ПОДАТКОВА ТА МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ

100

ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ АУДИТ: ПРОБЛЕМИ ТЕОРІЇ І ПРАКТИКИ



ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ АУДИТ: ПРОБЛЕМИ ТЕОРІЇ І ПРАКТИКИ

СЕРІЯ «ПОДАТКОВА ТА МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ»

Серію «Митна справа в Україні» засновано 2001 р.
Її продовженням є серія «Податкова та митна справа в Україні», яку започатковано 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

«Таможенное оформление морских грузов»

«Основы 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

«Святий 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 схемотехніка»

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 І. 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 взаємовідносинах 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»

2016

«Основи психології та конфліктології для фахової підготовки економістів»

«Проблеми соціологічного, психологічного та педагогічного забезпечення податкових відносин в Україні»

«Математика для економістів. Функція 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»

«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 фінансових злочинів, вчинених із використанням зареєстрованих у зоні пільгового оподаткування компаній»

«Інститут митної вартості імпортних 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»

2018

«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»

«Підприємництво 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»

2019

«Електронний аудит – сучасна форма електронного контролю»

«Розвиток постмитного аудиту в Україні»

«Податок на доходи фізичних осіб та єдиний соціальний внесок: новації реформ та їх наслідки»

«Підприємницька діяльність»

«Основи оподаткування»

«Інформаційно-аналітичні технології в оподаткуванні»

«Основи зовнішньоекономічної діяльності»

«Актуальні питання запобігання і протидії незаконному обігу тютюнових виробів»

«Управління фінансовими активами»

«Дослідження підприємництва: ключові механізми організації, основні драйвери та перспективи»

«Підприємство в епоху глобальних трансформацій: виклики та перспективи розвитку»

«Система управління ризиками у державній митній справі»

«Фіскальна політика України в умовах фінансової децентралізації: теорія, методологія, практика»

«Митна наука. Анотований покажчик результатів наукових досліджень (2009–2018 рр.)»: у 2 т.

«Управління публічними фінансами та проблеми забезпечення національної економічної безпеки»

«Приватний і публічний інтерес у системі податкових правовідносин»

2020

«Митна статистика України»

«Управлінські інформаційні системи в обліку та оподаткуванні»

«Митне право»

«Модернізація податкової і митної політики в інституціональному забезпеченні розвитку економіки України»

«Імплементація європейських цінностей та технологій оподаткування в Україні»

«Фінансова політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки»

«Державний фінансовий аудит: проблеми теорії і практики»

«Державний фінансовий контроль»

«Економічна теорія»

«Державні цільові фонди»

«Теоретичні та практичні аспекти визначення та підтвердження походження товарів»

«Організація постмитного контролю та аудиту»

УНІВЕРСИТЕТ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

СЕРІЯ «ПОДАТКОВА ТА МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ»

Заснована 2015 року і є продовженням започаткованої 2001 року серії «Митна справа в Україні»

ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ АУДИТ: ПРОБЛЕМИ ТЕОРІЇ І ПРАКТИКИ

Монографія

За загальною редакцією
О. А. Шевчука та А. В. Лісового

Ірпінь
2020

УДК 336.1:657.6
ББК 65.261.8
Д 36

Рекомендовано до друку Вченою радою
Університету державної фіскальної служби України
(протокол № 4 від 26 березня 2020 року)

Рецензенти:
Іванський А. Й., д.ю.н., професор (Північний офіс Державної аудиторської служби України);
Шигун М. М., д.е.н., професор (Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана);
Краєвський В. М , д.е.н., доцент (Університет державної фіскальної служби України).

Авторський колектив:

Шевчук О. А. (підрозділи 2.2, 5.4); Лісовий А. В. (передмова, підрозділ 1.2, висновки); Проскура К. П. (підрозділи 1.1, 5.1); Міщенко Т. М. (підрозділи 2.4, 4.3); Рябчук О. Г. (підрозділ 1.3 – у співавторстві, підрозділ 2.1); Мацелюх Н. П. (підрозділ 6.2 – у співавторстві); Бліхар М. М. (підрозділ 6.1); Коваленко Ю. М. (підрозділ 6.5); Левченко О. М. (підрозділ 6.3 – у співавторстві); Шалімова Н. С. (підрозділ 6.3 – у співавторстві); Таращенко В. А. (підрозділ 1.3 – у співавторстві, підрозділ 3.1 – у співавторстві); Горбунов О. В. (підрозділ 6.3 – у співавторстві); Рубан Н. І. (підрозділ 6.2 – у співавторстві); Лисеюк А. М. (підрозділ 1.3 – у співавторстві, підрозділ 4.2); Кондукова Е. В. (підрозділ 5.3); Савченко А. М. (підрозділ 3.3); Салямон-Міхеєва К. Д. (підрозділ 6.7); Микитенко Т. В. (підрозділ 4.1); Поснова Т. В. (підрозділ 3.2); Білобровенко Т. В. (підрозділ 6.6); Сидоренко О. М. (підрозділ 5.2); Войтенко І. С. (підрозділ 6.8); Панасюк О. В. (підрозділ 3.1 – у співавторстві); Яремчук І. В. (підрозділ 2.3); Богдан С. В. (підрозділ 6.4); Гожуловський С. С. (підрозділ 1.3 – у співавторстві); Мельник С. М. (підрозділ 3.1 – у співавторстві).

Д 36 Державний фінансовий аудит: проблеми теорії і практики: монографія / авторський колектив ; за заг. ред. О. А. Шевчука та А. В. Лісового ; Університет державної фіскальної служби України. – Ірпінь, 2020. – 390 с. – (Серія «Податкова та митна справа в Україні»; т. 144).

ISBN 978-966-337-554-0

У монографії розглянуті такі питання, як уніфікація і вдосконалення понятійного та термінологічного апарату державного фінансового аудиту; процедури і методика державного фінансового аудиту у галузях бюджетного, податкового та митного контролю; шляхи гармонізації принципів, процедур і методики державного фінансового аудиту з різних напрямів фінансового контролю; перспективні напрями розвитку державного фінансового аудиту та державного фінансового контролю.

Метою монографії є гармонізація принципів, процедур і методики державного фінансового аудиту в різних сферах фінансового контролю.

Рекомендовано для працівників органів державного фінансового контролю, науковців, викладачів, аспірантів, студентів, а також усіх, хто цікавиться проблемами державного фінансового аудиту.

УДК 336.1:657.6
ББК 65.261.8

© Шевчук О. А., Лісовий А. В., Проскура К. П. та ін., 2020
© Університет державної фіскальної служби України, 2020

ISBN 978-966-337-554-0

ЗМІСТ

Вступ 5
Розділ 1. Уніфікація і вдосконалення понятійного та термінологічного апарату державного фінансового аудиту 8
1.1. Державний фінансовий аудит у системі державного фінансового контролю 8
1.2. Нове формулювання поняття «державний фінансовий аудит» 25
1.3. Дослідження термінології контрольної діяльності за напрямами бюджетного, податкового та митного контролю 34
Розділ 2. Процедури і методика державного фінансового аудиту у галузі бюджетного контролю 54
2.1. Аналіз існуючих підходів і методики державного бюджетного аудиту в контексті міжнародного досвіду 54
2.2. Аудит ефективності в системі контролю за використанням публічних фінансів 74
2.3. Адаптація державного внутрішнього аудиту в Україні до міжнародних стандартів 89
2.4. Розробка пропозицій щодо уніфікації стандартів, ризик-орієнтованого підходу, аналітичних і перевірочних процедур в органах бюджетного контролю 98
Розділ 3. Процедури і методика державного фінансового аудиту у галузі податкового контролю 112
3.1. Аналіз існуючих підходів до проведення державного податкового аудиту в Україні 112
3.2 Податковий аудит у системі забезпечення економічної безпеки держави 121
3.3. Напрями удосконалення та шляхи підвищення ефективності податкового аудиту в Україні 130
Розділ 4. Процедури і методика державного фінансового аудиту у галузі митного контролю 152
4.1. Аналіз існуючих підходів і методики державного митного аудиту в контексті міжнародного досвіду 152
4.2. Особливості аналітичного забезпечення митного аудиту 177
4.3. Напрями удосконалення митного постаудиту в Україні 193
Розділ 5. Шляхи гармонізації принципів, процедур і методики державного фінансового аудиту з різних напрямів фінансового контролю 211

5.1. Обґрунтування організаційних і методичних аспектів уніфікації функцій контролю в системі державного фінансового аудиту 211
5.2. Проблемні аспекти та напрями удосконалення організаційного механізму управління функціонуванням системи державного фінансового аудиту в Україні 224
5.3. Проблеми гармонізації процедур державного і недержавного аудиту 247
5.4. Формування системи державного фінансового контролю в Україні 262
Розділ 6. Перспективні напрями розвитку державного фінансового аудиту та державного фінансового контролю 278
6.1. Державний аудит як форма фінансового контролю під час здійснення інвестиційної діяльності 278
6.2. Розвиток державного контролю в контексті наповнення бюджету України 287
6.3. Інституційна та організаційна складова державного фінансового контролю та аудиту місцевих бюджетів: сучасний стан і напрями удосконалення.....300
6.4. Ризик-орієнтований підхід у системі державного фінансового контролю.....327
6.5. Критерії ступеня ризику на ринках фінансових послуг для провадження державного нагляду (контролю) 337
6.6. Надійність внутрішнього фінансового контролю як основа для ефективності державного аудиту 349
6.7. Особливості та перспективи взаємодії незалежного та державного аудиту.....366
6.8. Організаційно-правові засади й інструменти судово-економічної експертизи операцій з коштами в касі та на рахунках банку 374
Висновки 384

РОЗДІЛ 4
ПРОЦЕДУРИ І МЕТОДИКА ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ У ГАЛУЗІ МИТНОГО КОНТРОЛЮ

4.1. Аналіз існуючих підходів і методики державного митного аудиту в контексті міжнародного досвіду

Курс на євроінтеграцію та лібералізацію зовнішньоекономічної діяльності, прискорення транскордонної торгівлі з країнами Європи та посилення впливу зовнішньої торгівлі на економічний розвиток України обумовлює потребу в удосконаленні заходів забезпечення захисту національних інтересів та підвищення рівня митної безпеки держави. У цьому контексті набуває актуальності посилення контрольно-перевірної функції митних органів у напрямі проведення митного постаудиту як сучасної форми митного контролю.

Митний аудит – важливий інструмент здійснення митного контролю в умовах спрощення митних процедур, який передбачає ретроспективну перевірку вже здійснених суб'єктами зовнішньо-економічної діяльності (далі – ЗЕД) операцій після факту митного оформлення товарів шляхом визначення їх законності, повноти виконання зобов'язань перед державою. Однак концепції вітчизняного митного аудиту недостатньо розроблені, тому не виконують свої функції в митному контролі, що негативно позначається на бюджетних надходженнях та ефективності діяльності митних органів. До того ж під час переміщення товарів через державні кордони різних країн виникають певні ускладнення, пов'язані з відмінностями форм і кількістю митних документів, які вимагаються митними органами, надмірною кількістю етапів митних процедур, відсталістю в організації роботи митних органів, що створюють певні перешкоди для розвитку міжнародної торгівлі. З метою створення прозорих і передбачуваних митних процедур на кордонах Україна повинна достатньо ефективно провести імплементацію міжнародних стандартів у сфері спрощення та гармонізації митних процедур у національне митне законодавство, що сприятиме зростанню обсягів зовнішньої торгівлі, економічному збільшенню доходів держави, зміцненню підприємництва.

Впровадження і функціонування митного постаудиту здійснюється за Міжнародною конвенцією про спрощення та гармонізацію митних процедур (Кіотська конвенція) і Рамковими стандартами безпеки та спрощення міжнародної торгівлі Всесвітньої митної організації (Рамкові стандарти). Саме ці міжнародні документи визначають потребу у спрощенні митного оформлення товарів і прискорення митних процедур на кордоні шляхом подальшої поглибленої перевірки суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності після митного оформлення товарів і транспортних засобів.

Втілення завдань митного аудиту за переміщуваними товарами, транспортними засобами ґрунтується на фундаментальних принципах переглянутої Кіотської конвенції, якою передбачено здійснення митного контролю на засадах управління ризиками під час виявлення порушень митного та податкового законодавства і перенесення акценту контрольних заходів на етап після випуску товарів у вільний обіг [15]. Основні правила митного аудиторського контролю закладено також і в Рекомендаціях Європейської економічної комісії ООН від 26–29.03.2001 № 18 «Заходи щодо спрощення процедур міжнародної торгівлі», відповідно до пункту 3.10 яких з метою пришвидшення міжнародних торговельних потоків передбачається орієнтація державних органів на аудиторський контроль для дослідження комерційних операцій підприємств торгівлі [37].

Модернізований Митний кодекс ЄС (стаття 48) визначає митний постаудит як сукупність засобів митного контролю, який здійснюється після випуску товарів у вільний обіг з метою перевірки точності та достовірності показників декларацій і охоплює контроль бізнес-систем, записів, книг [41]. Ґрунтуючись на цьому визначенні, експерти Всесвітньої митної організації трактують поняття митного контролю після випуску товарів з використанням методів аудиту як процес, що дозволяє працівникам митниці перевіряти достовірність декларацій за даними відповідної митної комерційної інформації фізичних і юридичних осіб, безпосередньо або опосередковано задіяних у міжнародній торгівлі [36]. Відтак митним органам надаються значні повноваження у сфері здійснення контрольних функцій для перевірки зовнішньоекономічної діяльності суб'єктів господарювання.

Процедури митного аудиту регламентують п. 5 ст. 7, п. 3 ст. 10 Угоди про спрощення процедур торгівлі, ратифікованої в Україні 2015 року [26], стст. 76 та 84 Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії та їхніми державами-членами, ратифікованої Україною 2014 року [27], Митні прототипи [37] та Керівництво з митного аудиту (PCA Guidelines) [41].

Згідно з розділом 5 «Аудит після митного очищення» Технічних приміток про заходи зі сприяння торгівлі Конференції ООН з торгівлі та розвитку (ЮНКТАД) митний контроль, який базується на методах аудиту, повинен реалізуватися в рамках модернізації митниці, що передбачає реформи автоматизованого митного очищення; використання методів управління ризиками та аудиту після митного очищення; відділення «випуску» від «очищення» товарів [42].

Ключову концепцію реформування митниці визначено п. 15 Преамбули Митного кодексу ЄС: «Сприяння законній торгівлі та боротьбі з шахрайством вимагає простих, швидких і стандартних митних процедур і процесів. Це передбачає спрощення митного законодавства, використання сучасних інструментів і технологій, а також подальшу уніфікацію митного законодавства та модернізованих підходів до митного контролю» [44].

Україна є членом Всесвітньої митної організації з 1992 р. і має слідувати положенням Кіотської конвенції та відповідним стандартам, визначеним у цій конвенції. Також, як член СОТ, Україна зобов'язана впроваджувати методи спрощення торгівлі, які обговорюються в рамках Раунду Доха. Тобто положення як СОТ, так і ВМО вимагають від України впровадження стандартів та методів митного постаудиту. Зобов'язання України забезпечити поступове наближення до митного законодавства ЄС, відповідно до європейських і міжнародних стандартів, передбачено статтею 84 Угоди про асоціацію між Україною та ЄС [27].

Ст. 10 Угоди про спрощення процедур торгівлі членам рекомендує використовувати відповідні міжнародні стандарти або їх частини як основу для своїх формальностей і процедур, пов'язаних з імпортом, експортом або транзитом. Також на виконання Угоди Україна має забезпечити функціонування сучасних методів проведення митного контролю та здійснити відокремлення випуску

товарів від остаточного визначення розміру мит, податків, зборів і платежів. З метою прискорення випуску товарів кожен член СОТ застосовує аудит після митного очищення (випуску товарів) для забезпечення дотримання законодавства з урахуванням підходу, заснованого на ризиках, що може включати відповідні критерії вибірковості [14].

В Україні митний аудит запроваджено Митним кодексом України від 2002 року як перевірку системи обліку та фінансової звітності за операціями з товарами, транспортними засобами, що переміщуються через митний кордон України, справляння податків і митних платежів. Однак реалізації повним обсягом митний аудит не отримав. Митний кодекс України 2012 року продовжив впровадження митного аудиту, але не детермінував його поняття, лише визначив можливість застосування інструментів його реалізації у формі проведення документальних перевірок дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи.

Розвиток митного аудиту є невід'ємною частиною вдосконалення механізму митного адміністрування. Так, важливість проведення митного аудиту в сучасних умовах підтверджується прийнятим Планом заходів Кабінету Міністрів України щодо реалізації концептуальних напрямів реформування системи органів, що реалізують державну митну політику від 5 липня 2019 р. № 542-р, в якому одним із напрямів окреслено запровадження постмитного контролю та підвищення ефективності здійснення митного аудиту, яке оцінюватиметься на підставі фактично сплачених податків до державного бюджету, результатів розгляду судових справ та їх подальших перспектив [20].

Законодавча та нормативна база, що регламентує здійснення митного постаудиту в Україні, визначена Митним кодексом України і Податковим кодексом України, постановами Кабінету Міністрів України, наказами Міністерства фінансів України та Державної митної служби (колишньої ДФС) (табл. 4.1).

Хоча в Україні створено ряд регламентуючих документів, процес формування системи митного постаудиту гальмується наявністю проблем нормативного, методичного, інформаційного характеру [31, с. 18].

Щодо нормативного забезпечення, вітчизняне законодавство не визначає поняття «митний постаудит», що свідчить про відсутність відповідності нормам Європейського законодавства. Тому з метою вирішення проблем, пов'язаних з недосконалим нормативним забезпеченням митного постаудиту, необхідно уніфікувати вітчизняне законодавство з урахуванням міжнародних стандартів. У зв'язку з цим потрібно теоретично обґрунтувати та нормативно закріпити визначення «митний постаудит». Звернемось до досліджень вітчизняних і зарубіжних науковців, які неодноразово намагалися визначити дефініцію «митний постаудит». Так, учений П. В. Пашко визначає державний митний аудиторський контроль як один із заходів попереджень можливих митних правопорушень, застосування якого надасть можливість митній службі своєчасно й достатньою мірою виконувати економіко-регуляторну, захисну, фіскальну та інформаційно-статистичну функції митної політики, використовуючи існуючі кадрові можливості [18, с. 98–99]. Проте П. В. Пашко сутність цього поняття трактує: «митний постаудит-контроль – це метод контролю економічних операторів шляхом перевірки їх рахунків, обліку та систем» [19, с. 8]. Вважаємо, що це визначення не повністю розкриває сутність такої категорії, як митний постаудит. У свою чергу, І. В. Співак [25, с. 148] зазначає, що митний постаудит – перевірка діяльності учасників зовнішньоекономічної діяльності, що здійснюється після завершення митного оформлення.

Таблиця 4.1

Нормативне забезпечення митного постаудиту в Україні

Найменування	Сфера регулювання
Митний кодекс України (стст. 336, 345–355)	Поняття, підстави та порядок проведення документальних перевірок, права й обов'язки посадових осіб контролюючого органу, а також посадових осіб підприємств під час здійснення документальних перевірок. Узагальнення результатів та їх реалізація
Податковий кодекс України (стст. 75–86)	Порядок проведення перевірок за видами, окремими видами зобов'язань, допуску посадових осіб контролюючих органів до проведення документальних виїзних та фактичних перевірок, отримання матеріалів перевірок, строки проведення, оформлення результатів перевірок, оскарження

Продовження таблиці 4.1

Постанова 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»	Включення сум роялті та інших ліцензійних платежів під час визначення митної вартості оцінюваних товарів, умови включення, подання декларантом або уповноваженою ним особою документів і відомостей для підтвердження розрахунку та сплати суми роялті й інших ліцензійних платежів. Умови подання додаткової декларації з уточненням митної вартості оцінюваних товарів, перевищення строків, передбачених законодавством
Постанова Кабінету Міністрів України від 21.05.2012 № 429 «Порядок проведення контрольного аналізу сировини, матеріалів і продуктів переробки, контрольного запуску у виробництво сировини та матеріалів»	Визначає дії посадових осіб митних органів та підприємств під час проведення контрольного аналізу сировини, матеріалів і продуктів переробки, контрольного запуску у виробництво сировини та матеріалів, які перебували або перебувають під митним контролем чи використовувалися підприємством, що перевіряється, у виробництві продуктів переробки, виготовленої із сировини та матеріалів, розміщених у відповідному митному режимі, або механізм призначення проведення заходів уповноваженими експертами
Наказ Міністерства фінансів України від 20.08.2015 № 727 «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»	Визначає застосування посадовими особами контролюючих органів під час оформлення результатів документальних перевірок платників податків – юридичних осіб, їх відокремлених підрозділів, постійних представництв і представництв нерезидентів (далі – платники податків) дотримання законодавства з питань державної митної справи, про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, податкового, валютного й іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи
Наказ Міністерства фінансів України від 25.11.2015 № 1088 «Порядок проведення зустрічних звірок під час здійснення документальних виїзних перевірок з питань митної справи»	Визначає процедуру організації та проведення контролюючими органами зустрічних звірок під час проведення документальних виїзних перевірок дотримання законодавства України з питань державної митної справи

Продовження таблиці 4.1

Наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2015 № 1204 «Порядок підготовки та направлення податкових повідомлень-рішень, прийнятих за результатами перевірок»	Визначає форму та порядок надіслання (вручення) контролюючими органами податкових повідомлень-рішень платникам податків – суб'єктів ЗЕД
Наказ Міністерства фінансів України від 04.08.2016 № 723 «Порядок формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків»	Забезпечення єдиного підходу до формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків – суб'єктів ЗЕД, порядок відбору до плану-графіка платників податків – юридичних осіб, фінансових установ, постійних представництв та представництв нерезидентів
Наказ Міністерства фінансів України від 02.12.2016 № 1058 «Порядок взаємодії структурних підрозділів під час проведення досліджень (аналізів, експертиз)»	Визначає послідовність і порядок виконання дій посадовими особами структурних підрозділів Державної митної служби України під час направлення запитів про проведення досліджень (аналізів, експертиз), постанов про призначення експертиз у справах про порушення митних правил до Спеціалізованої лабораторії з питань експертизи та досліджень Державної митної служби (далі – СЛЕД ДМС), проведення досліджень (аналізів, експертиз) експертами СЛЕД ДМС
Наказ Державної фіскальної служби України від 22.09.2016 № 792 «Порядок проведення документальних перевірок дотримання вимог законодавства України з питань митної справи»	Делегування повноважень проведення документальних перевірок дотримання вимог законодавства з питань державної митної справи головним управлінням ДФС в областях, місті Києві й Офісу великих платників податків ДФС
Наказ Державної фіскальної служби України 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»	Організація проведення документальних перевірок, відбір платників податків до документальних перевірок, визначення виду перевірки та формування програми перевірки, формування робочої групи і взаємодія контролюючих органів під час організації перевірок, прийняття рішення про проведення документальних перевірок та повідомлення платників податків про їх проведення

Продовження таблиці 4.1

Наказ Державної фіскальної служби України «Методичні рекомендації щодо оформлення актів документальних перевірок з питань митної справи» від 16.01.2017 № 23	Надання методологічної і практичної допомоги контролюючим органам, підвищення якості оформлення результатів документальних перевірок дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи юридичних осіб і представництв нерезидентів, впровадження загальної методики щодо заповнення уніфікованих зразків форм актів про результати перевірок

О. М. Вакульчик, О. О. Кнішек розглядають постмитний контроль як систему заходів, методів та прийомів, які використовують посадові особи митних органів у процесі організації та проведення на основі методів аудиту контролю законності, повноти й достовірності відображення зовнішньоекономічних операцій у системі фінансового обліку і звітності, правильності нарахування та своєчасності сплати митних податків і платежів підприємствами – суб'єктами ЗЕД до державного бюджету [2, с. 52].

Митний аудит, на думку Е. П. Луньової, – 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 відношення до товарів і транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон (митні брокери, митні перевізники, утримувачі митних складів та ін.) із метою забезпечення дотримання законодавства та міжнародних договорів, контроль за виконанням яких покладено на митні органи [13, с. 7]. Однак, на думку О. Кудрявцева, В. Соловйова та І. Соловйової, митний аудит – форма митного контролю, яка є систематичним процесом збору й оцінки відомостей, що були заявлені під час митного оформлення товару, з метою визначення ступеня відповідності цих відомостей законодавству [12, с. 97].

Відповідно до визначення Л. М. Івашової, Т. С. Єдинак та В. Ю. Єдинак, «митний постаудит є різновидом зовнішнього загальнодержавного контролю, що здійснюється спеціальними органами державної влади – митними органами після завершення процедури митного контролю та митного оформлення випущених в обіг товарів» [9, с. 16].

Учені С. Шостак і А. Швець визначають митний аудит як незалежну перевірку, яку здійснюють митні аудитори – недержавні органи та розглядають її як додаткову систему контролю і напрям підприємницької діяльності. При цьому митний аудит не має підміняти державний контроль [34, с. 456; 35, с. 301]. А. Берзан і Л. Попова розглядають митний аудит як діяльність митних органів, яка проводиться після випуску товарів у вільний обіг [1, с. 46; 21, с. 328].

На думку О. 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 [6, с. 166].

У свою чергу, Л. О. Копцева вважає, що «митний постаудит – контроль за достовірністю відомостей, які пред'являються для проведення митного контролю та митного оформлення товарів і транспортних засобів після їх випуску у вільний обіг» [10, с. 63]. А на думку І. Губіної, митний постаудит є формою митного контролю, який проводиться митними органами для перевірки фінансових документів, декларацій та інших документів суб'єкта ЗЕД, що надаються до митного органу під час переміщення товарів і транспортних засобів через митну територію у будь-який час, з метою виявлення контрабанди, порушень митних правил (наприклад, недоплата митних платежів шляхом заниження митної ставки тощо), а також пришвидшення процедур митного оформлення [7, с. 39].

Найбільш вдалим є визначення вчених С. Г. Войтова і В. В. Черних, які під митним постаудитом розуміють процес комплексного або часткового нормативно-економічного моніторингу діяльності підприємств-суб'єктів ЗЕД з боку посадових осіб підрозділів митного постаудиту митних органів, який здійснюється після факту первинного митного очищення (оформлення) з метою перевірки дотримання митного законодавства, митно-податкової дисципліни підприємством, а також забезпечення належного рівня економічної безпеки в частині захисту національних товаровиробників від реалізації товарів, щодо яких не приймалися або застосовувалися на недостатньому рівні заходи митно-тарифного регулювання [5, с. 38].

Науковець С. Брехов серед форм митного контролю виділяє 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 (нині Державної митної служби) [23, с. 16].

Отже, у науковців відсутня єдина думка щодо трактування термінів «митний постаудит», «постмитний контроль», «митний постаудит контроль», «митний контроль після випуску товарів у вільний обіг», «митний аудит», а також і митних перевірок суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності після оформлення товарів на кордоні. Однак, незважаючи на різноманітність категоріального визначення, сутність усіх понять зводиться до того, що митний постаудит розуміють як зведення до мінімуму «пропускних» митних процедур та здійснення митного контролю через подальше поглиблення перевірки суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності після факту митного оформлення товарів і транспортних засобів [8, с. 71].

Найбільш близьким до досліджуваного процесу означенням є «митний аудит», проте й воно не є повністю тотожним митному постаудиту, адже є значно ширшим і, крім митних процедур після митного оформлення, включає ще ряд митних формальностей до і на момент здійснення останнього.

Отже, визначення «митний постаудит» є найбільш прийнятним. Подана дефініція слідує і з міжнародного законодавства, а саме з Кіотської конвенції [15] і Митних прототипів ЄС [37, с. 59]. При цьому Кіотська конвенція 1973 р. хоча й визначає процес узагальнено як контроль на основі методів аудиту, проте конкретно вказує на характер процедури після моменту митного оформлення: «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» [36].

У частині методичного оснащення вітчизняний митний постаудит недостатньо врегульований: відсутні методичні вказівки, що дозволяють проводити контрольні заходи, «…координувати дії

співробітників митних органів, які здійснюють митний контроль з використанням методів аудиту, не визначені основні методи, прийоми і способи здійснення таких перевірок, тому виникають протиріччя між необхідним та існуючим рівнем методичного забезпечення контролю митної вартості, класифікації і преференційного походження після випуску товарів у вільний обіг» [30, с. 252].

Митним кодексом України визначено окремі аспекти митного постаудиту: предмет, підстави та порядок проведення перевірок за їх видами (стст. 346, 349, 351), права, обов'язки посадових осіб контролюючого органу, а також посадових осіб підприємств під час проведення документальних перевірок (ст. 347, 350), умови допуску посадових осіб митних органів до здійснення перевірок (ст. 349), проведення зустрічних звірок (ст. 348), порядок надання документів посадовими особами підприємства (ст. 353) та порядок оформлення результатів перевірок (стст. 352, 354) [16]. При цьому перевіряти можна лише суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності, який безпосередньо ввіз товар до України. Підлягають розробці чіткі методики перевірки, зокрема правильності визначення:

– української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності;

– бази оподаткування, своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів;

– країни походження товарів;

– обґрунтованості та законності надання (отримання) пільг і звільнення від оподаткування тощо.

У межах проведення документальної перевірки не здійснюється контроль за правильністю ведення фінансово-господарської діяльності суб'єкта ЗЕД, а перевіряється дотримання норм митного та податкового законодавства під час переміщення товарів через митний кордон України. Коло питань, які підлягають з'ясуванню, є предметом документальної перевірки та стосуються уточнення відомостей, зазначених у митних деклараціях й інших облікових документах, на підставі яких їх було сформовано. З огляду на відсутність єдиної системи підходу до проведення документальних перевірок виникає потреба у її розробці за конкретними порушеннями вимог податкового і митного законодавства.

В організації проведення митного постаудиту потребує вирішення цілеспрямований відбір об'єктів митних перевірок в інтересах підвищення результативності митного контролю. Існуюча практика вибору об'єктів митної перевірки орієнтується на систему управління ризиками, яка за умов швидкоплинного середовища характеризується високим рівнем невизначеності. Для вирішення проблеми варто посилювати оперативність автоматизованого обміну фінансовою інформацією з митними адміністраціями іноземних держав шляхом підписання угод, впроваджувати науково обґрунтований підхід до вибору об'єктів, аналізу джерел інформації у митній сфері з використанням дисперсійного аналізу.

З метою адаптації митного постаудиту в Україні та приведення у відповідність до міжнародних методик і стандартів розглянемо зарубіжний досвід використання цієї форми митного контролю.

Відповідно до законодавства та досвіду країн Європейського Союзу митний постаудит спрямований на проведення:

– контролю за імпортом після випуску товарів у вільний обіг;

– контролю пільгових режимів (транзит, зберігання вантажів на складах, переробка на митній території);

– аудиту походження товарів;

– перевірки повноти і своєчасності сплати особливих мит;

– попереднього аудиту / перевірки економічних операторів для надання права на застосування пільгових процедур і режимів (спрощені процедури транзиту чи декларування).

У міжнародних стандартах ЄС 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 (попередньої автентифікації транзитних документів, преференційних сертифікатів походження / переміщення, ліцензій, квот і забезпечення інших спрощених процедур) [37].

При цьому повинні бути реалізовані такі принципи митного постаудиту:

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

– наявність ефективних методів звітування за результатами аудиту, у яких відображено рівень дотримання законодавства суб'єктом ЗЕД, та зазначення, що всі недоліки, які виявлено впродовж 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 з дотриманням законодавства у минулому;

– забезпечення ефективного зворотного зв'язку у процесі управління ризиками й аудиту з результатами перевірок декларацій, огляду вантажів та зовнішніми джерелами інформації;

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

– забезпечення економічних агентів актуальною інформацією щодо процедур митного постаудиту, включаючи їх права й обов'язки, з метою забезпечення співпраці між ними та митними органами [38].

Розглянемо міжнародний досвід використання митного постаудиту, який дозволяє виявити позитивні і негативні аспекти застосування такої форми контролю. Дослідження митного законодавства зарубіжних країн має важливе наукове і практичне значення для вдосконалення та наближення законодавства України до міжнародних стандартів.

Однією з країн-учасниць як СОТ, так і Європейського Союзу є Федеративна Республіка Німеччина. Це найбільший торговий партнер України: питома вага Німеччини в зовнішньоторговельному обороті України становить близько 18 % [17]. Основним інструментом митного контролю в Німеччині після випуску товарів є митна перевірка. За організацію та правове забезпечення митних перевірок відповідає відповідний підрозділ Головного управління № 3 Міністерства фінансів Німеччини. Фінансові директорати здійснюють контроль за проведенням

перевірок службами митних перевірок головних митниць. Безпосередньо в кожній митниці є підрозділ D, яке займається виключно митними перевірками. Перевірка може проводитися як в інтересах учасника ЗЕД, так і митної служби. При цьому часто виявляються помилки і порушення, які призводять до додаткового стягування митних платежів або компенсації надмірно сплачених. Перевірки можуть бути проведені всіх осіб, які брали участь у реалізації експортних та імпортних операцій, до таких належать: особи, які повинні сплачувати ввізне і вивізне мито; особи, які повинні платити виключно національні споживчі податки (акцизи). Важливим є той факт, що в розпорядженні про проведення перевірки містяться відомості, що стосуються її обсягу, наприклад видів податків або їх компенсації, а також обставин перевірки. У німецькому митному законодавстві не встановлено граничний термін проведення митної перевірки, однак він визначається з урахуванням необхідних заходів, тобто без зазначення конкретного тимчасового періоду. За результатами проведення митної перевірки інспектор складає звіт. Підрозділ митної перевірки митниці проводить аналіз звіту інспектора. Якщо у ході аналізу висновки щодо зміни підстав оподаткування підтверджуються, то проводиться відповідне коригування. Якщо в результаті перевірки прийнято рішення про потребу у донарахуванні митних платежів, то для них не передбачається окреме забезпечення, майно в цьому випадку не арештовується [32].

Щодо суб'єктів зовнішньої торгівлі, митні органи Франції здійснюють митний аудиту за двома напрямами:

1) формальний (вибіркова перевірка відповідності виду, номенклатури, вартості та походження товарів поданим документам, перевірка обґрунтованості пільг тощо);

2) фундаментальний (суцільна перевірка правильності оформлення та наявності всіх необхідних документів) [7, с. 41].

Митний постаудит у Франції здійснюється або спеціальними аудиторсько-аналітичними службами шляхом поглибленої документальної перевірки без виїзду на підприємство, або митними аудиторами безпосередньо на підприємстві. До переваг такої організації форми митного контролю після випуску товарів у вільний обіг варто зарахувати:

– прискорення митного оформлення вантажів під час перетину митного кордону;

– збільшення ймовірності виявлення порушень митних правил або контрабанди під час наступного контролю, оскільки є можливість перевірки правильності заявленого в декларації обсягу та призначення вантажу.

Але застосування французької моделі митного постаудиту потребує як високого рівня організації інформаційно-аналітичного забезпечення, так і достатньої кількості висококваліфікованих фахівців з митного постаудиту (у Франції їх близько 7 тисяч осіб) [7; 9].

Митний постаудит Великобританії проводиться вибірково до окремих суб'єктів ЗЕД, а також митних брокерів, діяльність яких є найбільш ризиковою. Митний офіцер має право самостійно визначати обсяг перевірки, її термін тощо [2, с. 50].

У структурі Центрального митного управління Болгарії створено Дирекцію наступного контролю, основною місією якої є розробка та сприяння впровадженню методичних рекомендацій щодо здійснення постаудиту дотримання вимог митного й акцизного законодавства. Термін проведення перевірки не може перевищувати 2-х місяців (за обґрунтованої необхідності термін може бути подовжений, але не більше ніж на 4 місяці). Посадові особи митних органів з метою отримання доказів уповноважені здійснювати обшук і вилучати документи, інші носії інформації, товари, опечатувати офіси, каси, склади, торговельні й інші приміщення [4, с. 27].

Митний аудит Ірландії здійснюється в таких формах:

– неаудиторські втручання: профільні інтерв'ю (опитування платників податків); направлення запитів; фактичний контроль за реєстраторами розрахункових операцій; галузеві огляди; отримання та дослідження інформації з інших державних і комерційних організацій; відвідування інтернет-сайтів платників податків;

– аудиторські перевірки: аудиторські виїзні перевірки за результатами оцінки й аналізу профільних ризиків діяльності платника податків; аудиторські виїзні перевірки на випадковій основі за допомогою автоматизованої програми випадкового відбору; повторні аудиторські перевірки; електронні аудиторські перевірки;

– спеціальні (кримінальні) розслідування [3, с. 21].

Підсумовуючи європейський досвід функціонування системи митного постаудиту, можемо узагальнити методику його проведення за митними стандартами ЄС, особливостями якої є:

– чіткий перелік осіб, діяльність яких може бути об'єктом перевірки;

– права, обов'язки сторін під час перевірки (суб'єкта ЗЕД, компетенції митних органів);

– джерела інформації, що використовуються для проведення контрольних заходів (матеріали внутрішнього аудиту, співбесід з персоналом суб'єкта ЗЕД, облікові дані за операціями, електронні митні декларації тощо);

– методи перевірки окремих операцій та в цілому діяльності суб'єкта ЗЕД (законності використання спрощених митних процедур суб'єктом ЗЕД, неналежне використання пільг тощо);

– узагальнення результатів митного постаудиту (визначено структуру та зміст висновку для зовнішніх і внутрішніх користувачів, порядок оскарження рішень суб'єктом ЗЕД).

З метою проведення митних перевірок митні органи держав 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 мають відношення до операцій, пов'язаних з товаром; будь-які комерційні операції, пов'язані з товаром, у тому числі попередні чи наступними операціями [11, с. 159]. Такі перевірки можуть здійснюватися у приміщеннях власника товарів або його представника, будь-якої іншої особи, що прямо або опосередковано задіяна у зазначених операціях під час ведення підприємницької діяльності, або будь-якої іншої особи, яка володіє в ділових цілях цими документами. Перевірки, що проводяться паралельно з основною, називаються «перехресні». Відправним моментом проведення митного постаудиту є його спрямованість на прискорення та спрощення митних процедур і одночасне забезпечення ефективності інструментів державного регулювання ЗЕД та перенесення навантаження перевірки з етапу митного поточного контролю на наступний – після випуску товарів. Адже за відведені, згідно зі статтею 196, Митного кодексу Митного союзу 1–2 дні повну і якісну перевірку достовірності і документально підтвердженими заявлених у декларації на товари відомостей не завжди вдається провести. Тоді як відсутність ефективного митного контролю за

адекватністю цін ввізних товарів дає змогу імпортерам недостовірно декларувати товари і транспортні засоби та мінімізувати їх митну вартість.

Згідно з вимогами Кіотської конвенції митний постаудит проводитися для перевірки діяльності економічних агентів, які беруть участь у 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.

Перший етап полягає у визначенні спрямованості аудиторської діяльності. Митні органи визначають категорію митного постаудиту (аудит імпортера / експортера, митної вартості, країни походження товару, вільних економічних зон, митного брокера, аудит митної декларації перевізника тощо), а також розробляють методику проведення перевірки.

На другому етапі здійснюється відбір учасників ЗЕД за обраними напрямами аудиту, що ґрунтується на їх розподілі за категоріями на основі профілів ризику з метою перевірки дотримання митних правил, правильності розрахунку митної вартості, визначення країни походження товару, тарифної класифікації, звільнення від сплати мита, зменшення митних зборів тощо.

На третьому етапі здійснюється попереднє поінформування учасника ЗЕД про проведення митного постаудиту і запит додаткової інформації. На цьому етапі в учасника ЗЕД є можливість добровільно до початку митного аудиту подати до митного органу відомості про вчинені ним порушення. У повідомленні запропоновані рекомендації щодо проведення внутрішнього аудиту. Якщо учасник ЗЕД проводить внутрішній аудит, митний орган надає 15 днів для його проведення. У разі виявлення помилок за результатами внутрішнього аудиту учасник ЗЕД має право добровільно змінити відомості без застосування санкцій. Невикористання добровільної можливості для внесення суми недоїмки призводить до накладання додаткових штрафів. Під час проведення внутрішнього аудиту учасник ЗЕД може

отримувати консультації у митного органу. Цей підхід привів до того, що учасники ЗЕД самі стали вказувати на свої помилки, завдяки чому значна кількість перевірок стала припинятися на етапі попереднього поінформування.

На четвертому етапі здійснюється безпосереднє проведення митного постаудиту. Досліджується діяльність учасника ЗЕД через його профіль ризику. Перевіряється і оцінюється система внутрішнього контролю і стану бухгалтерського обліку за експортно-імпортними операціями. Митний постаудит робить особливий акцент на професійному проведенні перевірки документів бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Здійснюється перевірка митної вартості товарів на підставі вивчення документів, пов'язаних із зовнішньоекономічною угодою і підтвердження їх достовірності. Проводиться аналіз договорів купівлі-продажу, платіжних документів і визначаються умови постачань, а також відслідковуються журнали обліку закупівель товарів.

На п'ятому етапі оформляється звіт, в якому зазначають результати перевірок, та направляють вищому митному органу й учаснику ЗЕД.

На шостому етапі оцінюється дотримання і контроль виконання. На основі відомостей, отриманих за результатами перевірки, здійснюється поділ учасників ЗЕД за категоріями. У зв'язку з цим митний постаудит після випуску товарів у європейських державах став досягати до 90 % від усього митного контролю.

Таким чином, митний аудит в Євросоюзі заснований на співпраці між митними органами та учасниками ЗЕД і взаємодії між митними підрозділами. Отже, спостерігається ефективна модель інформаційного співробітництва.

До складу СОТ входять не тільки країни, що традиційно займають ключові позиції у світовій торгівлі. В останні десятиліття активний економічний розвиток відбувається і в таких країнах, як Китай, Корея, Туреччина і Королівство Таїланд. Тому розглянемо досвід здійснення митного постаудиту в цих країнах.

Створення Китайською митницею системи постаудиту відбулося як результат усвідомлення потреби у зміні організаційних методів від одного «контролю вантажів» до поєднання «контролю торгівлі» і «контролю вантажів» для цілей реалізації ефективного

контролю і діяльності. За проведення митного постаудиту відповідає Бюро розслідувань Головної митної адміністрації, що складається з відділів аудиту та відділу торговельних розслідувань. Також існують особливі аудиторські агентства і професійні співробітники, які виконують свою діяльність у митних підрозділах на всій території країни [40].

Безпосередня мета постаудиту полягає в контролі за легальністю імпортної та експортної діяльності особи, що перевіряється. Основним завданням митного аудиту є посилення митного контролю, нормалізація експортного й імпортного порядку, захист законних прав та інтересів зацікавлених осіб, стимулювання зовнішньої торгівлі. Уся процедура митного контролю на основі методів аудиту полягає в перевірці сплати митних зборів і податків, зберіганні товарів на митних складах, контролі стану діяльності митного представника.

Постаудит проводиться в чотири етапи: підготовка, виконання контрольних заходів, реалізація й оцінка аудиту. На підготовчому етапі виходячи з аналізу рівня ризику визначаються організації та товари, детально проводиться аналіз фінансового стану організації на міжнародному ринку, режим її діяльності. На основі аналізу ризиків спеціальні аудиторські підрозділи митного органу застосовують ідеологію «орієнтованого на ризик митного постаудиту». За таким методом роботи митний орган відбирає для проведення особливого аудиту організацію з високим рівнем ризику. При цьому підвищується точність і ефективність постаудиту. Також на цьому етапі збираються відомості про товари та вчинені порушення.

На етапі виконання контрольних заходів митний орган перевіряє законність ввезення товарів і достовірність товаросупровідних документів паралельно з перевіркою внутрішньої системи контролю організації та її внутрішніх процесів. Одна з особливих процедур – розслідування справи – зосереджується на розслідуванні й отриманні доказів за організаціями, які підозрюються в порушенні вимог митного законодавства.

Етап реалізації включає відповідальність щодо порушень, виявлених під час аудиту і в процесі розслідування справи. За результатами можуть наслідувати такі заходи вимогливого характеру, як сплата податків, адміністративні стягнення, відкликання ліцензії,

направлення справи до відділу по боротьбі з контрабандою для подальшого розслідування.

Митний орган проводить оцінку точності ознак певного рівня ризику, відповідності організації вимогам митного законодавства і положень Митної адміністрації Китаю. Унаслідок аналізу розробляються нові методи роботи для підвищення ефективності постаудиту. Для проведення постаудиту створюється спеціальна аудиторська група, яка складається мінімум з двох фахівців-аудиторів. Склад аудиторської групи вказується в рішенні про проведення постаудиту. За три дні до початку проведення постмитного аудиту, особі надається письмове повідомлення про аудит. За особливих умов митний орган, за погодженням Митного комісара, має право на проведення постмитного аудиту без попереднього повідомлення особи, що перевіряється, але посадові особи митного органу зобов'язані надати таке повідомлення під час прибуття на місце.

Після завершення постаудиту аудиторська група повинна скласти аудиторський висновок. Такий висновок має бути направлено в митний орган. Постаудит проводиться упродовж трьох років після випуску товарів у вільний обіг [40].

У липні 1996 року митна служба Кореї запровадила митний постаудит у зв'язку зі швидким зростанням обсягів імпорту й експорту, а також потребою у прискоренні митного оформлення. 2000 року введено плановий митний контроль на базі методів аудиту [43]. Пізніше ініціаторами такого контролю стали самі учасники зовнішньоекономічної діяльності, що відповідає стандарту 6.8 Кіотської конвенції. Такий митний постаудит ґрунтується на співробітництві митної служби та учасників зовнішньоекономічної діяльності.

Перевірка правильності стягнення платежів та податків поділяється на:

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

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

Отже, особливістю митного постаудиту Кореї є націленість на реалізацію дієвої в світі митної адміністрації, за допомогою якої швидко надавати митні послуги підприємствам і громадянам, захищати суспільство від незаконних операцій.

У митному законодавстві Туреччини встановлено, що перевірка може проводитися щодо: осіб та операцій, пов'язаних з митною діяльністю безпосередньо або побічно; інших осіб, які мають документи і відомості, пов'язані з митними операціями. Митним законодавством Туреччини терміни проведення перевірки не встановлено, однак врегульовано положення про порядок повідомлення учасника ЗЕД про контрольний захід: аудитор повідомляє зацікавлених осіб за 15 днів до початку перевірки. Також у Туреччині нормативно закріплена можливість відкласти перевірку на тиждень за письмовою заявою особи, що перевіряється. Відповідно до митного законодавства Туреччини після закінчення перевірки складається документ – протокол митної перевірки в двох примірниках, один з яких негайно направляється особі, діяльність якої проходила перевірку [32, с. 133].

Дослідження законодавства Королівства Таїланд доцільно почати з визначення переліку осіб, які можуть бути суб'єктами митної перевірки. У законі про митниці Таїланду не проводиться деталізація учасників ЗЕД. Отже, суб'єктами митної перевірки в Таїланді можуть бути: імпортер, експортер, агент судна, агенти вищеперелічених осіб; інші особи. Закон про митницю Таїланду встановлює обов'язки учасників ЗЕД, що виникають при здійсненні митного контролю після випуску товарів за допомогою проведення митної перевірки. Підприємці або пов'язані з ними особи, які можуть бути суб'єктами перевірки, зобов'язані вести облік, рахунки в будь-якій формі, якщо інформація в цих документах стосується ввезення або вивезення товарів [39]. Такі рахунки ведуться за місцем перебування бізнесу або іншим пов'язаним з ним місцем, визначеним генеральним директором; повинні зберігатися не менше п'яти років з дати ввезення або вивезення товару. У разі знищення (анулювання) бізнесу підприємці або пов'язані з ними особи, які можуть бути суб'єктами перевірки, або ліквідатор бізнесу (юридичної особи) повинні вести і зберігати такі рахунки, документи, докази і дані за місцем перебування бізнесу, офісу ліквідатора або місцем, визначеним

генеральним директором, упродовж ще двох років з моменту ліквідації бізнесу. Якщо ведення бухгалтерських рахунків, документів, доказів та інших матеріалів здійснювалося за місцем, що не є місцем перебування бізнесу, підприємці або пов'язані з ними особи повинні подати письмову заяву, щоб отримати дозвіл від Бюро митного постаудиту на збереження таких документів, в іншому випадку вони несуть відповідальність відповідно до законодавства.

У Таїланді за результатами митного постаудиту посадові особи митних органів складають звіт у двох примірниках, оригінал звіту зберігається в компетентних органах, а дублікат – у суб'єкта митної перевірки. Відібрані документи та інші речі, вилучені з місця перевірки, передаються в митні органи для подальшого дослідження.

Таким чином, враховуючи міжнародний досвід функціонування системи митного постаудиту та беручи до уваги проблеми здійснення цієї форми митного контролю в Україні, зазначимо, що відхід від домінування фіскальної складової частини митного регулювання, високий рівень нормативного, методичного, технічного та кадрового забезпечення можуть розв'язати проблему підвищення ефективності вітчизняного митного постаудиту. Вирішення зазначених проблем сприятиме спрощенню та прискоренню митних процедур і надасть можливість Україні зняти напругу з питань митної вартості й інших контрольних заходів на державному митному кордоні; формуватиме підґрунтя для надійного застосування інституту авторизованого економічного оператора в Україні; сприятиме зростанню доходів державного бюджету і забезпечуватиме баланс інтересів митниці та суб'єктів ЗЕД.

Список використаних джерел

1. Берзан А. А. Таможенный аудит в системе государственного контроля. *Вестник транспорта*. 2006. № 6. С. 45–51.

2. 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.

3. 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. Серія: «Економіка»*. № 2 (50). 2013. С. 11–23.

4. Відєнов А., Сідлецька Н. Митний постаудит: практика болгарських колег. *Митниця*. 2010. № 12 (73). С. 26–27.

5. Войтов С. Г., Черных В. В. Таможенный постаудит как составляющая модернизации таможенно-тарифного регулирования в Украине. *Таможенные чтения – 2016. Мировые интеграционные процессы в современной науке*: сборник материалов Всероссийской научно-практической конференции с международным участием: в 2-х т. том 1 / под ред. С. Н. Гамидуллаева. Санкт-Петербург: Санкт-Петербургский им. В. Б. Бобкова филиал РТА, 2016. 356 с.

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

7. Губіна І. С. Митний постаудит у системі митного контролю: проблеми нормативно-правового регулювання. *Вісник Академії митної служби України*. 2012. № 1. С. 38–43.

8. 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.

9. Івашова Л. М., Єдинак Т. С., Єдинак В. Ю. Основи митного пост аудиту: навч. посіб. Дніпропетровськ: АМСУ, 2011. 200 с.

10. Копцева Л. О. Вплив міжнародних митних правил на законодавство України щодо митного аудиту. *Митна справа*. 2010. № 4. С. 70.

11. Костенко А. О. Механізми розбудови митного контролю після випуску товарів в Україні. *Збірник наукових праць Університету державної фіскальної служби України*. 2017. №. 1. С. 153–171.

12. 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.

13. Лунева Е. П. Методические и организационные основы таможенного аудита экспортно-импортных операций участников внешнеэкономической деятельности: монография / под общ. ред. профессора Л. А. Поповой. Москва: РИО РТА, 2003. С. 7.

14. Матеріали Семінару CLDP з питань спрощення процедур торгівлі в Україні, 22–24 лютого 2017 року, м. Київ. URL:

http://ntc.kiev.ua/index.php?option=com_content&view=article&id=46&Itemid=143&lang=uk

15. Міжнародна конвенція про спрощення і гармонізацію митних процедур от 15.05.1973. URL у: http://zakon.rada.gov.ua

16. Митний кодекс України: Закон України від 13.03.2012 № 4495-VI. URL: http://zakon.rada.gov.ua

17. Офіційний сайт Державної служби статистики. URL: http://www.ukrstat.gov.ua

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

19. Пашко П. В. Щодо окремих питань забезпечення ефективності митного контролю. *Митна безпека. Серія «Економіка»* 2010. № 1. С. 6–13.

20. План заходів щодо реалізації концептуальних напрямів реформування системи органів, що реалізують державну податкову та митну політику: розпорядженням Кабінету Міністрів України: від 5 липня 2019 р. № 542-р. URL: https://www.kmu.gov.ua/npas/deyaki-pitannya-realizaciyi-konceptualnih-napryamiv-reformuvannya-sistemi-organiv-shcho-realizuyut-derzhavnu-podatkovu-ta-mitnu-politiku-i050719

21. Попова Л. А. Сущность, принципы, задачи и функции таможенного аудита. *Таможенная служба России на защите экономических интересов страны*. Москва, 2003. С. 327–332.

22. Рамкові стандарти безпеки і полегшення світової торгівлі: Багатостороння угода: від 01.06.2005. URL: http:zakon2.rada.gov.ua/laws/show/976_003

23. Розвиток постмитного аудиту в Україні: монографія / за заг. ред. С. С. Брехова. Київ: Алерта, 2018. 326 с.

24. Сагарьова Д. О. Генезис постмитного контролю в Україні. Вісник *Академії митної служби України. Серія «Економіка»*. 2013. № 1 (49). С. 46–53.

25. Співак І. В. Технології митного контролю доцільно удосконалити. *Вісник Національного технічного університету України «Київський політехнічний інститут»*. 2010. № 2 (6). С. 146–150.

26. Угода про спрощення процедур торгівлі (Trade Facilitation Agreement – TFA). URL: http://www.me.gov.ua/Documents

27. Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії та їхніми державами-членами. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws

28. Угода СОТ. Митний постаудит. *Митний брокер*. № 3 (237). 2017. С. 28–48.

29. Формування системи митного аудиту в Україні: монографія за заг. ред. О. М. Вакульчик. Хмельницький: ПП Мельник А. А., 2014. 208 с.

30. Харкавий М. О. Прагматика і проблематика постмитного аудиту у контексті модернізації системи митного контролю в Україні. *Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету*. 2014. Вип. 22, т. 2. С. 250–256.

31. Харкавий М. О. Фінансові детермінанти митного контролю після випуску товарів на митну територію України. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2014. № 11 (162). С. 16–21.

32. Шашкина А. Н. Сравнительно-правовой анализ зарубежного опыта применения таможенного контроля после выпуска товаров. *Вестник российской таможенной академии*. 2014. № 2. С. 131–135.

33. Шлях до сучасної митниці. Європейські прототипи. *Митний брокер*. 2016. № 6 (237). С. 45.

34. Швец А. С. Экономическая эффективность внедрения института таможенного аудита в структуру таможенных отношений. *Основные аспекты развития таможенного дела: сборник материалов*. Москва, 2003. 456 с.

35. Шостак С. Н. Аудит: необходимое условие ускорения и упрощения процедуры таможенного оформления. URL: http://www.juristic.ru/articles.php?cu=1&ref=index.

36. International convention on the simplification and harmonization of customs procedures. Available from. URL: www.wcoomd.org/en/topics/facilitation/instrument-and-tools/conventions/pf_revised_kyoto_conv

37. 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

38. Customs Post Clearance Audit Strategy. Final Report. USAID / Caucasus, 2011. URL: http://pdf.usaid.gov/pdf_docs/pnadz446.pdf

39. Customs ACT, B.E. 2469 (1926) / Офіційний сайт митної служби Королівства Таїланд. URL: www.customs.go.th

40. 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

41. New customs valuation rules in the European Union: get read) for 2016. URL: https://www.pwc.com/ml/en/tax/documents/new-customv aluati on-rules-in-eu.pdf

42. Technical Notes on Trade Facilitation Measures (UNCTAD/DTL/TLB/ 2010/1), 2011. URL: http://unctad.org

43. 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.

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

4.2. Особливості аналітичного забезпечення митного аудиту

Економічні перетворення, які відбуваються в Україні, мають на меті інтегрування української економіки до системи міжнародних економічних відносин. За три квартали 2019 року дефіцит зовнішньоторговельного балансу України становить $4,07 млрд, що на 6,42 % більше, ніж за аналогічний період 2018 р. Зростання обсягів зовнішньоекономічної діяльності вітчизняних підприємств вимагає більшої уваги з боку незалежних аудиторів до перевірки операцій з експорту та імпорту товарів під час аудиту фінансової звітності. Також збільшується навантаження на органи митного контролю, час на митне оформлення. Важливою передумовою забезпечення зовнішньоекономічної діяльності є модернізація митної системи держави та наближення митних правил і процедур до європейських стандартів. Вирішенню цієї проблеми сприятиме запровадження нових методик митного контролю, який передбачає максимальне скорочення митних процедур під час перетину кордону. Забезпечити ефективність і об'єктивність митного контролю може лише впровадження нових аналітичних заходів та методик.

Наукове видання

СЕРІЯ «ПОДАТКОВА ТА МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ»

Шевчук Олег Анатолійович, Лісовий Андрій Васильович, Проскура Катерина Петрівна,
Міщенко Тетяна Михайлівна, Рябчук Оксана Григорівна, Мацелюх Наталія Петрівна,
Бліхар Марія Миронівна, Коваленко Юлія Михайлівна,
Левченко Олександр Михайлович, Шалімова Наталія Станіславівна,
Таращенко Володимир Анатолійович, Горбунов Олександр Володимирович,
Рубан Наталія Іванівна, Лисеюк Андрій Миколайович,
Кондукова Ельвіра Владиславівна, Савченко Алла Миколаївна,
Салямон-Міхеєва Катерина Дмитрівна, Микитенко Тетяна Владиславівна,
Поснова Тетяна Вікторівна, Білобровенко Тетяна Володимирівна,
Сидоренко Олексій Миколайович, Войтенко Ірина Сергіївна,
Панасюк Ольга Вікторівна, Яремчук Ірина Володимирівна,
Богдан Святослав Володимирович, Гожуловський Сергій Сергійович,
Мельник Станіслав Миколайович

ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ АУДИТ: ПРОБЛЕМИ ТЕОРІЇ І ПРАКТИКИ

Монографія

Відповідальна за випуск — Д. Ф. Салахова

Редактор — М. М. Грабарчук

Форматування та комп'ютерна верстка — Н. М. Шамардак

Здано до друку 24.06.2020. Формат 60×84/16
Папір офсетний № 1. Гарнітура «Times New Roman».
Друк. арк. 22.5
Тираж 300 примірників. Замовлення № 883.

Підготовлено до друку Видавничо-поліграфічним центром Університету ДФС України
08200, вул. Університетська, 31, м. Ірпінь, Київська обл., Україна

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи до державного реєстру видавців, виготовлювачів і розповсюджувачів видавничої продукції
Серія ДК № 5104 від 20.05.2016