів професійної компетенції аудиторів для проведення постмитного аудиту охоплює загальну та додаткову компетенцію.

Загальна компетенція:

знання прийомів та методів бухгалтерського обліку на основі Загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку ГААР;

– знання процедур та стандартів аудиту;

– знання митного законодавства;

Продовження додатка Д

- узагальнені знання щодо митних процедур (оцінка, класифікація, походження тощо);
- знання автоматизованих систем обліку;
- розуміння правил здійснення торгівлі та знання бізнес-стратегій у міжнародній торгівлі
- має володіти такими рівнями інтелектуальних навичок, як аналіз, синтез (уміння поєднати знання з різних галузей, передбачати та робити висновки), оцінка.

Додаткова компетенція:

- знання правил та процедур митного оцінювання, правил походження товару, тарифної класифікації;
- знання систем обліку у ТНК, включаючи трансфертне ціноутворення;
- знання особливостей зовнішньої торгівлі в окремих секторах економіки.

Аудитори у своїй діяльності мають дотримуватися етичних принципів, кодексу професійної етики ²⁰⁹. Спосіб, у який викладаються у звіті аудиту факти, обставини або оцінки, має унеможливити сумніви щодо таких якостей аудиторів:

- професійна чесність – дотримання принципів незалежності, об'єктивності, стандартів професійної поведінки та абсолютної чесності в роботі;
- об'єктивність – забезпечення високого рівня професійної об'єктивності під час збору та оцінювання інформації при проведенні постмитного аудиту;
- конфіденційність – зобов'язання не розголошувати без належних повноважень і законних цілей жодної неpubлічної офіційної інформації, яка була отримана під час виконання службових обов'язків. Це правило поширюється на всі документи, записи та інформацію, що зберігаються в електронному вигляді;
- компетентність – діяти відповідно до застосовних технічних та професійних стандартів, знань, навичок і досвіду, необхідних для проведення постмитного аудиту²¹⁰;
- належна ретельність – діяти відповідно до цілей та програм перевірки, чинного законодавства, уважно, ретельно і своєчасно.

²⁰⁹ Кодекс професійної етики працівника державної податкової служби України: затв. наказом ДПА України від 07.02.2006 № 59.

²¹⁰ Guidelines for Post-Clearance Audit (PCA). Volume 1. World Customs Organization, 2012.

Стандарт 2. Дотримання законів і нормативних актів

У ході перевірки аудитор повинен:

– отримати достатні і прийнятні аудиторські докази щодо дотримання положень законодавчих та нормативних актів, які загальновизнано безпосередньо впливають на визначення суттєвих сум і розкриття інформації у фінансовій документації та митних деклараціях суб'єкта господарювання;

– виконати конкретні аудиторські процедури для виявлення недотримання вимог тих законодавчих та нормативних актів, які можуть суттєво впливати на визначення правильності обсягів митних платежів, дотримання вимог митного законодавства;

– виконати належні дії у відповідь на недотримання або підозрюване недотримання вимог законодавчих та нормативних актів, ідентифікованих під час аудиту.

Стандарт 3. Суттєвість та аудиторський ризик

При проведенні перевірки і складання звіту з аудиту основною метою аудитора є отримання обґрунтованої впевненості в тому, що система обліку, фінансова документація та митні декларації у цілому не містять суттєвих викривлень унаслідок шахрайства чи помилки, що дає йому змогу висловити думку, що об'єкт аудиту в усіх суттєвих аспектах діє відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування, чинного законодавства у митній сфері.

Аудиторський ризик полягає в тому, що аудитор надасть невідповідний аудиторський висновок, якщо фінансова звітність є суттєво викривленою. Аудиторський ризик є функцією ризиків суттєвого викривлення та ризику невиявлення. Суттєвість та аудиторський ризик враховуються протягом усього аудиту, особливо під час:

(а) ідентифікації та оцінювання ризиків суттєвого викривлення;

(б) визначення характеру, часу й обсягу подальших аудиторських процедур; та

(с) оцінювання впливу не виправлених викривлень (за їх наявності) на фінансову звітність 10 та формування думки у звіті аудитора.

Стандарт 4. Розуміння суб'єкта господарювання і його середовища

Для розроблення загальної стратегії, що встановлює обсяг, час і напрям аудиту, визначає та уточнює план аудиту, необхідне розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи бізнес-процеси та внутрішній контроль.

Бізнес-процеси суб'єкта господарювання – це дії, спрямовані на таке:

– розроблення, придбання, виробництво, продаж і поширення продукції та послуг суб'єкта господарювання;

– забезпечення дотримання вимог законів і нормативних актів; та

– запис інформації, включаючи облікову та звітну фінансову інформацію. Результатом бізнес-процесів є операції, які реєструються, обробляються та відображаються у звітності за допомогою інформаційної системи.

Отримання розуміння бізнес-процесів суб'єкта господарювання, включаючи виникнення операцій, допомагає аудитору отримати розуміння інформаційної системи суб'єкта господарювання, яка є важливою для фінансової звітності суб'єкта господарювання за таких обставин.

Аудитор повинен отримати розуміння такого:

(а) доречні галузеві, регуляторні та інші зовнішні чинники, включаючи застосовну концептуальну основу фінансового звітування;

(b) характер суб'єкта господарювання, у тому числі:

(i) його діяльність;

(ii) структуру його власності та корпоративного управління;

(iii) види інвестицій, які суб'єкт господарювання здійснює та планує здійснити, включаючи інвестиції у підприємства спеціального призначення;

(iv) структуру і спосіб фінансування суб'єкта господарювання, для того щоб мати розуміння класів операцій, залишків рахунків та розкриття інформації, які можна очікувати у фінансовій звітності;

(с) вибір і застосування суб'єктом господарювання облікової політики, включаючи причини для внесення змін до неї. Аудитор повинен оцінити, чи є обліковій політиці, що реалізується суб'єкта господарювання прийнятною для його діяльності

та чи відповідає вона застосовній концептуальній основі фінансового звітування й обліковим політикам, які застосовуються у відповідній галузі;

(d) цілі та стратегії суб'єкта господарювання і пов'язані з ними бізнес-ризиків, які можуть призвести до ризиків суттєвого викривлення;

(е) вимірювання та огляд фінансових результатів суб'єкта господарювання.

Стандарт 5. Оцінювання системи внутрішнього контролю та поведіння з ризиками

Глибина аналізу та оцінювання системи внутрішнього управління і контролю залежить від цілей контролю та бажаного ступеня надійності. За наявності автоматизованих інформаційних систем обліку аудитор повинен перевірити, чи працюють ці системи настільки досконало, чи вони пропускають лише точні надійні та повні дані. Застосування системи ІТ впливає на спосіб запровадження заходів контролю. З погляду аудитора, заходи контролю за системами ІТ є ефективними в тому разі, якщо вони забезпечують цілісність інформації та захист даних, які оброблюються такими системами, і передбачають ефективні загальні заходи контролю ІТ та заходи контролю прикладних програм.

Компоненти внутрішнього контролю

Середовище контролю

Аудитор повинен отримати розуміння середовища контролю. Для цього він повинен оцінити таке:

- (а) чи запровадив та підтримує управлінський персонал під наглядом тих, кого наділено найвищими повноваженнями, культуру чесності й етичної поведінки; та
- (б) чи створюють у сукупності елементи середовища контролю прийнятну основу для інших компонентів внутрішнього контролю та чи недоліки середовища контролю негативно впливають на ці та інші компоненти.

Процес оцінювання ризиків суб'єкта господарювання

Аудитор повинен отримати розуміння того, чи передбачено у суб'єкта господарювання процес для:

- (а) ідентифікації бізнес-ризиків, доречних для цілей фінансового звітування;
- (б) оцінювання значущості ризиків;
- (с) оцінювання ймовірності їх виникнення; та
- (д) прийняття рішень про механізми розгляду цих ризиків.

Якщо суб'єкт господарювання встановив такий процес (далі у тексті – процес оцінювання ризиків суб'єкта господарювання), аудитор повинен отримати розуміння такого процесу та його результатів. Якщо аудитор ідентифікує ризики суттєвого викривлення, які не вдалося ідентифікувати

Продовження додатка Д

управлінському персоналу, він повинен оцінити, чи існує будь-який основний ризик, який, на думку аудитора, мав бути ідентифікований процесом оцінки ризиків суб'єкта господарювання.

Якщо такий ризик існує, аудитор повинен отримати розуміння того, чому цей процес не дав змоги його ідентифікувати та оцінити, чи є цей процес прийнятним за таких обставин, або визначити, чи існують суттєві недоліки внутрішнього контролю щодо процесу оцінки ризиків суб'єкта господарювання.

Якщо суб'єкт господарювання не встановив такого процесу або процес є несистематичним, аудитор повинен обговорити з управлінським персоналом, чи були виявлені доречні для цілей фінансової звітності бізнес-ризиків та в який спосіб їх було розглянуто. Аудитор повинен оцінити, чи є прийнятною за таких обставин відсутність задокументованого процесу оцінювання ризиків, або визначити, чи є це суттєвим недоліком внутрішнього контролю.

Моніторинг заходів контролю

Аудитор повинен отримати розуміння основних заходів, які суб'єкт господарювання використовує для моніторингу внутрішнього контролю за фінансовою звітністю, включаючи ті, що стосуються доречних для аудиту заходів контролю, а також те, як суб'єкт господарювання ініціює заходи з виправлення недоліків у своїх заходах контролю.

Якщо у суб'єкта господарювання забезпечено діяльність внутрішнього аудиту з метою визначення, чи є доречною для аудиту діяльність внутрішнього аудиту, аудитор повинен отримати розуміння характеру обов'язків підрозділу внутрішнього аудиту, його організаційного статусу та заходів, які здійснюються або які мають ним здійснюватися.

Аудитор повинен отримати розуміння джерел інформації, яка застосовується у моніторинговій діяльності суб'єкта господарювання, та основу, на підставі якої управлінський персонал вважає цю інформацію достатньо достовірною для цієї мети.

Стандарт 6. Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення

Метою аудитора є ідентифікація й оцінювання ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилки на рівні фінансового звіту та тверджень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища, включаючи його внутрішній контроль, забезпечивши у такий спосіб основу

Продовження додатка Д

для розроблення і впровадження дій у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення.

1. Аудитор повинен ідентифікувати та оцінити ризики суттєвого викривлення:

- (а) на рівні фінансової звітності основних облікових регістрів; та
- (б) на рівні тверджень для класів операцій, залишків рахунків і розкриття інформації для того, щоб створити основу для розроблення і виконання подальших аудиторських процедур.

2. З цією метою аудитор повинен:

(а) ідентифікувати ризики у процесі отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи доречні заходи контролю, які стосуються ризиків, і через аналіз класів операцій, залишків рахунків і розкриття інформації у фінансовій звітності;

(б) оцінити ідентифіковані ризики та встановити, чи мають вони всеохоплюючий вплив на фінансову звітність загалом і чи впливають вони потенційно на більшість тверджень;

(с) ув'язати ідентифіковані ризики з тим, що може бути не так на рівні тверджень, ураховуючи відповідні заходи контролю, які аудитор планує тестувати; та

(d) розглянути ймовірність викривлення, включаючи можливість численних викривлень, і встановити, чи може потенційне викривлення призвести до суттєвого викривлення.

Ризики, які потребують спеціального розгляду аудитором

3. У межах оцінювання ризиків згідно з процедурою, описаною у параграфі 1, аудитор повинен встановити, чи є будь-які з ідентифікованих ризиків, за судженням аудитора, значним. При формуванні такого судження аудитор повинен унеможливити вплив ідентифікованих заходів контролю, що стосуються такого ризику.

4. При формуванні судження щодо того, які ризики є значними, аудитор повинен проаналізувати щонайменше таке:

- (а) чи є ризик ризиком шахрайства;
- (б) чи пов'язаний ризик із нещодавніми значними економічними, обліковими та іншими обставинами, а отже, потребує на особливу увагу;
- (с) складність операцій;
- (d) чи стосується ризик значних операцій з пов'язаними сторонами;
- (е) рівень суб'єктивності при здійсненні оцінки фінансової інформації, що стосується ризику, особливо таких оцінок, які пов'язані з високим рівнем їх невизначеності; та

Продовження додатка Д

(f) чи охоплює ризик значні операції, що виходять за межі звичайної господарської діяльності суб'єкта господарювання або іншим чином є незвичайними.

5. Якщо аудитор установив, що існує значний ризик, він повинен мати розуміння заходів контролю суб'єкта господарювання, включаючи заходи контролю, доречні для такого ризику.

Процедури оцінювання ризиків мають охоплювати таке:

(a) подання запитів до управлінського персоналу та інших працівників суб'єкта господарювання, які, на думку аудитора, можуть мати інформацію, яка, імовірно, може допомогти при ідентифікації ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки;

(b) аналітичні процедури;

(c) спостереження та інспектування.

Стандарт 7. Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики

Метою аудитора є отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів щодо оцінених ризиків суттєвого викривлення через розроблення і провадження відповідних дій у відповідь на такі ризики.

Аудитор повинен розробити та виконати загальні дії у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності

Аудиторські процедури у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення на рівні тверджень

Аудитор повинен розробити і виконати подальші аудиторські процедури, характер, час та обсяг яких ґрунтуються на оцінці ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень і здійснюються у відповідь на таку оцінку.

Розробляючи подальші аудиторські процедури, аудитор повинен:

(a) розглядати причини оцінки ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень окремо за кожним класом операцій, залишком рахунку та розкриттям інформації, включаючи:

(i) ймовірність суттєвого викривлення інформації внаслідок певних характеристик доречного класу операцій, залишку рахунку або розкриття інформації (тобто невід'ємного ризику);

(ii) чи враховує оцінка ризиків доречні заходи контролю (тобто ризик контролю), що вимагає від аудитора отримання аудиторських доказів, щоб визначити ефективність функціонування заходів контролю (тобто аудитор

Продовження додатка Д

планує довіряти ефективності функціонування заходів контролю під час визначення характеру, часу й обсягу процедур по суті);

(b) отримати тим більш переконливі аудиторські докази, чим вища оцінка ризику аудитором.

Тести заходів контролю

Аудитор повинен розробити та виконати тести заходів контролю для отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів щодо ефективності функціонування доречних заходів контролю, якщо:

(a) оцінка аудитором ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень охоплює очікування того, що заходи контролю функціонують ефективно (тобто аудитор планує довіряти ефективності функціонування заходів контролю під час визначення характеру, часу й обсягу процедур по суті), або

(b) тільки процедури по суті не можуть надати достатні та прийнятні аудиторські докази на рівні тверджень.

9. Під час розроблення та виконання тестів заходів контролю аудитор повинен отримати тим більш переконливі аудиторські докази, чим більше він покладається на ефективність заходів контролю.

Характер та обсяг тестів заходів контролю

10. Під час розробки та виконання тестів заходів контролю аудитор повинен:

(a) виконати інші аудиторські процедури у поєднанні із запитом, щоб отримати аудиторські докази щодо ефективності функціонування заходів контролю, включаючи:

(i) як застосовувалися заходи контролю у доречні періоди протягом періоду, що перевіряється;

(ii) послідовність їх застосування;

(iii) хто або за допомогою яких способів їх застосовували;

(b) визначити, чи залежать заходи контролю, що підлягають тестуванню, від інших заходів контролю (непрямі заходи контролю) і, якщо це так, чи потрібно отримати аудиторські докази, які підтверджують ефективність функціонування таких непрямих заходів контролю.

Стандарт 8. Доказовість

Метою аудитора є розроблення та виконання аудиторських процедур у такий спосіб, який уможливить отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі, що дадуть йому змогу сформулювати обґрунтовані висновки, на яких базуватиметься думка аудитора.

Обґрунтовану впевненість можна отримати в тому разі, якщо аудитор мав прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі для зменшення аудиторського ризику (тобто ризику висловлення аудитором невідповідної думки в разі суттєвого викривлення фінансової звітності) до припустимо низького рівня.

У процесі розроблення і виконання аудиторських процедур аудитор повинен брати до уваги доречність та надійність інформації, що використовуватиметься як аудиторські докази.

Робочі документи аудитора повинні бути складені та систематизовані таким чином, щоб надавати достатній і відповідний запис основи для аудиторського висновку (звіту) та докази того, що аудит планувався та виконувався відповідно до професійних стандартів, застосованих законодавчих та нормативних вимог.

Будь-який висновок акта перевірки (аудиторського звіту), який стосується оцінювання повноти та своєчасності виконання суб'єктом економічної діяльності законодавства України з питань митної справи, має ґрунтуватися на відповідних доказах, отриманих у ході перевірки.

Порядок доказування має бути визначено так, щоб можна було встановити: безпосередній зв'язок між показниками митної декларації, первинними документами, записами обліку, які використовувалися при проведенні перевірки; осіб, чії дії (або бездіяльність) призвели до порушень законодавства (якщо такі мали місце).

Якщо перевіркою можна визначити конкретний первинний документ та (або) обліковий регістр, невикористання, використання або некоректне використання якого вплинуло на правильність визначення конкретних показників декларацій, звіт аудиту має містити посилання на такий первинний документ або облікові записи.

У разі надання посадовими особами суб'єкта економічної діяльності письмових пояснень за встановленими фактами порушень в акті перевірки (заключному аудиторському звіту) потрібно зробити запис про їх отримання. При цьому письмові пояснення посадових осіб щодо встановлених порушень додаються до акта перевірки (звіту аудиту).

Кожен факт неподання документів до перевірки має бути висвітлено у звіті аудиту, із зазначенням документів, які не надано до перевірки, і залученням пояснень посадових осіб щодо причин їх неподання.

Не допускається висловлювання позитивної оцінки щодо дотримання суб'єктом економічної діяльності митного законодавства у випадку, якщо не

Продовження додатка Д

всі належні первинні документи або облікові регістри були надані для перевірки.

Стандарт 9. Обов'язковість висновків

Спосіб, у який у звіті аудиту викладаються факти, обставини або оцінки, має свідчити про переконаність осіб, які склали відповідний акт, у викладених фактах, обставинах або оцінках. Звіт аудиту не повинен надавати можливість стверджувати про те, що особи, які його склали, мали сумніви у викладеному.

З метою отримання впевненості у фактах, обставинах або оцінках, які наводяться у звіті аудиту, особи, які проводять перевірку, мають право застосовувати будь-які легальні способи отримання інформації, включаючи висновки інших осіб.

Посилання на способи отримання інформації, за допомогою якої особи, які проводили перевірку, отримали впевненість щодо відповідних фактів або обставин, здійснюється в тому випадку, якщо зазначена інформація спростовує факти або обставини, на підставі яких суб'єктом економічної діяльності здійснювалося формування облікових записів та визначення сум митних зобов'язань.

Посилання на інформацію, яка на момент перевірки не отримана, так само, як і на ймовірність отримання такої інформації, не дозволяється.

Додаток Е

Система індикаторів визначення рівня ризиковості суб'єкта ЗЕД

№ з/п	Опис індикатора ризиковості суб'єкта ЗЕД	Сфера аналізу	Рівень значимості індикатора за бальною шкалою
1	2	3	4
1	За результатами попередніх перевірок, зустрічних звірок встановлено порушення підприємством законодавства з питань державної митної справи України	Податкова історія	1–5 (залежно від суми і характеру порушення)
2	Посадові особи, кінцеві бенефіціарні власники підприємства, агенти з митного оформлення, митні брокери допускали вчинення повторюваних або систематичних порушень митних правил	Бізнес-процеси	5
5	Відомості податкової звітності, інших документів, інформація, у тому числі з відкритих джерел, свідчать про постачання підприємством товарів (послуг) на території України, відмінних від імпортованих за назвою або кодом УКТ ЗЕД	Податкова інформація	5
6	Строк здійснення зовнішньоекономічної діяльності підприємства не перевищує одного року	Податкова історія	3
7	Порушено провадження у справі про банкрутство підприємства	Податкова історія	4
8	За результатами попередніх перевірок встановлено порушення підприємством податкового та іншого законодавства України	Податкова історія	1–5 (залежно від суми і характеру порушення)
9	Посадові особи, кінцеві бенефіціарні власники підприємства були притягнені до кримінальної відповідальності за вчинення злочину у сфері господарської або службової діяльності, до таких осіб систематично застосовуються адміністративні стягнення за порушення митних правил, передбачених главою 68 Митного кодексу України	Податкова історія	3
10	Підприємством не подається податкова звітність	Податкова історія	3
11	Невеликий розмір статутного капіталу підприємства порівняно з обсягами імпортних (експортних) операцій	Бізнес-процеси	3

Продовження додатка Е

1	2	3	4
12	Підприємство перешкоджало проведенню контрольно-перевірочних заходів	Податкова інформація	3
13	Підприємство пов'язане або підтримує відносини з суб'єктами господарювання, які мають ненадійну репутацію, використовують (використовували) схеми мінімізації податкових зобов'язань або ухилення від оподаткування; наділені ознаками фіктивності; реєстрацію яких скасовано у судовому порядку; та стосовно яких розпочато досудове розслідування; заведено оперативного-розшукову справу; порушено провадження у справі про банкрутство; встановлено факт неподання податкової звітності, якщо сума операцій сягає понад 10 відсотків загального обсягу постачання	Бізнес-процеси	3
14	Обсяг митних декларацій декларанта, що були відкликані, за якими було складено картку відмови, рішення про коригування митної вартості, складає значну частину у загальному обсязі оформлених митних декларацій	Податкова історія	4
15	Податкове навантаження з податку на прибуток суб'єкта ЗЕД нижче від середнього у галузі (для суб'єктів на загальній системі оподаткування)	Податкова інформація	3
16	Незначна кількість працюючих	Податкова інформація	3
17	Рівень середньої зарплати нижчий від середнього значення у галузі	Податкова інформація	3
18	На балансі підприємства перебуває незначна вартість основних фондів	Податкова інформація	3
19	Розмір статутного капіталу за даними фінансової звітності менший від заявленого більш ніж у 2 рази (але не менш ніж на 50 тис грн)	Податкова інформація	3

*Рівень ризиковості суб'єкта ЗЕД визначається за сумою набраних балів з максимально можливих (до 20 % низький, від 20 до 50 % – середній, від 50 і вище – 100 %).

Додаток Ж

Система індикаторів визначення митних ризиків (проект)

№ з/п	Сфери аналізу митних ризиків	Опис індикатора ризику	Рівень значущості ризику за більшою шкалою	Характер порушення (гр. 1-12)	Сфера ризику (можливий характер порушення)											
					Правильність виготовлення товарів	Відповідність країни походження товарів	Небезпека порушення товару	Незаконне вилучення	Правильність визначення тарифної класифікації	Класифікація (цінове)	Дотримання процедури митного контролю	Дотримання процедури контролю	Дотримання процедури контролю	Використання товарів повноцінно	Залежність на право вилучення при встановленні	Учась у схемах вилучення ЦДВ
a	b	c	d	e	1	2	3	4	5	6	7	8	11	12	13	14
1	Інформація із зовнішніх джерел (структури підприємств ДПС, компанії, адміністрації та установи України, іноземних держав, міжнародних міжурядових органів таї, суб'єкти господарювання, відкриті джерела інформації)	Наявність інформації, що може свідчити про порушення (залежно від характеру інформації та інформації в сумі відхилення) підприємствами, клієнтами, бенефіціарними власниками, контрагентами законодавства з питань державної митної справи України	Від.2 до 5	Залежно від змісту інформації (1-12)	Залежно від змісту інформації	Залежно від змісту інформації	Залежно від змісту інформації	Залежно від змісту інформації	Залежно від змісту інформації	Залежно від змісту інформації	Залежно від змісту інформації	Залежно від змісту інформації	Залежно від змісту інформації	Залежно від змісту інформації	Залежно від змісту інформації	Залежно від змісту інформації
2	-/-	Інформація, надана підприємствами контролюючому органу з порушенням умов отримання із зовнішніх джерел	Від.2 до 5	Залежно від змісту інформації (1-12)	Залежно від змісту інформації	Залежно від змісту інформації	Залежно від змісту інформації	Залежно від змісту інформації	Залежно від змісту інформації	Залежно від змісту інформації	Залежно від змісту інформації	Залежно від змісту інформації	Залежно від змісту інформації	Залежно від змісту інформації	Залежно від змісту інформації	Залежно від змісту інформації
3	-/-	Інформація із зовнішніх джерел щодо експортера відрадіється від заявленої йотпортом (поло місця розташування, реєстрації, продукції, яка випускається експортером, обсяг виробництва тощо) або експортер має пенальту регулятор (диванне співдругтоо, де розташовано виробничо-зберігальне закладо)	5	1, 2, 4	Залежно від змісту інформації	Залежно від змісту інформації	Залежно від змісту інформації	Залежно від змісту інформації	Залежно від змісту інформації	Залежно від змісту інформації	Залежно від змісту інформації	Залежно від змісту інформації	Залежно від змісту інформації	Залежно від змісту інформації	Залежно від змісту інформації	Залежно від змісту інформації
4	-/-	Імпортовано товари, щодо яких виявлено інформало про відсутність К виробництва підприємством-виробником, або товари, виробництво яких є нехарактерним для визначеної країни	5	1, 2, 3, 4, 5, 6, 12	Так	Так	Так	Так	Так	Так	Так	Так	Так	Так	Так	Так

№ з/п	Сфери аналізу митних ризиків	Рівень значущості ризику за базисно-пашово	Характер порушення (Ст. 1-12)	Правильність виваживання митного вартості товарів	Відповідність країни походження товару	Нескоеність платіжних операцій	Правильність виваживання митної вартості	Класифікаційні помилки	Дотримання процедур розробки товарів	Дотримання вимог (на митній території)	Дотримання процедур виваживання митної вартості	Використання товарів	Заявлені на право на вдоволення ПДВ	Участь у подавці		
															Сфера ризику (можливий характер порушення)	
a	b	c	d	e	1	2	3	4	5	6	7	8	11	12	13	14
5	-/-	5	1, 2	Так	Так	Так	Так	Так	Так	Так	Так	Так	Так	Так	Так	Так
6	-/-	4	1, 2, 3, 4, 5	Так	Так	Так	Так	Так	Так	Так	Так	Так	Так	Так	Так	Так
7	Заставлення покешників митні платежі	4	6, 8, 9	Так	Так	Так	Так	Так	Так	Так	Так	Так	Так	Так	Так	Так
8	Заставлення покешників митні платежі	4	4, 5	Так	Так	Так	Так	Так	Так	Так	Так	Так	Так	Так	Так	Так
9	Заставлення покешників митні платежі	3	1, 2, 5	Так	Так	Так	Так	Так	Так	Так	Так	Так	Так	Так	Так	Так
10	Заставлення покешників митні платежі	2	2, 5	Так	Так	Так	Так	Так	Так	Так	Так	Так	Так	Так	Так	Так
11	Заставлення покешників митні платежі	3	1, 5	Так	Так	Так	Так	Так	Так	Так	Так	Так	Так	Так	Так	Так

№ з/п	Сфери аналізу митних ризиків	Опис підкагору ризику	Рівень загрози порушення правил за більшою частково	Характер порушення (пр. 1-12)	Правильність виваженого рішення на митному товарі	Відповідність країни походження товару	Несконченість платіжних операцій	Правильність виваженого рішення на митному товарі	Класифікаційні коди товарів	Дотримання процедури розробки товарів	Детальні перевірки (на митній території, поза митним контролем)	Догрибання процедури вчасно проведення інвентаризації	Використання товарів подвійного призначення	Зложачив на право на товари	Учась у сесях ПДВ податків	
																Сфера ризику (можливий характер порушення)
a	b	c	d	e	1	2	3	4	5	6	7	8	11	12	13	14
12	Зставлення показників митні платежі	Мас періодичний характер ситуації, за якої в описі графі з'являються порушення вихідних показників митних операцій, що вказує на наявність систематичної порушення товарів за УКТ ЗЕД	2	1, 5	Так			Так								
13	Митна вартість	Митна вартість імпортованих товарів значно вища від ціннісних ідентичних товарів при ввезенні на митну територію України або інше місце, ніж 20% світових цін	5	1, 2, 5, 8	Так											
14	Митна вартість	Митна вартість імпортованих товарів, щодо яких застосовуються зменшені ставки мита та звільнення від ПДВ, значно вища від світових цін товарів при ввезенні на митну територію України або інше місце, ніж 20% світових цін	5	1, 8, 12	Так						Так					
15	Митна вартість	Відомості податкової звітності, інших документів, інформація, у тому числі з відкритих джерел, можуть свідчити про подання (реалізацію) підприємством товарів (послуг) за ціною, яка значно перевищує ставку, що була задекларована під час імпорту (за більше 10% світової вартості)	5	1, 11, 12	Так						Так					Так
16	Митна вартість	Рішення (за більше 10% світової вартості) у рамках ЕХВУ, ЕСА, FOB вище за розрховацій середній показник для подібних товарів, причому така ситуація має систематичний характер	5	1, 2, 3, 5	Так										Так	Так
17	Митна вартість	Імпортовано товари, до яких застосовано виважі ставки мита та які за умови характеристик та зовнішнім виглядом можна віднести до певної коду УКТ ЗЕД із застосуванням більшої ставки	4	1, 4, 5	Так	Так	Так	Так	Так	Так	Так					

№ з/п	Сфери аналізу митних ризиків	Рівень значущості ризику за бальною шкалою	Характер порушення (пр. 1-12)	Сфера ризику (можливий характер порушення)															
				Правильність виважено-кваліфікаційного опису товарів	Відповідність вимогам законодавства країн походження товарів	Небезпека для здоров'я людини	Небезпека для довкілля	Несумісність з технічними вимогами	Правильність зазначення гарматних класифікаційних кодів	Класифікаційні помилки (підкоди)	Догримання процедур розробки та випуску товарів	Догримання процедур контролю	Догримання процедур митного контролю	Використання товарів	Зложивання на користь держави	Учась у незаконній торгівлі			
a	b	c	d	e	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	
18	Митна вартість	2	Порушення митних правил при декларуванні товарів експортного походження (виплати на транспортування, навантаження, розвантаження, страхування, інкасерії, дослідно-конструкторські роботи тощо)	1, 3	Так														
19	Митна вартість	4	Виплата доходів (відсотки, роялті, ліцензійні платежі, страховані ризики) відбувається на рахунок переплати	1, 2, 5	Так	Так	Так		Так										
20	Товар	5	Характеристика виготовленого товару не відповідає характеристикам ідентичних товарів згідно з інформацією баз даних ДПС, офіційних документів	1, 2, 4, 5	Так														
21	Товар	5	Різниця між брутто і нетто вагою використаних товарів перевищує середньозначиму для подібних товарів, причому така ситуація має періодичну тенденцію	1, 3, 5, 12	Так	Так	Так	Так	Так										Так
22	Товар	4	Товари з високою податковою вартістю декларовані на великій партії або одній митній декларації з товарами з низькою податковою вартістю та великою вагою	1, 3, 5, 12	Так														Так
23	Товар	4	Обсяг використаних товарів з великою вагою покритий великим відсотком вантажу середнього показника для декількох товарів становить значущу частину загальної ваги використаних товарів	1, 3, 5, 12	Так														Так

№ з/п	Сфери аналізу митних ризиків	Рівень значущості ризику за бальною шкалою	Характер порушення (пр. 1-12)	Правильність виваженої відповіді на митно-тарифні запитання	Відповідність країни походження товару	Нескоєнність відповідності	Сфера ризику (можливий характер порушення)								Учась у сферах митної податки
							Правильність виваженої відповіді на митно-тарифні запитання	Класифікація (цінове)	Дотримання процедури розкошування товарів	Дотримання процедури пропуску через митний контроль	Дотримання процедури пропуску через митний контроль	Використання товарів подвійного призначення на експортних операціях*	Зложивання на правому на вдоволення		
a	b	d	e	1	2	3	4	5	6	7	8	11	12	13	14
24	Товар	4	Обсяг імпортованих товарів з митної території України	Так									У разі імпортування на митній території		
25	Товар	3	Занежиття унікальні транспортної засобу, відміне від стандартного, причому така ситуація має періодичну тенденцію.	Так		Так		Так					У разі імпортування на митній території		Так
26	Товар	3	За ідентичним товаром приймається класифікаційне рішення за зомною коду ЄК ТЗД на додатково митних для севе	Так		Так		Так					У разі імпортування на митній території		Так
27	Товар	3	Здійснено митне оформлення з подорожжя товарів групи «орезику» або такої, що розташоване поряд із країлово, товари якої відносять до групи «орезику».	Так		Так		Так					У разі імпортування на митній території		Так
28	Товар	3	Імпорт груп товарів, визначених як ризикові	Так		Так		Так					У разі імпортування на митній території		Так
29	Товар	2	Імпортовано товари походження з країн з жовти Україною укладені угоди про вільну торгівлю	Так		Так		Так					У разі імпортування на митній території		Так
30	Товар	2	Товари переміщувалися незобов'язаним маршрутом	Так		Так		Так					У разі імпортування на митній території		Так
31	Товар	2	Митний огляд під час митного оформлення було проведено за короткий час, відсоток оглянутих товарів вищий	Так		Так		Так					У разі імпортування на митній території		Так
32	Товар	3	При наступному пропусці	Так		Так		Так					У разі імпортування на митній території		Так

№ з/п	Сфери аналізу митних ризиків	Рівень значущості ризику за бальною шкалою	Характер порушення (пр. 1-12)	Правильність виваженої відповіді на митно-тарифні запитання	Відповідність країни походження товару	Несконформність з вимогами законодавства	Сфера ризику (можливий характер порушення)								Учасники у схемах з митними податками	
							Правильність виваженої відповіді на митно-тарифні запитання	Правильність виваженої відповіді на митно-тарифні запитання	Класифікація (цілюва) товарів	Дотримання процедури розробки товарів	Дотримання процедури розробки товарів	Дотримання процедури розробки товарів	Дотримання процедури розробки товарів	Дотримання процедури розробки товарів		Дотримання процедури розробки товарів
a	b	c	d	e	1	2	3	4	5	6	7	8	11	12	13	14
			Імпортних товарів мали місце порушення вилучення товарів (на суму понад 500 тис. грн ПДВ)													
33			Оформлення митних декларацій з звільнення від сплати митних платежів за кодами пільг 014, 099, 1 02, 1 12, 120, 137, 149, 153, 202, 400, 401, 402, 403, 404, 500, 501, 502, 503, 517 згідно з класифікатором звільнень від сплати митних платежів, затвердженом наказом № 1011													
	Товар	3	4, 6	Так				Так		Так						
34	Умови за контрактом	5	1, 2, 4, 11, 12	Так	Так										Так	Так
			Учасником зовнішньоекономічних або пов'язаних з ними операцій є суб'єкт господарювання, розташований у країні (на території), що має пільговий режим оподаткування, або який виступає другою особою суб'єкта зовнішньоекономічних операцій, суб'єкт господарювання становить значну частину у загальному обсязі зовнішньоекономічних операцій.													
35	Умови за контрактом	3	1, 2, 4, 5, 11, 12	Так	Так										Так	Так
			Учасником зовнішньоекономічних або пов'язаних з ними операцій є суб'єкт господарювання, розташований у країні (на території), що має пільговий режим оподаткування, або який виступає другою особою суб'єкта зовнішньоекономічних операцій, суб'єкт господарювання становить значну частину у загальному обсязі зовнішньоекономічних операцій.													
36	Умови за контрактом	2	1, 2, 4, 5, 11, 12	Так	Так			Так	Так						Так	Так
			Сторони зовнішньоекономічного договору (контракту) є взаємною жванями													
37	Умови за контрактом	5	1, 2, 5, 12	Так	Так										Так	Так
			Виплата доходів (відсотки, роялті, ліцензійні платежі) відбувається на користь персоналів.													

№ з/п	Сфери аналізу митних ризиків	Рівень значущості ризику за більшою частково	Характер порушення (пр. 1-12)	Правильність вгавлення на митному товарі	Відповідність країни походження товару	Нескопне отримання платіжних відомостей	Правильність визначення тарифної класифікації товарів	Класифікація (цілюва) використання товарів	Дотримання процедури розкошування товарів	Датум проведення (на митній території) поза межами, під час проведення митним контролем	Догридання процедури вчасно проведення	Використання товарів подвійного призначення на експортних операціях*	Зложівання на правом на владкозування ПДВ	Участь у схемах вилучення податків		
															Сфера ризику (можливий характер порушення)	
a	b	c	d	e	1	2	3	4	5	6	7	8	11	12	13	14
38	Умови за контрактом	Опис імпактора ризику зареєстрованих у країні (на території), що має пільговий режим оподаткування Товарів, що ввозяться через митний кордон України за зовнішньоекономічними договорами (контрактами)	5	1, 2, 5, 12	Так	Так										
39	Умови за контрактом	Платіж за зовнішньоекономічними договорами (контрактами) здійснюється через банк, розташований у країні (на території), що має пільговий режим оподаткування	5	1, 2, 5, 12	Так	Так			Так							Так

Ум. позначення:

* У разі декларування товарів у відповідних режимах.

Додаток 3

*Витяг окремих положень з проекту опитувальника для здійснення
постмитного аудиту*

*(розроблений НДІ фіскальної політики в рамках виконання теми
№ ДР 0117U004360)*

*Мета опитувальника полягає у вдосконаленні та спрощенні роботи
працівників митного органу шляхом визначення мінімальної кількості
питань та процедур у процесі перевірки.*

I. Інформація про суб'єкта ЗЕД

1. Організаційні характеристики.

1. Ідентифікація:

1.1. Назва

1.2. Код ЄДРПОУ

1.3. Адреси головного офісу, складів або приміщень

1.4. Яка організаційно-правова форма господарювання суб'єкта ЗЕД?

1.5. Інформація про форму власності та управління суб'єкта ЗЕД (приватна, колективна, державна; одноосібне володіння, партнерство або товариство, корпорація (акціонерне товариство), державне підприємство)

1.6. Чи мали місце зміни у правовій структурі (наприклад, злиття, поділ тощо)?

2. Хто на підприємстві наділений повноваженнями виступати від імені суб'єкта ЗЕД? (П.І.Б., посада)

3. Чи є пов'язані суб'єкти ЗЕД та пов'язані суб'єкти, що мають стосунок до товарів, які переміщувалися через митний кордон?

3.1. Інформація щодо таких пов'язаних суб'єктів:

3.2. Назва

3.3. Код ЄДРПОУ

3.4. Адреса

3.5. Який характер відносин між пов'язаними сторонами (головна/дочірня компанія, спільні власники тощо)?

4. Яка внутрішня організаційна структура суб'єкта ЗЕД? Укажіть відділи чи посади, що мають стосунок до митного аудиту, і зв'язок між ними.

5. Яка основна комерційна діяльність суб'єкта ЗЕД?

6. Чи є суб'єкт ЗЕД виробником, торговою компанією?

Продовження додатка З

7. Наявність складських приміщень, яку місткість мають складські приміщення*?

7.1. Складські приміщення перебувають:
у власності

у користуванні

8. За якою адресою фізично зберігаються облікові записи?

9. Обсяг товарообігу, прибуток /або збитки

10. Чи свідчать наявні фінансові/фіскальні показники суб'єкта ЗЕД про життєздатність його підприємства?

2. Рівень дотримання вимог митного законодавства.

1. Чи підлягав суб'єкт ЗЕД попередньому аудиту або постмитного аудиту з боку митних органів?

2. Чи мало місце проведення інших аудитів/перевірок (у т. ч. іншими установами, правоохоронними органами)?

3. Чи є зв'язок такої перевірки з нинішнім аудитом?

4. Якщо так, вкажіть результати.

5. Які інші види контролю проводились (наприклад, перевірки документів та відомостей, огляду територій та приміщень), результати яких стосуються до нинішнього аудиту? Якщо так, вкажіть результати.

6. Яка кількість виправлень була зроблена стосовно митних декларацій?

7. Чи існують які-небудь підозри у порушеннях або невідповідностях щодо суб'єкта ЗЕД, його акціонерів, партнерів або керівників?

8. Чи мали місце та чи продовжуються сьогодні будь-які процедури стягнення, пов'язані з боргами суб'єкта ЗЕД?

3. Внутрішні процедури

1. Чи має суб'єкт ЗЕД внутрішній підрозділ або посадову особу, відповідальну за митні питання?

2. Хто відповідальний за окремі сфери, наприклад, за тарифну класифікацію, митні процедури, оцінювання, контакти з постачальниками?

3. Чи забезпечує суб'єкт ЗЕД дотримання змін у законодавстві?

4. Які передбачені процедури на випадок, якщо відповідальний працівник тимчасово або постійно відсутній?

5. Чи має суб'єкт ЗЕД систему для навчання працівників митної сфери? Якщо так, то зазначте детальну інформацію.

6. Чи користується суб'єкт ЗЕД послугами представників (брокерів, експедиторів/агентів і т. п.) для подання митних декларацій?

7. Якщо так, то хто ці представники?

5. Угоди і діяльність суб'єкта ЗЕД

1. Яка кількість митних декларацій суб'єкта ЗЕД була оформлена на митниці за період, що перевіряється? На яку суму?

2. Які типи декларацій були надані митниці за період, що перевіряється? Які із застосовуваних процедур є найбільш важливими з погляду вартості та кількості?

3. Яка кількість угод ЗЕД пов'язана відповідно з імпортом та експортом товарів, послуг, ліцензійними договорами?

4. Визначте заявлену митну вартість і зіставте її з сумою сплачених мит (у розрізі імпортних та експортних операцій)?

5. Чи були виявлені які-небудь зміни в моделі торгівлі (наприклад, зміна місця декларування, постачальників і т. д.)?

II. МИТНА ВАРТІСТЬ

Загальні положення

Митною вартістю товарів, які переміщуються через митний кордон України, є вартість товарів, що використовується для митних цілей, яка базується на ціні, що фактично сплачена або підлягає сплаті за ці товари²¹¹.

Мета перевірки: встановити, чи всі витрати за межами країни зареєстровані і пов'язані з імпортними деклараціями; приділити увагу рахункам суб'єкта ЗЕД; порівняти дані митних декларацій з записами в облікових регістрах і навпаки

²¹¹ Митний кодекс України від 13.03.2012 № 4495-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17> (дата звернення: 03.04.2017).

Перелік питань з митної вартості

1. Чи заповнені декларації митної вартості повністю?

2. Який метод визначення митної вартості використовувався? _____

3. Яка загальна кількість митних декларацій та загальна митна вартість була задекларована суб'єктом ЗЕД за період, що підлягає аудиту?

4. Встановіть, чи виносилося митними органами щодо суб'єкта ЗЕД рішення про коригування заявленої митної вартості товарів, якщо так, чи дотримуються вони його?

5. Які постачальники були задіяні?

III. Походження товару

Загальні положення

Країною походження товару вважається країна, у якій товар був повністю вироблений або підданий достатній переробці відповідно до критеріїв, встановлених цим Митним кодексом. Під країною походження товару може розумітися група країн, митні союзи країн, регіон чи частина країни, якщо є необхідність у їх виділенні з метою визначення походження товару²¹².

Перелік контрольних питань про походження товару.

1. Які заявлені країни походження?

2. Чи застосовуються преференційні угоди до задекларованих під час митного оформлення країн походження товарів?

3. Встановіть, чи існують ризики, пов'язані з походженням товару. Наприклад, ризик збільшується, якщо:

- неправильна декларація походження впливає на ставку мита;
- імпортер та експортер є пов'язаними особами;
- є сусідні країни, які вважаються зонами ризику щодо задекларованого походження;
- експортер не відомий як виробник даних товарів або не належить до сфери діяльності з виробництва таких товарів;
- у ланцюзі поставок беруть участь кілька торговельних організацій;
- задекларована країна походження не є відома як країна, що виробляє задекларовані товари.

4. Чи мали місце випадки зміни митним органом місця походження імпортованих товарів під час митного оформлення?

5. Чи завжди суб'єкт ЗЕД використовує одних і тих самих постачальників з одних і тих самих країн походження або мали місце які-небудь зміни? Чи має суб'єкт ЗЕД задовільне пояснення даних змін?

²¹² Митний кодекс України від 13.03.2012 № 4495 VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17> (дата звернення: 03.04.2017).

IV. Тарифна класифікація

Загальні положення

Українська класифікація товарів зовнішньоекономічної діяльності (УКТ ЗЕД) складається на основі Гармонізованої системи опису та кодування товарів та затверджується законом про Митний тариф України²¹³. Класифікація товарів здійснюється відповідно до Основних правил інтерпретації УКТ ЗЕД, визначених Законом № 584²¹⁴.

Перелік контрольних питань з тарифної класифікації

1. Які товари імпортує/експортує суб'єкт ЗЕД?

2. Чи відповідають використовувані коди УКТ ЗЕД діловій діяльності суб'єкта ЗЕД?

3. Чи використовує суб'єкт ЗЕД для товарів коди УКТ ЗЕД, які закріплені за нульовими ставками податків?

4. Чи використовує суб'єкт ЗЕД коди УКТ ЗЕД куди відносять «інші» товари?

5. Чи декларує суб'єкт ЗЕД вироби частинами? Чи є мито на закінчені вироби або застосовується в цьому разі антидемпінгове мито?

V. ЗБЕРІГАННЯ НА МИТНОМУ СКЛАДІ

Загальні положення

Митний склад – це відповідним чином облаштоване складське приміщення, резервуар, холодильна чи морозильна камера, критий чи відкритий майданчик, призначені для зберігання товарів під митним контролем (ст. 424 МКУ)²¹⁵.

Процедури з відкриття та експлуатації митного складу в Україні регулюються главою 61 розділу XV Митного кодексу та Порядком № 835²¹⁶.

Робота складу митного органу повинна бути організована так, щоб увезення на склад і вивезення зі складу товарів здійснювалися відповідно до вимог митного законодавства, а порядок зберігання товарів гарантував їх постійне перебування під митним контролем та унеможлилював надходження (вилучення) товарів поза митним контролем. Приміщення складу митного органу (крім критих і відкритих майданчиків) повинні відповідати певним вимогам: бути ізольованими від інших службових і допоміжних приміщень, доступ на склад митного органу особам, які не забезпечують його роботи, забороняється, мати огорожувальні конструкції, що забезпечують належне зберігання, а також міцні стіни, перегородки, перекриття підлоги й стелі

Перелік питань щодо зберігання на митному складі

Збір інформації

1. Чи існує дозвіл на митний склад? Який його термін?

²¹³ Митний кодекс України від 13.03.2012 № 4495 VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17> (дата звернення: 03.04.2017).

²¹⁴ Митний тариф України: закон України від 19.09.2013 № 584-VII. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/584-18> (дата звернення: 03.04.2017)

²¹⁵ Митний кодекс України від 13.03.2012 № 4495 VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17> (дата звернення: 03.04.2017).

²¹⁶ Про затвердження Порядку надання складським об'єктам статусу «митний склад» та позбавлення такого статусу: наказ МФУ від 16.07.2012 № 835. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1324-12> (дата звернення: 03.04.2017).

Продовження додатка З

2. Чи відповідає діяльність суб'єкта ЗЕД і організація бізнесу критеріям митного складу?

3. Якого типу митний склад (відкритий/закритий)?

4. Чи передбачені дозволом специфічні умови?

5. Зберігання яких товарів дозволено на митному складі?

Встановлення порядку роботи суб'єкта економічної діяльності

Встановлення та підтвердження адміністративних процедур суб'єкта, включаючи процедури внутрішнього контролю (тестування контролю):

1. Яким чином суб'єкт ЗЕД, якому призначені товари, забезпечує декларування всіх товарів на митниці? _____
2. Коли дані про товари, отримані на складі, вносяться в систему обліку товарних запасів?

3. Які дії передбачені при виявленні нестачі або надлишку товарів при отриманні?

4. Як часто проводиться інвентаризація та який метод (суцільний/вибірковий) при цьому використовується?

5. Яким чином суб'єкт ЗЕД забезпечує правильність заповнення митної декларації (початку і завершення режиму)?

Розміщення під режим митного складу та внесення в облік товарних запасів:

1. Чи відповідають приміщення умовам, які зазначені у дозволі?

2. Чи зберігаються товари у приміщеннях, які визначені у дозволі (за необхідності запросити товарну номенклатуру складу)?

3. Чи зберігаються облікові записи і документи товарного складу на окремі поставки товарів?

4. Чи відповідає облік товарних запасів вимогам?

5. Чи була виконана перевірка стану запасів (необхідно перевірити, чи були визначені митні і податкові платежі за підтвердженою недостачею та чи був врахований в обліку матеріальних запасів виявлений надлишок товарів)?

VI. ПЕРЕРОБКА НА МИТНІЙ ТЕРИТОРІЇ.

Загальні положення

Переробка на митній території – це митний режим, відповідно до якого іноземні товари піддаються у встановленому законодавством порядку переробці без застосування до них заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, за умови подальшого реекспорту продуктів переробки (ст. 147 МКУ)

Операції з переробки товарів можуть включати (ст. 150 МКУ):

- 1) власне переробку товарів, зокрема: обробку, монтаж, демонтаж, використання окремих товарів, які сприяють чи полегшують процес виготовлення продуктів переробки;
- 2) ремонт товарів, у тому числі модернізацію, відновлення та регулювання, калібрування.
3. Окремі операції з переробки товарів або повний цикл переробки за дорученням підприємства, якому видано дозвіл на переробку товарів на митній території України, та з дозволу органу доходів і зборів можуть здійснюватися іншими підприємствами. При цьому відповідальність перед органами доходів і зборів за порушення визначеного порядку переробки товарів несе підприємство, якому видано дозвіл на проведення операцій з переробки товарів на митній території України. Дозволи на виконання окремих операцій з переробки або повного циклу переробки надаються одночасно з дозволом на переробку товарів на митній території України або за необхідності – на підставі заяви відповідної особи після надання цього дозволу та відображаються у ньому.

Перелік контрольних питань щодо переробки товарів на митній території

1. Чи існує дозвіл на переробку на митній території? Чи дійсний він?

2. Чи подаються до митних органів відомості про записи товарів, що підлягають митній переробці належним чином, правильно та вчасно?

3. У якому місці дозволено переробляти товари?

4. Які процедури дозволені?

5. Дозволені види сировини і готові вироби?

6. Яка заявлена норма виходу товарів? Чи відповідає вона фактичній?

7. Які види товарів були задекларовані при введенні в режим цієї операції під час роботи з відібраним виробом?

8. Яким чином суб'єкт ЗЕД забезпечує митне декларування всієї отриманої сировини та веде негайний облік у системі обліку запасів?

9. Чи ведуться суб'єктом ЗЕД необхідні записи і чи є вони адекватними і достатніми? Зробіть вибірку товарів, отриманих суб'єктом ЗЕД. Чи були вони заявлені митному органу для поміщення під процедуру?

10. Чи дотримуються задекларовані та граничні строки переробки товарів?

11. Чи відповідають записи обліку про переробку всередині митної території дозволу, чи оновлюються вони? Чи є запаси? Чи описані товари у відповідних документах як товари для переробки всередині митної території? Чи здійснюється окремий облік продуктів, не задіяних у процесах переробки на митній території?

12. Чи пов'язані ввезення і вивезення товарів з приміщень суб'єкта ЗЕД / виробничих ділянок із системою видачі рахунків-фактур? Перевірка руху коштів і стану розрахунків.

13. Як суб'єкт ЗЕД контролює товари, які залишають складські приміщення та направляються на виробничі ділянки для переробки?

14. Чи працює система контролю якості та чи охоплює вона всі товари? Чи відповідають технічні характеристики продуктів характеристикам, заявленим митному органу? Перевірте, чи покриваються дозволом коди заявлених товарів / продуктів, указаних у зв'язку з імпортом та експортом?

15. Проаналізуйте ланцюжок угод: контракт → замовлення сировини → підтвердження замовлення → виписка рахунку-фактури → оплата → отримання товарів → ввезення на склад → митне декларування ввезення в режим / виробничий процес → норма вироблення → компенсаційна продукція, вторинна продукція, відходи і втрати → митне декларування випуску з режиму цієї процедури → рахунок експорту або продажу → отримання оплати:

a. дотримуйтеся процесу виробництва на основі технічних характеристик. Перевірте, чи використаний повністю весь вихідний продукт? Якщо ні, зверніться до етапу завершення процедури;

b. перевірте склад продуктів шляхом фізичного/лабораторного аналізу;

c. щодо товарів, поміщених під процедуру, визначте, чи відповідають вони продуктам переробки, урахуовуючи втрати і відходи;

d. визначте чи дозволяють, адміністративні системи суб'єкта ЗЕД, через продукти переробки, ідентифікувати вихідний продукт (наприклад, лабораторний аналіз);

e. чи має суб'єкт ЗЕД дозвіл митних органів, на операції, проведені у процесі виробництва;

f. якщо оператор імпортує або отримує ідентичні товари, які можуть замінити задекларовані, перевірте постачальників та проведіть перехресний контроль;

g. при використанні тотожних товарів перевірте:

h. дозвіл на їх використання;

i. чи правильна заявлена товарна позиція під кодом згідно ЗУ «Про Митний тариф України»²¹⁷;

j. якість товарів, що приймаються.

16. Яким чином суб'єкт ЗЕД забезпечує правильність заявлених митних декларацій?

17. Чи пов'язані ввезення і вивезення товарів з приміщень суб'єкта ЗЕД / виробничих ділянок із системою видачі рахунків-фактур?

²¹⁷ Про Митний тариф України: закон України від 19.09.2013 № 584-VII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/584-18> (дата звернення: 05.07.2017)

Продовження додатка 3

18. Як суб'єкт ЗЕД реєструє випуск товарів з режиму цієї процедури?

- чи відповідають експортні рахунки-фактури рахункам від продажу та покупки;
- чи відповідають експортні рахунки та інші рахунки-фактури продажів митним деклараціям завершення процедури;
- чи відповідають рахунки-фактури продажів і покупця документам щодо переробки на митній території;

ВІІ. ПЕРЕРОБКА ЗА МЕЖАМИ МИТНОЇ ТЕРИТОРІЇ

Загальні положення

Переробка за межами митної території – це митний режим, відповідно до якого українські товари піддаються у встановленому законодавством порядку переробці за межами митної території України без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, за умови повернення цих товарів або продуктів їх переробки на митну територію України у митному режимі імпорту (ст. 162 МКУ)²¹⁸.

Перелік контрольних питань щодо режиму переробки товарів за межами митної території

- Чи є дозвіл на переробку товарів за межами митної території? Чи дійсний він?
- Перевірте внутрішню систему контролю.
- Чи відповідають класифікації коди товарних позицій задекларованих виробів, як експортованих, так і повторно імпортованих?
- Чи поширюється дозвіл на заявлені товари?
- Яка звітність ведеться суб'єктом ЗЕД?

ВІІІ. ТИМЧАСОВЕ ВВЕЗЕННЯ

Загальні положення

Тимчасове ввезення – це митний режим, відповідно до якого іноземні товари, транспортні засоби комерційного призначення ввозяться для конкретних цілей на митну територію України з умовним повним або частковим звільненням від оподаткування митними платежами та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності і підлягають реекспорту до завершення встановленого строку без будь-яких змін, за винятком звичайного зносу в результаті їх використання (ст. 103 МКУ)²¹⁹.

Перелік контрольних питань з тимчасового ввезення.

- Перевірити дозвіл на тимчасове ввезення, видане суб'єкту.
- Чи був дозвіл дійсний на момент реекспорту?

²¹⁸ Митний кодекс України від 13.03.2012 № 4495 VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17> (дата звернення: 05.07.2017).

²¹⁹ Митний кодекс України від 13.03.2012 № 4495 VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17> (дата звернення: 05.07.2017).

Продовження додатка 3

3. Визначте, яким чином була подана заявка на отримання дозволу.

4. Яка мета тимчасового ввезення та використання товарів, передбачуване місце їх використання?

5. Які товари суб'єкт імпортує в режимі тимчасового ввезення?

6. Чи відповідають товари типу бізнесу суб'єкта?

7. Чи мають місце якісь незвичайні види, що підлягають тимчасовому імпорту товарів, до яких суб'єкт ЗЕД має стосунок?

ІХ. КІНЦЕВЕ ВИКОРИСТАННЯ ТОВАРІВ ПІДВИЩЕНОГО РИЗИКУ. ТОВАРИ ПОДВІЙНОГО ПРИЗНАЧЕННЯ

Загальні положення

Товари, що охоплюються державною системою експортного контролю, є товарами підвищеного ризику, обіг який регламентується Законом України «Про державний контроль за міжнародними передачами товарів військового призначення та подвійного використання»²²⁰. Саме тому кінцеве використання товарів повинне відповідати цілям, які були заявлені кінцевим споживачем під час укладання зовнішньоекономічного договору (контракту) та визначені у відповідному документі про гарантії (сертифікаті кінцевого споживача, імпортному сертифікату чи іншому документі).

Товари подвійного призначення – окремі види виробів, обладнання, матеріалів, програмного забезпечення і технологій, спеціально не призначені для військового використання, а також послуги, пов'язані з ними, які, крім цивільного призначення, можуть бути використані для військових або терористичних цілей чи для розроблення, виробництва, використання товарів військового призначення, зброї масового знищення, засобів доставки зазначеної зброї чи ядерних вибухових пристроїв, у тому числі окремі види ядерних матеріалів, хімічних речовин, бактеріологічних, біологічних та токсичних препаратів, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України²²¹;

З метою контролю кінцевого використання товарів суб'єкт, який отримав дозвільний документ, повинен вживати заходів для перевірки доставки та кінцевого використання товарів і проінформувати про її результати Держекспортконтроль. Крім того, суб'єкт повинен сприяти уповноваженим державним органам України у проведенні ними зазначеної перевірки, а також у разі потреби залучати ці органи до участі у перевірках доставки товарів до кінцевого споживача та/або використання цим споживачем отриманих ним товарів для заявлених цілей.

Перелік контрольних питань щодо кінцевого використання товарів підвищеного ризику

Збір інформації

1. Чи є дозвіл на кінцеве використання та чи дійсний він?

2. Чи дотримані та виконані всі вимоги для отримання або продовження дозволу?

3. Чи має суб'єкт ЗЕД дозвіл на спрощені процедури?

²²⁰ Про державний контроль за міжнародними передачами товарів військового призначення та подвійного використання: закон України від 20.02.2003. № 549.. IV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/549-15>. (дата зверненн: 05.07.2017)

²²¹ Там само

4. Якого виду товари задекларовані для кінцевого використання? Чи поширюється на них дозвіл? _____

5. Які типи процесів передбачені дозволом? _____

6. Чи здійснюється процес кінцевого використання безпосередньо суб'єктом ЗЕД або третьою стороною від його імені? _____

7. Чи відповідає кінцеве використання дозволу та чи оновлена інформація в ньому? (Перевірте, чи ведеться облік виробництва і запасів; наявність зазначених запасів; перевірити опис товарів як товарів для кінцевого використання у відповідних документах); _____

Встановлення порядку роботи суб'єкта економічної діяльності

Аудитор зосереджує увагу на постачальниках / виробниках певних видів товарів, що містяться у списку, і перевіряє їх експорт.

Проводиться збір інформації про діяльність суб'єкта, щоб встановити, чи використовуються товари подвійного призначення. Також визначається вид задекларованих на імпорт і експорт товарів, щоб встановити ризики, пов'язані з неправильно задекларованим тарифом, постачальником або місцем призначення.

Перевірка ліцензії:

- ідентифікувати ліцензії, видані суб'єкту, і перевірити, чи дійсні вони;
- перевірити, чи не експортував суб'єкт товари подвійного призначення без відповідної ліцензії.

Ланцюжок поставок

Встановити всіх учасників ланцюжка поставок: виробник – постачальник експортер – брокер – покупець – кінцевий користувач. Буде доречним зосередитися на книзі замовлень, накладних із закупівлі, оплат, технічних характеристиках, договорах, листуванні та іншій діловій документації. Аудитор також може використовувати інформацію з Інтернету, різних баз даних, оперативних зведень і міжнародних джерел. Отримана інформація може вказати на фактичних кінцевих користувачів товарів. Варто врахувати репутацію та історію діяльності суб'єкта.

Логістика

Рекомендується знайти підтвердження транспортному маршруту. Перевіряючи транспортні документи, вантажні декларації або документи на відправлення, можна встановити перевізника. Від перевізника може знадобитися пояснення, хто є кінцевим користувачем і перевірити, які інструкції були дані щодо перевезення.

Фактичного кінцевого користувача можна встановити, аналізуючи всі типи домовленостей між перевізниками і брокерами. Такі домовленості можуть характеризуватися довгими ланцюжками поставок з різними перевізниками і посередниками (агентами) з метою приховати кінцевого користувача.

Товарні позиції

Перевірити опис і товарний код, кількість, якість, склад товарів, задекларованих на митниці. Для цього потрібно вивчити митні документи, наприклад, інвойси, книги замовлень, листування, технічну характеристику, договори, вантажні декларації, транспортні документи і т. д. Усе це необхідно, щоб встановити, чи відповідають товари описаним у ліцензії (щодо кількості, товарного коду тощо), а також чи проводить суб'єкт операції з товарами подвійного призначення.

Продовження додатка 3

Якщо товари можуть бути використані як продукція подвійного призначення, то важливо встановити співпрацю з національним органом, що видає ліцензії. Навіть якщо в наданні ліцензії було відмовлено, фінансовий прибуток може бути настільки великий, що заявник може ухвалити рішення експортувати товар без ліцензії. Тому рекомендується іноді вивчати експорт тих товарів, щодо яких було відмовлено у видачі ліцензії.

Перелік контрольних питань щодо товарів подвійного призначення Збір інформації

1. Яка історія дотримання вимог законодавства щодо обігу товарів подвійного використання суб'єктом ЗЕД?

2. Які товари експортує суб'єкт? Чи відповідають ці товари звичайній діловій діяльності суб'єкта? Чи можна вважати ці товари товарами подвійного призначення?

3. Чи може суб'єкт визначити товари подвійного призначення?

4. Які місця призначення експорту, хто є клієнтами?

5. Які види транспорту і маршрути використовуються?

Встановлення порядку роботи суб'єкта економічної діяльності

Встановіть та засвідчіть адміністративні процедури суб'єкта, включаючи процедури внутрішнього контролю (тестування контролю), спрямовані на виявлення, облік та контроль товарів подвійного призначення.

Перевірити:

- чи були впроваджені у суб'єкта процедури для встановлення товарів подвійного призначення;
- чи є процедури для встановлення випадків, коли для експорту товарів подвійного призначення потрібний дозвіл;
- чи передбачений порядок дій для подання заяви на отримання дозволу / ліцензії, коли це необхідно.

Самоперевірка:

- перевірте:
- чи можливо, опираючись на облікові записи суб'єкта, встановити всіх учасників ланцюжка поставок, починаючи від виробника і закінчуючи кінцевим користувачем;
 - чи вказуються в інвойсі різні покупці та одержувачі вантажу;
 - чи зазначається в інших документах (наприклад, замовленнях, листуванні тощо) заборонений або сумнівний пункт призначення або кінцевий користувач;
 - чи може суб'єкт надати сертифікат кінцевого користувача;
 - чи може суб'єкт ЗЕД надати відповідну транспортну документацію;

Продовження додатка 3

- який транспортний маршрут використовувався, чи вказується у транспортних документах заборонений або сумнівний пункт призначення або кінцевий користувач;
- чи працює суб'єкт з товарами, які можуть містити заборонені елементи;
- чи можна експортувати ці товари;
- чи є документи, які свідчать про зміни якості, характеристики тощо товарів з часом; не обмежують ці зміни звернення товарів;
- чи у компанії можливість виробляти товари відповідно до запиту покупця;
- чи правильно вказано товарний код (див. контрольний перелік питань щодо тарифної класифікації).

X. ТРАНЗИТ

Загальні положення

Транзит – це митний режим, відповідно до якого товари та/або транспортні засоби комерційного призначення переміщуються під митним контролем між двома органами доходів і зборів України або в межах зони діяльності одного органу доходів і зборів без будь-якого використання цих товарів, без сплати митних платежів та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності (ст. 90 МКУ)²²².

Порушення, пов'язані з митним транзитом, як правило, виявляють у митному пункті призначення. Якщо режим транзиту не був закритий задовільним результатом контролю, це може слугувати індикатором і свідчити про необхідність в аудиті. Аудитор перевіряє:

- чи правильно всі товари, що знаходяться в режимі митного транзиту, були поміщені під подальший митний режим або митну процедуру? Для цього необхідно знайти подану митну декларацію і зіставити її з інформацією про вантаж, виявлену у звітній документації та облікових рахунках суб'єкта ЗЕД;
- якщо товари в наявності на складі, переконатися, що вони відповідають зазначеним у транзитній декларації, що супроводжує необхідні документи;
- чи відповідає кількість товарів в системі бухгалтерського обліку суб'єкта, кількості, зазначеній в транзитній декларації і супровідних документах.
- необхідно перевірити договори постачальника, розпорядчі документи, інвойси із закупівлі тощо, а також кількість в обліку матеріальних запасів;
- вартість, походження і код товарів (як правило, ця інформація не вноситься до транзитної декларації). Аудитор проводить перевірки цих елементів, використовуючи відповідні сфери контролю, передбачені цим керівництвом. Якщо вони пов'язані з товарами високого ризику, аудитору необхідно перевірити, чи не пропали ці товари в ході транзиту;

²²² Митний кодекс України від 13.03.2012 № 4495-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17> (дата звернення: 05.07.2017).

Перелік контрольних питань щодо транзиту

Збір інформації

1. Встановіть транзитні операції, у яких брав участь суб'єкт ЗЕД у період, щодо якого проводиться аудит. _____
2. Чи відповідають товари, задекларовані в режимі транзиту, типу бізнесу суб'єкта ЗЕД?

3. Чи є якісь незвичайні види товарів у режимі транзиту, до якого має стосунок суб'єкт ЗЕД? _____
4. Чи були товари пред'явлені на митниці у строк? Якщо ні, то чому?

5. Чи були результати контролю відзначені як «незадовільні»? Якщо так, то чому?

XI. ПЕРЕМІЩЕННЯ ТОВАРІВ МІЖ МИТНИМИ РЕЖИМАМИ

Загальні положення

Існують випадки, коли товари переміщуються між митними режимами, наприклад, з режиму зберігання на митному складі в режим транзиту, або між митними дозволами, наприклад, з переробки на митній території в режим зберігання на митному складі. Загальний ризик полягає в тому, що таке переміщення не оформляється правильно і товари потрапляють на ринок країни без сплати відповідних митних зборів.

Перевірки, які необхідно виконати

- *Введення в/виведення з режиму*

Перевірте робочі повсякденні процедури з метою отримання доказів введення в / виведення з режиму. Встановіть зв'язок між висновком з вихідного режиму і входженням у наступний режим. Відберіть ряд пересувань товарів і перевірте, чи є в наявності відповідні докази виведення з режиму. Для цього може знадобитися зіставлення документів, таких як коносаменти, авіанакладні, рахунки за фрахт, підтвердження доставки і записи в рахунках, що пов'язані з оплатою послуг транспортних компаній, агентів-експедиторів та ін., з поданими митним органам деклараціями

Перелік ключових питань щодо переміщення між митними режимами

Збір інформації

1. Які митні режими використовує суб'єкт ЗЕД?

2. Які методи використовуються при виведенні з митних режимів, наприклад, таких як транзит, експорт?

3. Якими дозволами (у тому числі інтегрованими) володіє суб'єкт ЗЕД?

4. Чи отримує /надсилає суб'єкт ЗЕД товари від інших власників дозволу?

5. Чи встановлена в дозволі процедура, що застосовується для переміщення, описаного в пункті 4?

ХІІ. ЕКСПОРТНІ ОПЕРАЦІЇ

Загальні положення

Недотримання необхідної процедури експорту може призвести до ухилення від митних зборів і / або податків і / або до порушення заборон і обмежень.

Можливі ризики

Основні ризики в цій сфері полягають у тому, що:

– вихід з митних режимів може здійснюватися неправильно, якщо не будуть належним чином дотримуватися процедури експорту;
 – хоча експортний документ надається, товари реально не покидають території країни;
 – суб'єкт ЗЕД може скласти недостовірну експортну декларацію шляхом декларування неправильних:

- a) вартості товарів;
- b) коду товарної позиції;
- c) кількості;
- d) походження;
- e) місця призначення (наприклад, помилкове місце призначення декларується з метою ухилитися від заборон або обмежень)

Перелік контрольних питань щодо експорту

Збір інформації

1. Які товари експортує суб'єкт ЗЕД?

2. Визначте та підтвердіть процедури суб'єкта ЗЕД, у тому числі і процедури внутрішнього контролю (перевірка форм контролю), з метою встановити, яким чином суб'єкт ЗЕД проводить і контролює свої експортні операції.

3. Проаналізуйте ланцюжок операції: контракт → замовлення → виробництво (якщо застосовується) → рахунок-фактура на реалізацію → зменшення обліку запасів → експорт → транспортування або відправлення → отримані платежі;

4. Як здійснюються замовлення на продаж? Чи отримує клієнт підтвердження замовлення?

5. Які заходи вживає суб'єкт ЗЕД, щоб все, що експортується, декларувалося у митній службі?

ХУІІІ. АНТИДЕМПІНГОВЕ МИТО ТА КОМПЕНСАЦІЙНІ МИТА

Загальні положення

Коли йдеться про антидемпінгове або компенсаційне мито, виникає ризик нечесних торгових прийомів, до яких вдаються виробники або експортери з певних регіонів (держав). Мета таких нечесних прийомів полягає в тому, щоб завести товар за цінами, нижчими, ніж стандартна ціна реалізації у країні-експортері, або за цінами, нижчими собівартості, плюс нормальні ділові знижки. Антидемпінгові або компенсаційні мита слугують для того, щоб усунути такі нечесні цінові переваги на внутрішньому ринку країни.

Основні ризики в цій сфері полягають у неправомірному заниженні або ухиленні від виплати такого мита. Це досягається різними методами, такими як декларування:

- неправильної тарифної класифікації;
- неправильної (більш високої / низької) митної вартості (для мит, що стягуються відповідно до вартості товару);
- неправильного (заниженої) кількості товарів (для спеціальних мит);
- неправильного походження товарів;
- неправильного виробника (який має право на більш низьку ставку антидемпінгового або компенсаційного мита);
- ввезення складових, які після ввезення збираються в закінчений виріб;
- будь-якого комбінування наведених вище методів

Перелік контрольних питань щодо антидемпінгових і компенсаційних мит

1. Які види виробів імпортував суб'єкт ЗЕД до і після введення антидемпінгових і компенсаційних мит?

2. Які види товарів продає суб'єкт ЗЕД на внутрішньому ринку?

3. Які були зміни в тарифній класифікації, митній вартості країни відправлення або походження і т. д. до або після вжиття антидемпінгових або компенсаційних заходів?

4. Які декларувалися постачальники?

5. Чи є країни/регіони поблизу від задекларованої країни походження товарів, які підпадають під антидемпінгові мита на той самий вид товарів?

ІХХ. ПЛАТОСПРОМОЖНІСТЬ

Збір інформації

Платоспроможність – це можливість підприємства наявними грошовими ресурсами вчасно погасити свої зобов'язання. У процесі фінансового аналізу вивчається поточна й перспективна платоспроможність. Фінансове становище підприємства прийнято оцінювати з короткострокової (ліквідності і платоспроможності) і довгострокової (фінансової стійкості) перспективи.

Ліквідність підприємства – це його здатність швидко продати активи й одержати гроші для оплати своїх зобов'язань. Аналіз ліквідності потребує також ретельного вивчення структури кредиторської заборгованості підприємства. Необхідно визначити, чи є вона «стійкою» (наприклад, борги постачальникам), чи є вона простроченою, тобто такою, термін погашення якої минув.

Збір інформації

Попросіть копію річного звіту/рахунків. Він повинен містити балансовий звіт і звіт про прибутки та збитки.

Попросіть банківський баланс/банківську виписку щодо суб'єкта ЗЕД або звіти/довідки від інших фінансових установ, які можна брати до уваги.

Чи мали місце які-небудь незвичайні чинники, які вплинули на цифри в річному звіті/виписці з рахунків? Перевірте повноту та вчасність сплати зобов'язань суб'єктом ЗЕД перед митними та податковими органами (або іншими державними органами)?

Чи мала місце або проводиться на сьогодні будь-яка процедура повернення щодо суб'єкта ЗЕД?

По можливості роздобудьте середні показники описаних нижче коефіцієнтів інших суб'єктів ЗЕД, що займаються такою самою діяльністю, що й суб'єкт у якого проводиться аудит. Це можна здійснити за допомогою зовнішніх постачальників інформації.

Перевірки та аналітичні процедури

Не існує простого або єдиного способу оцінити платоспроможність суб'єкта, згадану в розділі контролю, який охоплює платоспроможність.

Проаналізуйте ряд економічних і фінансових показників:

- коефіцієнти ліквідності;
- коефіцієнти заборгованості;
- коефіцієнти рентабельності.

Цей список не є вичерпним. За необхідності аудитор може проаналізувати і інші коефіцієнти, щоб обґрунтувати свої висновки.

В цілому інтерпретація коефіцієнтів є наступною:

Коефіцієнт покриття / Загальна ліквідність. Коефіцієнт покриття показує здатність суб'єкта ЗЕД погашати короткострокові заборгованості. Чим вище цей коефіцієнт, тим більшу ліквідність має суб'єкт ЗЕД. Цей коефіцієнт використовується для оцінювання того, чи є в наявності у суб'єкта ЗЕД його поточні активи (готівка, еквіваленти готівки, легко реалізовані цінні папери, дебіторська заборгованість і товарні залишки / запаси) для погашення своїх короткострокових зобов'язань (векселі до платежу, поточна частина короткострокової заборгованості, кредиторські заборгованості, акумульовані витрати і податки). Усі ділові операції мають свої особливості в різних галузях, тому порівнювати суб'єкт ЗЕД необхідно тільки з іншими суб'єктами ЗЕД, що працюють у тій самій галузі. Високий коефіцієнт покриття порівняно з коефіцієнтами інших суб'єктів ЗЕД у тій самій галузі свідчить про високу ліквідність і часто про консервативне управління, яке може проявлятися більш низькою прибутковістю.

Коефіцієнт суворої ліквідності / скорочена ліквідність / критична оцінка. У фінансовій галузі коефіцієнт суворої ліквідності / ліквідний коефіцієнт або критична оцінка є показником здатності суб'єкта ЗЕД використовувати свої близькі до грошових коштів або швидко реалізовані активи для негайного погашення своїх поточних зобов'язань. Швидко реалізовані активи охоплюють ті поточні активи, які можуть без зволікання конвертуватися в готівку майже за їх обліковою вартістю. Таким чином, товарні запаси / залишки вилучаються з коефіцієнта суворої ліквідності, суб'єкт ЗЕД з коефіцієнтом суворої ліквідності менше 1 не може в цей момент повністю погасити свої поточні зобов'язання.

Коефіцієнт готівки – коефіцієнт готівки – найбільш надзвичайно точний, детальний і завбачливий з трьох коефіцієнтів короткострокової ліквідності (коефіцієнт покриття, коефіцієнт суворої ліквідності і коефіцієнт готівки). Він враховує тільки найбільш ліквідні короткострокові активи суб'єкта ЗЕД, тобто ті, які можна без зволікання використовувати для погашення поточних зобов'язань. Оскільки немає гарантії, що товарні запаси / залишки та дебіторські заборгованості можуть бути швидко конвертовані в готівку з метою сплати поточних зобов'язань, вони тут ігноруються. Рідко які суб'єкти ЗЕД стануть зберігати готівкові кошти або їх еквіваленти в кількості, достатній для повного погашення поточних зобов'язань, тому аудитору не потрібно розраховувати на значення цього коефіцієнта вище 1:1. При проведенні базового аналізу суб'єкта ЗЕД коефіцієнт готівки рідко використовується аналітиками чи у фінансовій звітності. Зберігання достатньої кількості готівки активів для погашення поточних зобов'язань не дуже зручно для суб'єкта ЗЕД і може розглядатися як ознака поганого управління активами, оскільки

Продовження додатка З

ці гроші можуть застосовуватися для отримання більш високих доходів або виплати дивідендів акціонерам. Незважаючи на те, що цей коефіцієнт дає уявлення про ліквідність, його застосування обмежене.

Фінансова самостійність – при показнику нижче 25 % висновок повинен бути негативним. При показнику між 25% і 40 % необхідно проводити додатковий аналіз, а при показнику понад 40 % необхідно упевнитися в правильності даних, наданих суб'єктом ЗЕД.

Коефіцієнт платоспроможності – значення цього коефіцієнта необхідно інтерпретувати в такий спосіб:

- 1 або більше = фінансово стабільний;
- між 1 і 0,50 = вважається безпечною зоною, тому, якщо немає інших факторів, що негативно впливають на стан справ, платоспроможність буде вважатися позитивною;
- між 0,50 і 0,35 = вважається буферною зоною і потрібно додаткове вивчення;
- нижче 0,35 = вважається негативною зоною, що вимагає адекватних доказів, щоб вважати платоспроможність належною з фінансового погляду.

Коефіцієнт покриття відсотка – в ідеалі цей коефіцієнт повинен перевищувати 1,5, хоча щонайменше повинен перевищувати 1. Коефіцієнт, нижчий 1, свідчить про те, що у суб'єкта ЗЕД проблеми з генеруванням достатнього припливу готівки для покриття витрат на сплату відсотків.

Дохід від продажів – результат господарської діяльності розділити на продаж і помножити на 100.

Показує здатність суб'єкта ЗЕД контролювати експлуатаційні витрати.

Чистий дохід від продажів – чистий дохід розділити на продаж і помножити на 100. Показує розміри чистого прибутку в розрахунку на один продаж. Чим вище цей коефіцієнт, тим краще. Він відображає кінцевий результат роботи і показує, скільки прибутку є для дивідендів і розвитку суб'єкта ЗЕД.

Рентабельність продажів (РП) – Чистий дохід (до сплати відсотків і податків) розділити на продаж.

Цей коефіцієнт, який ще називають «чистий прибуток від основної діяльності» або «операційної рентабельністю», дає оцінку поточної діяльності. Він вказує на суму прибутку, отриману суб'єктом ЗЕД після сплати змінних витрат на виробництво, таких як вартість робочої сили, сировини тощо (але до сплати відсотків і податків). Цей коефіцієнт зазвичай показують як відсоток від продажів (дохід).

РП суб'єкта економічної діяльності необхідно розглядати за період часу, щоб визначити тенденції та порівняти з іншими суб'єктами ЗЕД у тій самій галузі. Якщо РП збільшується, то суб'єкт ЗЕД стає більш рентабельним, якщо вона знижується, то це може бути попередженням про можливі проблеми в майбутньому. Результати діяльності повинні бути позитивними. Чистий прибуток повинен мати позитивне значення.

XX. БЕЗПЕКА ІТ**Загальні положення**

Можуть мати місце випадки, коли виникає необхідність у перевірці безпеки комп'ютерної системи суб'єкта ЗЕД (наприклад, у випадку з УЕО).

Методи такої перевірки можуть бути різними, однак, щоб переконатися в достовірності записаних даних, необхідно провести деякі базові тести.

На заходи безпеки, що застосовуються, будуть впливати розміри суб'єкта ЗЕД та вид діяльності, яким займається суб'єкт. Як правило, більші підприємства мають більш складні комп'ютерні системи з більш досконалою системою безпеки. Суб'єкт ЗЕД у військовій галузі часто має більш жорстку систему безпеки, ніж суб'єкт ЗЕД, що працює в іншій галузі. У будь-якому разі повинні застосовуватися відповідні форми і процедури контролю безпеки ІТ.

Основні ризики полягають у такому:

- комп'ютерні системи не спроектовані так, щоб не допускати, виявляти і виправляти помилки;
- системи не захищені належним чином від вторгнення, що дозволяє змінювати і видаляти дані особі, яка має на те повноважень.
- комп'ютерні програми не забезпечують відстеження зв'язків, необхідне для митного аудиту.
- записана в системах інформація не дозволяє проводити перехресну перевірку з вихідними документами.

Додаток К

Типова структура робочого плану постмитного аудиту

Сфера контролю	Мета аудиту / оцінювані ризики	Тести/тести, які необхідно виконати	Опис тесту/тестів	Розмір зразка	Розрахунковий термін виконання	Виконано так/ні	Посилання на робочий документ
ІМПОРТ	Завершеність імпортних операцій	Тестування засобів і методів внутрішнього контролю для закупівель	Заходи внутрішнього контролю у процесі закупівель		5 днів	Так	Робочий документ 3.1
			Заходи внутрішнього контролю у процесі оплати				
			Внутрішнє зіставлення закупівель та оплати тестування аудиторського файлу зовнішнього аудитора				
ІМПОРТ	Правильність тарифної класифікації (УКТЗЕД)	Аналітичний огляд	Вивчення листів зовнішнього аудитора посадовим особам суб'єкта ПМА щодо якості засобів і методів внутрішнього контролю				
			Порівняння співвідношення закупівель у країнах ЄС та країнах ЄАЕС за три роки	Не застосовується	0,5 доби	Так	Робочий документ 3.2
			Договори купівлі-продажу, Інвойси, Платіжні документи.	25 закупівельних операцій	1 доба		
ІМПОРТ	Правильність тарифної класифікації (УКТЗЕД)	Перевірка операцій та оплати	Порівняння з документатцією щодо закупівель та продажів	25 закупівельних операцій	1 доба		
			Відбір зразків наявних запасів	25 одиниць	0,5 доби		

Продовження додатка К

Типова структура робочого плану постійного аудиту (окремій процедурі)

Проце- дура	Мета аудиту	Тест/тести, які необхідно виконати	Опис тесту/тестів	Розмір зрака	Розрахунковий термін виконання	Високано так/ні	Посилання на робочий документ
	Правильність залишків товарів на кінець періоду	Тестування засобів та методів внутрішнього контролю та/або повторне проведення	Тестування заходів контролю, діяльності внутрішнього контролю або файлів внутрішнього аудиту з метою перевірки виконання залишків на кінець періоду. Повторний розрахунок залишків на кінець періоду	Не застосовується	0,5 доби		
	Повнота залишків на початок періоду	Перевірка документів	Зставлення з підтвердженим залишком на кінець періоду за попередній рік	Не застосовується			
СКЛАД	Повнота обліку надходжень	Опитування. Спостереження. Вивчення документів	Тестування заходів контролю щодо обліку надходжень. Перевірка обліку всіх надходжень, у фінансовій звітності. Зставлення з митними деклараціями на початок періоду.	20 операцій. 50 закупівельних операцій	0,5 доби 1 доба		
	Звершеність процесу вивесення товарів	Опитування. Спостереження. Вивчення документів	Тестування заходів контролю щодо процесу вивезення товарів. Перевірка вивесення всіх вивезених товарів у фінансову звітність. Зставлення з митними деклараціями на кінець періоду	20 операцій. 50 операцій	0,5 доби 1 доба		
	Точність запасів на кінець обраного періоду	Перевірка документів	Зставлення залишків на кінець періоду з перемишеними запасів. Зставлення і порівняння із загальним обліком запасів суб'єкта ПМА		0,5 доби	Так	Робочий документ 5.3

Додаток Л

Нестатистичні методи формування вибірки

1. Вибірка із застосуванням випадкових чисел. Грунтується на застосуванні у процесі вибірки об'єктів тестування генератора випадкових чисел або таблиць випадкових чисел.

Для здійснення вибірки цим методом необхідно задати перше і останнє число для сукупності, з якої буде проводитися вибірка.

Цей метод передбачає:

- ✓ послідовну нумерацію об'єктів у вибірці;
- ✓ збереження об'єктів у порядку послідовної нумерації.

Якщо ці дві умови не виконуються, використання цього методу є неефективним.

2. Систематична вибірка.

Відбір кожного *i*-го об'єкта сукупності, де «*i*» позначає заздалегідь встановлений інтервал вибірки, наприклад, кожний 10-й товар/документ.

Порядок систематичної вибірки залежить від аудитора, оскільки він встановлює:

- розмір сукупності (якщо велика кількість товарів/документів, доцільно використовувати прийоми зіставлення або припущення);
- розмір вибірки;
- інтервал вибірки (ділення розміру вибірки на розмір сукупності);
- початкову точку першого інтервалу вибірки (довільно);
- одиниці вибірки у початковій точці і через подальші інтервали вибірки, рахуючи від початкової точки.

У деяких випадках доцільно використовувати комбінацію методів систематичної вибірки і вибірки за випадковими числами.

Приклад

При відборі зразків митної декларацій для перевірки країни походження «одиницею вибірки» буде один рядок митної декларації.

Порядок формування вибірки:

- визначення розміру сукупності для сукупності документів;
- вибір зразка документа за допомогою прийому систематичної вибірки;
- вибір «початкового» рядка у документі.

3. Блокова вибірка. Охоплює відбір низки згрупованих «одиниць вибірки», наприклад, для перевірки всіх операцій за певними датами.

Приклади блокової вибірки:

- певна кількість днів/тижнів за період аудиту;
- усі рядки документа з певним значенням;
- усі постачання товарів, звільнені від сплати мита;
- усі експортні операції тощо;
- будь-які комбінації цих елементів

4. Безсистемна вибірка. При безсистемній вибірці вибірка елементів формується без будь-якої систематизації.

Умови для забезпечення репрезентативності вибірки:

- уникнення аудитором упередження або передбачуваності;
- забезпечення відбору документів/товарів таким чином, щоб можна було вважати, що вони становлять усю сукупність.

Додаток М

Приклад формування статистичної вибірки²²³

Перший крок: встановлення кількості імпортних операцій / митних декларацій для аудиту.

Максимальна ставка мита, яка стягувалася зі ввезених товарів за досліджуваний період, становить 25 %.

Загальна кількість митних декларацій, обраних для аудиту, – 1 510 штук.

Згідно з даними декларацій, загальна митна вартість імпортних операцій складає € 3 343 124.

Алгоритм формування вибірки

1. Перелік декларацій

Митні декларації, що підлягають перевірці, а також товари, їх вартість, адвалерні ставки мита та суми сплаченого мита.

Декларації	Митна вартість, €	Ставка мита, %	Сплачене мито, €
1	1,000	6	60
2	2,000	0	0
3	3,000	1	30
4	2,000	20	400
тощо	–	–	
950	2,500	5	125
тощо	–	–	
1510	5,000	10	500
Загалом	3 343 124		92 540

2. Встановлення суттєвості²²⁴

Для цього прикладу суттєвість оцінюється за допомогою таблиці, встановлюваної аудитором та/або керівником аудиту

Митна вартість імпортованих товарів, €	Суттєвість, €
0 – 300,000	Митна вартість імпортованих товарів x 5 %
300,000 – 500,000	15,000
500,000 – 1.000 000	30,000
1.000 000 – 2.200 000	60,000
2.200 000 – 4.400 000	120,000
4.400.000 – 8.800 000	180,000
8.800.000 – 17.500 000	300,000
17.500.000 – 35.000 000	600,000
35.000.000 – 70.000 000	900,000
70.000.000 – 140.000 000	1.500 000
140.000.000 і вище	3.000 000

Пояснення. Митна вартість імпортованих товарів у розмірі € 3 343 124 належить до рядка таблиці з вартістю € 2.200 000 – 4.400 000. У результаті розмір суттєвості становить € 120,000. Ця суттєвість належить до загальної митної вартості товарів (згідно з даними

²²³ Складено за матеріалами Customs Audit Guide, 2014.

²²⁴ Тут суттєвість – це максимальна величина похибок у сукупності, яку можна не враховувати. Суттєвість не обмежує масштаби коригування.

Продовження додатка М

щодо митної вартості, вказаними у митних деклараціях). Вибірка береться із загальної суми мита, яка повинна бути сплачена у випадку, якщо всі товари оподатковувалися за максимальною ставкою мита.

Суттєвість (у даному випадку € 120,000) повинна бути перерахована на основі митної вартості імпортованих товарів (у євро), ураховуючи розмір максимальної ставки мита – 25 %.

У цьому випадку суттєвість становитиме € 30 000 (25 % від € 120,000).

Умови формування вибірки:

- 95 % рівень достовірності (надійності)²²⁵;
- нульова похибка²²⁶;
- R-фактор²²⁷ дорівнює 3.

R-фактор

R-фактор є похідним від розподілу пуассонівської вибірки і пов'язаний з фактором ризику в розмірі 5 %, який забезпечує рівень надійності 95 %. У статистиці R розраховується за формулою $R = n \times p$, де n – розмір зразка, p – ймовірність похибки.

Для визначення R застосовуються такі значення.

Достовірність	99 %	96 %	95 %	90 %	86 %	72 %	63 %
R-фактор	4,6	3,2	3,0	2,3	2,0	1,3	1,0

Ці умови є основою розрахунку інтервалу вибірки: $30\ 000 : 3 = 10\ 000$.

3. Визначення сукупності

Для кожної митної декларації розраховується максимальний можливий розмір мита, який міг бути несплачений, – максимальна розбіжність сум мита.

Максимальна розбіжність сум мита розраховується за формулою:

Максимальна розбіжність сум мита = максимальна сума мита, що підлягає сплаті (згідно максимальної потенційної ставки)

Розрахунок максимальної розбіжності суми мита

Деклар ація	Митна вартість, €	Ставка мита, %	Сума сплаченого мита, €	Максимальна ставка мита, %	Максимальна сума мита, €	Максимальна розбіжність сум мита, €
1	1 000	6	60	25	250	190
2	2 000	0	0	25	500	500
3	3 000	1	30	25	750	720
4	2 000	20	400	25	500	100
Тощо	–	–				
950	2 500	5	125	25	625	500
Тощо	–	–				
1510	5 000	10	500	25	1 250	750
Загалом	3.343 124		92,540		835,781	743,241

225 Достовірність – це ймовірність того, що оцінка, яка базується на результатах вибірки, є правильною. 95 % є загальноприйнятим стандартом, проте значення цього показника залежить від рішення аудитора / керівника аудиту. Чим більшим є розмір вибірки, тим більшим є значення показника достовірності.

226 Тут мається на увазі, що помилки у відібраних зразках не допускаються. Ця умова призводить до найменшого розміру зразка. За умов обмеженого рівня похибки кількість зразків, які необхідно відібрати, зростає.

227 Для даного прикладу за умов рівня достовірності 95 % та очікуваної нульової похибки R-фактор для розрахунку інтервалу дорівнює 3.

Продовження додатка М

Для цього прикладу € 743 241 – це сума потенційної нестачі в євро, іншими словами – сукупність.

4. Вибірка

Вибіркова сукупність у цьому прикладі становить € 743 241. Інтервал встановлений на рівні € 10 000. Це означає, що з кожних € 10 000 максимальної розбіжності братиметься одна проба (зразок).

Таким чином, розмір зразка становить € 74 (€ 743 241 ÷ € 10 000). Чим більша сума розбіжності мита, тим більша ймовірність, що її буде відібрано для аналізу.

5. Виконання аудиторської перевірки

У цьому прикладі всі обрані декларації перевіряються аудитором, включаючи такі їх елементи, як митна вартість, класифікація, походження, тариф тощо. Унаслідок аудиторської перевірки виявляються три помилки щодо класифікації декларацій з номерами 4, 950 і 1510. В інших перевірених деклараціях помилки не виявлені.

Результати аудиту

Номер декларації, у якій виявлено помилку	Задекларована митна вартість, €	Задекларована ставка мита, %	Сума фактично сплаченого мита, €	Максимальна ставка мита, %	Максимальна сума мита, €	У зразку	Максимальна розбіжність сум мита	Ставка мита, визначена в результаті аудиту, %	Сума мита, що підлягає сплаті, €	Коригування
4	2 000	20	400	25	500	так	100	25	500	+100
950	2 500	5	125	25	625	так	500	10	250	+125
1510	5 000	10	500	25	1 250	так	750	15	750	+250
Загалом			1025						1,500	+475

Примітка: сума коригування розраховується як різниця між сумою мита, що підлягає сплаті, та сумою фактично сплаченого мита.

Висновок: у результаті аудиту з'ясовано, що суб'єкт ПМА має доплатити € 475.

6. Оцінка

Наступний етап – це екстраполяція результатів аудиторської перевірки обраних проб (зразків) на всю сукупність (усі митні декларації). Для цього помилки, виявлені у пробі, необхідно вирозити через відхилення²²⁸.

Для розрахунку відхилення необхідно абсолютну похибку (сума коригування) поділити на зазначену вартість:

$$\text{Відхилення} = \text{Похибка} / \text{Максимальна розбіжність сум мита.}$$

Для цього прикладу для декларації 950 відхилення становитиме $0,25^{229}$ ($125/500$).

Результати розрахунків

Номер декларації	Максимальна розбіжність сум мита, €	Результат аудиту (коригування), €	Відхилення
4	100	100	1,0000
950	500	125	0,2500
1510	750	250	0,3333
Загалом		475	1,5833

²²⁸ Відхилення – це відносна похибка одиниці вибірка, що перевіряється.

²²⁹ Відхилення завжди має значення в межах від 0 до 1.

Продовження додатка М

Знаючи відхилення, можна розрахувати максимальну похибку всієї сукупності (усіх митних декларацій). Для отримання максимальної похибки потрібно розрахувати спеціальні коефіцієнти відхилення, для чого можна скористатися програмним забезпеченням Microsoft Excel.

Номер з/п	Коефіцієнт відхилення
0	2,9957
1	1,7481
2	1,5519
3	1,4579
4	1,3999
5	1,3595
6	1,3294
7	1,3057
8	1,2865
...	

Максимальна похибка розраховується за формулою:

$$\text{Максимальна похибка} = \text{Табличне значення коефіцієнта відхилення} \times \text{Відхилення} \times \text{Інтервал}$$

Коефіцієнт відхилення	Відхилення	Інтервал, €	Максимальна похибка, €
2,9957	1	10 000	29 957
1,7481	1	10 000	17 481
1,5519	0,5833	10 000	9 052
Загалом	2,5833		56 490

Максимальна похибка становить € 56 490. Це означає, що відносна суттєвість у розмірі € 30 000 була перевищена ($€ 56 490 > € 30 000$). На підставі цього можна зробити висновок, що позитивний висновок аудитора для всієї сукупності (усіх митних декларацій) неможливий через розмір максимальної похибки.

На наступних етапах ПМА суб'єкт ПМА має надати пояснення щодо причини помилок.

Альтернативою може послужити оцінка загального розміру помилки. Найбільш ймовірна помилка розраховується за формулою:

$$\text{Найбільш ймовірна помилка} = \text{Відхилення} \times \text{Інтервал}$$

Для цього прикладу вона становить $1,5833 \times € 10 000 = € 15 833$.

Таким чином, відома помилка (три митні декларації з загальною сумою помилок) становить € 475 євро. Найбільш ймовірна помилка у всіх деклараціях становить € 15 833.

У випадках, коли суб'єкт ПМА не хоче або не може провести власне дослідження, найбільш точна оцінка може бути використана для перерахунку суми мита, яке підлягає сплаті.

Додаток Н
Типова структура аудиторського файлу²³⁰

<input type="checkbox"/>	0000	Загальні положення
<input type="checkbox"/>	0100	Призначення аудиту
<input type="checkbox"/>	0200	Адміністративна підготовка
<input type="checkbox"/>	0300	Оголошення щодо проведення аудиту
<input type="checkbox"/>	0400	Журнал контактів

<input type="checkbox"/>	1000	Збір інформації
<input type="checkbox"/>	1100	Ідентифікація суб'єкта
<input type="checkbox"/>	1200	Дозволи, сертифікат УЕО
<input type="checkbox"/>	1201	Особливі умови дозволів, призначень
<input type="checkbox"/>	1400	Зовнішній аудитор
<input type="checkbox"/>	1500	Гарантія
<input type="checkbox"/>	1600	Митні декларації / декларації з акцизного податку
<input type="checkbox"/>	1700	Результати аудиту
<input type="checkbox"/>	1800	Інформація із зовнішніх джерел
<input type="checkbox"/>	1900	Відповідне законодавство
<input type="checkbox"/>	1998	Попередній аналіз ризиків
<input type="checkbox"/>	1999	Робочий план

<input type="checkbox"/>	2000	Визначення діяльності компанії
<input type="checkbox"/>	2001	Планування і підготовка вступної співбесіди
<input type="checkbox"/>	2002	Звіти щодо ходу обговорення / протоколи
<input type="checkbox"/>		
<input type="checkbox"/>	2100	Умови здійснення контролю діяльності
<input type="checkbox"/>	2200	Система бухгалтерського обліку
<input type="checkbox"/>	2201	Процеси та процедури
<input type="checkbox"/>	2202	Процедури і порядок здійснення внутрішнього контролю
<input type="checkbox"/>	2203	Аудиторський слід
<input type="checkbox"/>	2204	Зберігання записів / документів
<input type="checkbox"/>	2205	Встановлення процедур та порядку здійснення
<input type="checkbox"/>		
<input type="checkbox"/>	2298	Результати/висновки
<input type="checkbox"/>		
<input type="checkbox"/>	2200	Організація ІТ
<input type="checkbox"/>	2231	Загальний контроль ІТ
<input type="checkbox"/>	2232	Безпека доступу
<input type="checkbox"/>	2233	Резервні копії та відновлення
<input type="checkbox"/>	2234	Розробка системи
<input type="checkbox"/>	2235	Управління змінами
<input type="checkbox"/>	2236	Контроль на рівні додатків
<input type="checkbox"/>	2300	Визначення ІТ-середовища
<input type="checkbox"/>		
<input type="checkbox"/>	2398	Результати/висновки
<input type="checkbox"/>	2399	Аналіз залишкових ризиків

²³⁰ Заповнення всіх частин аудиторського файлу не є обов'язковим.

Продовження додатка Н

<input type="checkbox"/>	3000	Планування
<input type="checkbox"/>	3100	Самостійне тестування робочого плану
<input type="checkbox"/>		
<input type="checkbox"/>	3200	Тестування товарного потоку
<input type="checkbox"/>	3201	Запаси
<input type="checkbox"/>	3202	Отримання
<input type="checkbox"/>	3203	Виробництво
<input type="checkbox"/>	3204	Втрати/відходи
<input type="checkbox"/>	3205	Вивезення/відправлення
<input type="checkbox"/>		
<input type="checkbox"/>	3498	Результати/висновки
<input type="checkbox"/>	3499	Аналіз залишкових ризиків
<input type="checkbox"/>		
<input type="checkbox"/>	3300	Тестування мита
<input type="checkbox"/>	3301	Класифікація (УКТЗЕД)
<input type="checkbox"/>	3302	Тариф
<input type="checkbox"/>	3303	Митна вартість
<input type="checkbox"/>	3304	Походження
<input type="checkbox"/>		
<input type="checkbox"/>	3498	Результати/висновки
<input type="checkbox"/>	3499	Аналіз залишкових ризиків
<input type="checkbox"/>		
<input type="checkbox"/>	3400	Тестування акцизного податку при імпорті товарів
<input type="checkbox"/>	3401	Кількість/вартість
<input type="checkbox"/>	3402	Класифікація
<input type="checkbox"/>	3403	Ставка податку
<input type="checkbox"/>		
<input type="checkbox"/>	3498	Результати/висновки
<input type="checkbox"/>	3499	Аналіз залишкових ризиків
<input type="checkbox"/>		
<input type="checkbox"/>	3500	Тестування УЕО
<input type="checkbox"/>	3501	Інформація щодо дотримання вимог
<input type="checkbox"/>	3502	Облік комерційних та транспортних операцій
<input type="checkbox"/>	3503	Фінансова платоспроможність
<input type="checkbox"/>	3504	Стандарти безпеки та збереження
<input type="checkbox"/>		
<input type="checkbox"/>	3598	Результати/висновки
<input type="checkbox"/>	3599	Аналіз залишкових ризиків
<input type="checkbox"/>		
<input type="checkbox"/>	3600	Тестування поза фінансовою/податковою сферами
<input type="checkbox"/>	3601	Подвійне призначення
<input type="checkbox"/>	3602	Відходи
<input type="checkbox"/>		
<input type="checkbox"/>	3698	Результати/висновки
<input type="checkbox"/>	3699	Аналіз залишкових ризиків
<input type="checkbox"/>	9000	Завершення аудиту
<input type="checkbox"/>	9100	Внутрішні / зовнішні обговорення / протоколи
<input type="checkbox"/>	9100	Звіт
<input type="checkbox"/>	9120	Конфіденційні документи
<input type="checkbox"/>	9200	Призначені зустрічі

Додаток П
Критерії ефективності проведення постмитного аудиту

№ з/п	Критерій	Показник	Алгоритм розрахунку показника	Нормативне значення показника		Ваговий коефіцієнт показника	Примітка
				Добре	Задовільно		
I							
Ефективність контролю-перевірочної роботи							
1.1.		Коефіцієнт питомої ваги планових перевірок (відношення кількості планових перевірок до загальної їх кількості)	$K_{пл} = \frac{ЗКПл}{ЗКП}$	~0,5 0,35-0,5 або 0,5-0,65	< 0,35 або > 0,65	0,0151	
1.2		Коефіцієнт питомої ваги невинних перевірок	$K_{нв} = \frac{(КПне / ЗКП) \times 100}{де ЗКП - загальна кількість перевірок}$	>0,9 0,75-0,9	< 0,75	0,0155	
1.3		Середня тривалість однієї перевірки - планової - позапланової	ТрПс = $\frac{ЗКР}{КП}$, де ТрПс – середня тривалість перевірки; ЗКР – загальна кількість робочих годин, КП – кількість перевірок 1-го виду за досліджуваний період			0,0250	Можна розраховувати для кожного виду перевірок; (приймається 8-годинний робочий день)
1.4		Коефіцієнт ефективності використання робочого часу	$ЕРЧ = \frac{РЧП}{ЗРЧ}$, де ЕРЧ – ефективність робочого часу; РЧП – робочий час, витрачений на проведення перевірок; ЗРЧ – загальний робочий час				Показник є значущим при розгляді у динаміці (приймається 8-годинний робочий день)

Продовження доатка П

№ з/п	Критерій	Показник	Алгоритм розрахунку показника	Нормативне значення показника			Ваговий коефіцієнт показника	Примітка
				Добре	Задовільно	Незадовільно		
1.5		Коефіцієнт результативності постачання аудиту перевірок, у ході яких були виявлені порушення та донараховано платежі до загальної кількості проведених перевірок)	$KP = КПзП / ЗКП$	$< 0,95$	$0,8 - 0,95$	$< 0,8$	0,0458	
1.6		Коефіцієнт масштабу охоплення уповноваженого підрозділу фіскальних органів (відношення обсягу імпорту, який було подано документальним перевіркам, до загального обсягу імпорту)	$KMO = OIm / KIO$	$\sim 5\%$	$3-5\%$	$< 3\%$	0,0530	
1.7		Коефіцієнт оскарження (відношення кількості документальних перевірок, які пройшли або проходять через процедуру адміністративного оскарження, до загальної їх кількості)	$K = КПСО / ЗКП$	$< 0,15$	$0,15 - 0,30$	$> 0,30$	0,0484	
1.8		Коефіцієнт оскарження у грошовому аспекті (відношення сум грошових коштів операцій, щодо яких документальні перевірки пройшли або проходять через процедуру адміністративного оскарження, до суми грошових коштів операцій, за якими проведені перевірки у цілому)	$K = ГС \text{ кпос} / ГС \text{ зкп}$	$< 0,20$	$0,20 - 0,30$	$> 0,30$	0,0484	

Продовження долатка П

№ з/п	Критерій	Показник	Алгоритм розрахунку показника	Нормативне значення показника		Ваговий коефіцієнт показника	Примітка
1.9		Коефіцієнт якості та доказовості перевірок (відношення кількості перевірок, для яких рішення за результатами оскаржень було прийнято на користь фіскальних органів, до кількості перевірок з судовим оскарженням)	$K = \text{КПСок} / \text{КПСО}$	$>0,9$	$0,7-0,9$	$<0,7$	0,0373
1.10		Коефіцієнт якості та доказовості перевірок (відношення сум грошових коптів перевірених операцій, для яких рішення за результатами оскаржень було прийнято на користь фіскальних органів, до сум грошових коптів загальної кількості перевірених операцій, що проходили процедуру судового оскарження)	$K = \text{ГС кпсв} / \text{ГС кпсв}$	$>0,9$	$0,7-0,9$	$<0,7$	0,0373
II	Ефективність, кадрового забезпечення						
2.1.		Коефіцієнт кваліфікації посадових осіб 1-ого підрозділу фіскальних органів (відношення кількості посадових осіб, що мають спеціалізовану підготовку або підвищили свою кваліфікацію за напрямом діяльності протягом звітного періоду, до загальної кількості посадових осіб)	$K_{кв} = \text{КВО} / \text{КПО}$	$>0,8$	$0,6-0,8$	$<0,6$	0,0258

Продовження додатка П

№ з/п	Критерій	Показник	Алгоритм розрахунку показника	Нормативне значення показника		Ваговий коефіцієнт показника	Примітка
2.2.		Коефіцієнт стабільності кадрового складу (відношення кількості звільнених у попередньому періоді до кількості посадових осіб у звітному періоді)	Кстаб = КЗВО / КПО	< 0,15	0,15–0,25	> 0,25	0,0127
2.3.		Коефіцієнт результативності одного працівника постмитного аудиту (відношення донарахованих платежів до кількості посадових осіб)	Кр = ДП / КПО				Показник є значущим при розгляді у динаміці
2.4.		Коефіцієнт абсолютної (кінцевої) результативності (відношення сплачених до бюджету сум донарахованих платежів до кількості посадових осіб)	Кбр = СП / КПО				Показник є значущим при розгляді у динаміці
III	Ефективність використання бюджетного фінансування						
3.1.		Коефіцієнт кадрової віддачі (відношення добутку середньої заробітної плати та кількості посадових осіб до сплачених до бюджету платежів)	Квд = (ЗПс × КПО) / СП	< 0,15	0,15–0,2	> 0,2	Показник є значущим при розгляді у динаміці
3.2.		Коефіцієнт віддачі бюджетного забезпечення (відношення загального обсягу бюджетного фінансування до сплачених до бюджету платежів)	Квбз = ЗБФ / СП	< 0,2	0,2–0,25	> 0,25	Показник є значущим при розгляді у динаміці

Продовження долатка П

№ з/п	Критерій	Показник	Алгоритм розрахунку показника	Нормативне значення показника			Ваговий коефіцієнт показника	Примітка
Фіскальна ефективність								
4.1.		Коефіцієнт фіскальної ефективності постмитного аудиту (відношення суми сплачених з донарахованих до бюджету платежів, а також загальної мобілізованої суми митних платежів)	$K_{\text{фе}} = \text{СП} / \text{МП}$	> 1%	0,5–1%	< 0,5	0,1130	Крім того, показник є значущим при розгляді у динаміці
4.2.		Коефіцієнт мобілізації платежів до бюджету (відношення суми сплачених до бюджету платежів до сум донарахованих платежів)	$K_{\text{бм}} = \text{СП} / \text{ДП}$	> 0,8	0,7–0,8	< 0,7	0,1596	Крім того, показник є значущим при розгляді у динаміці

Додаток Р

Вихідні дані для визначення ефективності постмитного аудиту

№ з/п	Показник	Алгоритм розрахунку показника	розрахунок	примітка
I	Контрольно-перевірочна (операційна) складова			
	Загальна кількість документальних перевірок, проведених уповноваженими підрозділами фіскальними органами протягом звітного періоду (ЗКП)	додавання проведених документальних перевірок протягом досліджуваного періоду	$ZKP = \sum DPi$, Де ЗКП – загальна кількість перевірок; ДП – документальна перевірка	
	Загальна кількість виїзних перевірок	додавання проведених виїзних перевірок протягом досліджуваного періоду	$ZKPv = \sum DПvi$, де ЗКП – загальна кількість виїзних перевірок; ДПв – документальна виїзна перевірка	
	Загальна кількість планових перевірок	додавання проведених планових перевірок протягом досліджуваного періоду	$ZKPn = \sum DПni$, де ЗКП п – загальна кількість планових перевірок; ДПп – документальна планова перевірка	
	Загальна кількість позапланових перевірок	додавання проведених позапланових перевірок протягом досліджуваного періоду	$ZKPnn = \sum DПnni$, Де ЗКПпн – загальна кількість позапланових перевірок; ДПпн – документальна позапланова перевірка	
	Загальна кількість невиїзних перевірок	додавання проведених невиїзних перевірок протягом досліджуваного періоду	$ZKPn = \sum DПni$, де ЗКПн – загальна кількість виїзних позапланових перевірок; ДПн – документальна виїзна перевірка	
	Загальна кількість перевірок, в ході яких були виявлені порушення та donаруховані платежі	додавання проведених перевірок з виявленими порушеннями протягом досліджуваного періоду	$KПзП = \sum ПзПi$, де: ПзПi – проведені перевірки з виявленими порушеннями та donарухуванням платежів і-го уповноваженого підрозділу фіскальних органів в звітному періоді	
	Кількість суб'єктів ЗЕД, що були перевірені за досліджуваній період	Додавання загальної кількості перевірених суб'єктів ЗЕД	$ZKS = \sum Ci$, де : ЗКС – загальна кількість перевірених суб'єктів ЗЕД; Сi – суб'єкти ЗЕД.	
	Обсяг імпорту (в грошових одиницях), який було піддано документальним перевіркам	Додавання загальної суми імпорту товарів, що пройшли процедуру документальних перевірок	$ОIm = \sum ОImi$, де : ОImi – обсяг імпорту, який пройшов процедуру документальних перевірок посадовими особами і-го уповноваженого підрозділу фіскальних органів в звітному періоді	
	Кількість документальних перевірок, які пройшли процедуру судового оскарження	додавання проведених посадовими особами фіскальних органів документальних перевірок, які пройшли процедуру судового оскарження	$KPCO = \sum KPCOi$, де KPCOi – кількість документальних перевірок, проведених посадовими особами і-го підрозділу фіскального органу, які пройшли процедуру судового оскарження в звітному періоді.	
	Кількість документальних перевірок, рішення за якими в процесі судового оскарження прийнято на користь фіскальних органів	додавання кількості таких перевірок в розрізі уповноважених підрозділів фіскальних органів, на які покладено обов'язок проведення документальних перевірок	$KPCOk = \sum KPCOkj$, де KPCOkj – кількість документальних перевірок в розрізі уповноважених підрозділів фіскальних органів, які пройшли процедуру судового оскарження та рішення за якими прийнято на користь зазначених підрозділів.	

Продовження додатка Р

№ з/п	Показник	Алгоритм розрахунку показника	розрахунок	примітка
II	Кадрова складова			
	Загальна кількість посадових осіб фіскальних органів, яка була залучена до проведення документальних перевірок	додавання середньоспискової чисельності посадових осіб фіскальних органів, на які покладено обов'язок проведення документальних перевірок протягом досліджуваного періоду	$KПО = \sum KПО$, де КПО – середньоспискова чисельність посадових осіб і-го уповноваженого підрозділу фіскальних органів в звітному періоді	
	Кількість кваліфікованих посадових осіб митниці	додавання посадових осіб митниці, що мають спеціалізовану підготовку або підвищили свою кваліфікацію за напрямом діяльності протягом звітного періоду	$KВО = \sum ПОК$, де КВО – середньоспискова чисельність посадових осіб і-го уповноваженого підрозділу фіскальних органів, що мають спеціалізовану підготовку в звітному періоді	
	Кількість звільнених посадових осіб	додавання посадових осіб митниці, що звільнилися у періоді, попередньому до звітного	$KЗВО = \sum ПОЗ$, де КЗВО – чисельність посадових осіб і-го уповноваженого підрозділу фіскальних органів, що звільнилися	
III	Бюджетна складова			
	Середня місячна заробітна плата посадових осіб і-го уповноваженого підрозділу фіскальних органів		ЗПс	
	Обсяг бюджетного фінансування уповноваженого підрозділу фіскальних органів за досліджуваний період	Додавання статей бюджетного фінансування (крім оплати праці), спрямовані на забезпечення діяльності уповноваженого підрозділу	$ЗБФ = \sum БФі$, де ЗБФ – загальний обсяг бюджетного фінансування; БФі – бюджетне фінансування статей.	
IV	Фіскальна складова			
	Величина донарахованих сум за результатами документальних перевірок протягом звітного періоду	додавання донарахованих платежів посадовими особами фіскальних органів протягом досліджуваного періоду	$ДП = \sum ДПі$, де ДПі – платежі, донараховані посадовими особами і-го підрозділу фіскального органу, на які покладено обов'язок проведення документальних перевірок протягом звітного періоду.	Показник (ДП) можна визначати у розрізі видів документальних перевірок – невізних, візних (планових, позапланових).
	Величина сплачених протягом звітного періоду платежів, які донараховані за результатами документальних перевірок	додавання сплачених протягом досліджуваного періоду донарахованих платежів	$СП = \sum СПі$, де СПі – сплачені суб'єктами ЗЕД в звітному періоді платежі, донараховані і-м підрозділом фіскального органу	Показник (СП) можна визначати у розрізі видів документальних перевірок – невізних, візних (планових, позапланових).
	Величина загальної суми мобілізованих до бюджету митних платежів	додавання сплачених протягом досліджуваного періоду платежів	МП	

Додаток С

Матриця поранних порівнянь коефіцієнтів результативності постмитного аудиту

	1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.	8.	9.	10.	11.	12.	13.	14.	15.	16.	17.	Варіант кое-пінг
1.	1,00	1,00	0,33	0,11	0,20	0,20	0,20	0,11	0,11	0,33	1,00	0,33	0,20	0,20	0,33	0,33	0,14	0,0151
2.	1,00	1,00	0,33	0,11	0,20	0,20	0,20	0,11	0,11	0,33	1,00	0,33	0,20	0,20	0,33	0,33	0,14	0,0155
3.	3,00	3,00	1,00	0,33	0,33	0,14	0,14	0,11	0,11	1,00	1,00	0,33	0,20	1,00	0,33	0,33	0,14	0,0250
4.	1,00	1,00	3,00	1,00	0,20	1,00	1,00	1,00	1,00	3,00	1,00	1,00	1,00	0,20	0,33	1,00	0,33	0,0458
5.	5,00	5,00	3,00	5,00	1,00	0,33	0,33	0,20	0,20	0,33	1,00	1,00	0,20	0,20	0,33	1,00	0,33	0,0530
6.	5,00	5,00	7,00	0,11	3,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	3,00	1,00	0,33	0,20	0,33	0,20	0,14	0,0484
7.	5,00	5,00	7,00	0,11	3,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	3,00	1,00	0,33	0,20	0,33	0,20	0,14	0,0484
8.	1,00	5,00	1,00	0,11	5,00	0,11	0,11	0,11	1,00	1,00	5,00	1,00	0,33	0,20	0,33	0,20	0,14	0,0373
9.	1,00	5,00	1,00	0,11	5,00	0,11	0,11	0,11	1,00	1,00	5,00	1,00	0,33	0,20	0,33	0,20	0,14	0,0373
10.	3,00	3,00	0,11	0,33	3,00	0,11	0,11	0,11	1,00	1,00	3,00	0,20	0,20	0,20	0,33	0,20	0,14	0,0258
11.	0,11	0,11	0,11	0,11	0,11	0,33	0,33	0,20	0,20	0,33	1,00	0,33	0,20	0,20	0,33	0,20	0,14	0,0127
12.	0,11	3,00	3,00	0,11	0,11	0,11	0,11	0,11	0,11	5,00	3,00	1,00	1,00	0,20	0,33	0,20	0,14	0,0337
13.	5,00	5,00	5,00	0,11	5,00	3,00	3,00	3,00	3,00	5,00	5,00	0,11	1,00	1,00	1,00	3,00	1,00	0,0933
14.	5,00	5,00	0,11	5,00	5,00	5,00	5,00	5,00	5,00	5,00	5,00	0,11	1,00	3,00	3,00	0,20	0,20	0,1277
15.	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	1,00	1,00	0,1084
16.	3,00	3,00	3,00	0,11	5,00	5,00	5,00	5,00	5,00	5,00	5,00	0,11	5,00	0,11	1,00	1,00	1,00	0,1130
17.	7,00	7,00	7,00	3,00	3,00	7,00	7,00	7,00	7,00	7,00	7,00	7,00	0,11	5,00	0,11	1,00	1,00	0,1596

де,

1.	Коефіцієнт питомої ваги планових перевірок (вдвоєння кількості планових перевірок до загальної їх кількості)	10.	Коефіцієнт кваліфікації посадових осіб і-ого підрозділу фіскальних органів
2.	Коефіцієнт співвідношення внутрішніх та виїзних перевірок	11.	Коефіцієнт стабільності кадрового складу
3.	Середня тривалість однієї перевірки	12.	Коефіцієнт результативності одного працівника постмитного аудиту
4.	Коефіцієнт результативності постмитного аудиту	13.	Коефіцієнт абсолютної (кінцевої) результативності
5.	Коефіцієнт масштабу охоплення утвореного підрозділу фіскальних органів	14.	Коефіцієнт кадрової віддачі
6.	Коефіцієнт оскарження	15.	Коефіцієнт віддачі бюджетного забезпечення
7.	Коефіцієнт оскарження у грошовому аспекті	16.	Коефіцієнт фискальної ефективності постмитного аудиту
8.	Коефіцієнт якості та доказовості перевірок	17.	Коефіцієнт мобілізації платежів до бюджету
9.	Коефіцієнт якості та доказовості перевірок		

СЕРІЯ «ПОДАТКОВА ТА МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ»

*Серію «Митна справа в Україні» засновано в 2001 р.
Її продовженням є серія «Податкова та митна справа в Україні»,
яку започатковано в 2015 р.*

Редакційна колегія:

Пашко П. В., д.е.н. (голова)

Бережнюк І. Г., д.е.н.

Деркач Л. В., к.ю.н.

Крисоватий А. І., д.е.н.

Мазаракі А. А., д.е.н.

Ченцов В. В., д.н.держ.упр., д.іст.н.

-
- У СЕРІЇ «МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ» ВИЙШЛИ ДРУКОМ:
- 2002
«Основи митної справи»
«Митний контроль та митне оформлення»
- 2003
«Таможенне оформлення морських грузів»
«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»
«Підготовка та підвищення кваліфікації митних брокерів і декларантів: збірник нормативних документів і відомчих роз'яснень»
- 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»
«Формування системи митного аудиту»
- 2014
«Митна енциклопедія, т. 1»
«Митна енциклопедія, т. 2»
«Митна енциклопедія, т. 3»
-

У СЕРІЇ «ПОДАТКОВА ТА МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ» ВИЙШЛИ ДРУКОМ:
2015

- «Митне регулювання України: національні та міжнародні аспекти»
 - «Українська митниця: вчора, сьогодні, завтра»
 - «Митна політика держави та її реалізація митними органами»
 - «Механізми державного управління митною справою»
 - «Історія митної діяльності»
 - «Митне право України»
- «Реформування податкової системи України: сучасні виклики та орієнтири»
 - «Митна справа»
 - «Міжнародні економічні відносини: у 2-х частинах»
- «Адміністративно-правове сприяння соціально-економічному розвитку в Україні: теоретико-методологічні засади»
- «Бухгалтерський облік в умовах застосування інформаційних технологій: історія та практика»
- «Розслідування злочинів, пов'язаних із неналежним виконанням професійних обов'язків медичними працівниками: сучасний стан, проблеми та напрями удосконалення»
- «Формування управлінської компетентності майбутніх економістів у процесі професійної підготовки: теорія і практика»
 - «Let Develor English skills»
 - «Кримінальний процес України»
 - «Європейська інтеграція»
- «Протидія розслідуванню кримінальних правопорушень у сфері оподаткування: теорія та практика»
 - «Інформатика та обчислювальна техніка: практикум»

2016

- «Регулятивний потенціал фінансового ринку в умовах глобальних викликів»
 - «Правовий статус фіскальних органів України та держав-членів Європейського Союзу»
 - «Психологічні основи у професійній підготовці фахівців ПМ»
- «Математика для економістів. Вища математика. Частина I. Лінійна алгебра. Аналітична геометрія»
 - «Сучасні інформаційні системи і технології: управління знаннями»
 - «Економічна кібернетика: введення в спеціальність»
 - «Інформаційні системи та технології у фінансових установах»
 - «Фінансове забезпечення інноваційного розвитку»
 - «Практикум з інформаційних систем в економіці»
 - «Практикум з WEB-програмування»
- «Малий та середній бізнес у взаємодіях із податковими органами: соціологічна інтерпретація»
 - «Моделювання систем захисту інформації»
- «Формування бюджетної стратегії України: теорія, методологія, практика»
 - «Актуальні питання розвитку банківської системи України»
- «Система державного фінансового контролю: формування та розвиток в Україні»
 - «Соціалізація студентської молоді у процесі професійної підготовки»
 - «Розвиток бухгалтерського обліку в умовах інтеграційних процесів»
 - «Правове забезпечення фінансової безпеки України»
 - «Grammar for Students of Economics (для економістів)»
 - «English Grammar for law Students (для юристів)»
 - «Алгоритмізація та програмування»
- «Основи психології та конфліктології для фахової підготовки економістів»
- «Проблеми соціологічного, психологічного та педагогічного забезпечення податкових відносин в Україні»
 - «Математика для економістів. Функції багатьох змінних. Ряди»
 - «Інформаційні системи і технології»
 - «Інформаційні системи і технології на підприємстві»
 - «Теорія ймовірностей та математична статистика: практикум»
 - «Економічні перспективи підприємництва України»
 - «Актуальні проблеми теорії держави і права»

2017

- «Теорія держави і права»
- «Реформування податкової та митної систем України»
 - «Історія митної діяльності»
- «Механізм державного управління митною справою»
 - «Митна політика держави та її реалізація»
 - «Митне право України»
- «Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку та оподаткування в Україні»
 - «Державні цільові фонди»
- «Аналітично-контрольні аспекти регулювання фінансово-господарської діяльності суб'єктів економіки»
 - «Міжнародне фінансове право»
- «Концептуалізація інституту уповноважених економічних операторів: проблеми забезпечення безпеки та спрощення міжнародної торгівлі»
 - «Тактика розслідування фізичних, вчинених із використанням зареєстрованих у зоні пільгового оподаткування компаній»
 - «Інститут митної вартості імпортованих товарів в Україні: актуальні питання та вектори розвитку»
- «Державна фіскальна служба України: управління кадровим потенціалом в умовах інституційних змін»
 - «Фінансовий ринок України: розбудова інфраструктурної компоненти»
 - «Податкова політика України: теоретико-правовий аспект»
 - «Митна статистика України»
- «Запобігання митним правопорушенням: охорона і захист прав інтелектуальної власності на митному кордоні України»
 - «Інформаційні системи і технології в податковій справі»
 - «Митна справа України»
- «Україна – територія можливостей для розвитку підприємництва»
 - «Актуальні проблеми приватного права»
- «Антикризове управління фінансовими корпораціями»
 - «Оподаткування електронної комерції в Україні»
 - «Протидія агресивному податковому плануванню: світовий досвід та виклики для України»

2018

- «Податкова діяльність держави в умовах становлення інформаційної постіндустріальної економіки»
 - «Зовнішня торгівля України. Митна статистика (1991–2016 роки)»
 - «Митна логістика»
 - «Інноватика на фінансових ринках»
 - «Особливості документування махінацій у сфері державних фінансів, при вчиненні яких використовуються зареєстровані на територіях з пільговим оподаткуванням компанії»
- «Міжнародне співробітництво держав у сфері захисту національних меншин»
 - «Адміністрування податків і платежів»
 - «Регулювання фінансових ринків в умовах глобалізації»
 - «Управління митними ризиками: теорія та практика»
- «Митна вартість транспортних засобів: теоретико-методологічні засади контролю в Україні та міжнародна практика»
 - «Фінансовий ринок»
- «Підприємство в умовах формування нової економічної і технологічної нормальності суспільства»
 - «Актуальні проблеми удосконалення системи протидії митним правопорушенням»
 - «Оподаткування зовнішньоекономічної діяльності»
- «Фіскальна політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної практики»

Наукове видання

**РОЗВИТОК
ПОСТМИТНОГО АУДИТУ
В УКРАЇНІ**

Монографія

Відповідальний за випуск
Літературний редактор
Комп'ютерна верстка
Обкладинка

О. В. Діордійчук
Т. А. Габорак
Д. М. Алексєєв
Д. М. Алексєєв

Підписано до друку 13.12.2018 р. Формат 60 x 84 ¹/₁₆.
Папір офсетний. Гарнітура «Times New Roman».
Друк офсетний. Ум. друк. арк. 19.1.
Наклад 300 прим.

Видавництво «Алерта»
04210, м. Київ, а/с 112.

Тел.: (044) 223-15-25, 223-15-30; (099) 607-97-62.

E-mail: alerta.pravovaednist@gmail.com, веб-сайт: www.alerta.kiev.ua

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 788 від 29.01.2002 р.