

О. М. Вакульчик, доктор економічних наук,
професор, завідувач кафедри обліку і аудиту
Академії митної служби України
О. О. Кнішек, старший викладач кафедри
обліку і аудиту Академії митної служби України

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ДІЯЛЬНОСТІ МИТНИХ ОРГАНІВ З ПОСТМИТНИХ ПЕРЕВІРОК СУБ'ЄКТІВ ЗЕД

У статті визначено сутність та економічний зміст постмитного контролю, його сфери і функції. Проаналізовано показники, що відображають стан і динаміку контрольно-перевірної діяльності митниці.

В статті определена сущность и экономическое содержание посттаможженного контроля, его сферы и функции. Проанализированы показатели, отражающие состояние и динамику контрольно-проверочной деятельности таможен.

The article determines the essence and economic content of postcustoms control, its spheres and functions. Indices which demonstrate the state and dynamics of custom check-control activities are analyzed.

Ключові слова. Контрольно-перевірна діяльність, суб'єкти постмитного контролю, результативність постмитного контролю, методи аудиту.

© **О. М. Вакульчик, О. О. Кнішек, 2009**

Вступ. Важливою передумовою європейської інтеграції України є модернізація митної системи держави та поступове наближення митних правил і процедур до європейських стандартів.

Митно-тарифне регулювання – це одна з основних складових державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні. Ефективність заходів тарифного регулювання, їх узгодженість і відповідність міжнародним нормам багато в чому визначається тими правилами, які встановлюють порядок обчислення бази нарахування митних платежів.

Україна веде активну зовнішньоекономічну діяльність. Про це свідчить статистика експорту та імпорту. Так, експорт продукції товарів з 2006 до 2008 рр. збільшився на 42 %, а імпорт за відповідний період зріс на 47,3 % [1]. Тому для України регулювання зовнішньої торгівлі надактуальне.

Оцінка вартості товарів, що переміщуються через митний кордон держави, – досить складна процедура в митній справі, оскільки від коректного визначення митної вартості залежить розмір стягнутих митних платежів. Процедури та методологія визначення митної вартості – досить актуальна наукова проблема, оскільки величина митної вартості значною мірою впливає на забезпечення повноти надходження платежів до державного бюджету. Саме за рахунок удосконалення процедур визначення митної вартості можна набагато підвищити ефективність діяльності митних органів у сфері контролю за переміщенням товарів і транспортних засобів через митний кордон України.

В Україні контроль за правильністю визначення митної вартості здійснюється на трьох етапах:

– до моменту митного оформлення та пропуску товарів і транспортних засобів через митний кордон України – на підставі попередньої інформації;

– під час перетину товарів і транспортних засобів через митний кордон України – у рамках здійснення митного контролю;

– після закінчення операцій митного оформлення та митного контролю після перетину митного кордону України – так званий постмитний контроль.

Для постмитного контролю правильності нарахування і сплати митних платежів наказом Державної митної служби України створено службу аудиту при Департаменті аналітичної роботи, управління ризиками та аудиту [2], яка здійснює координування роботи, методологічне та консультативне забезпечення діяльності підрозділів контрольно-перевірної роботи та аналізу ризиків відділів (секторів) організаційно-контрольної діяльності. Одне із завдань служби аудиту – організаційне та методичне забезпечення перевірок суб'єктів ЗЕД посадовими особами митних органів, надання методичної та практичної допомоги митним органам за напрямом здійснення контрольно-перевірної діяльності та безпосередня участь у проведенні таких перевірок.

На сьогоднішній день загальних, уніфікованих методик перевірок дотримання суб'єктами ЗЕД законодавства з питань митної справи при різних видах зовнішньоекономічних операцій не розроблено.

Аналіз досліджень у теорії і практиці проведення постмитного контролю показав, що нині питання організації, регулювання і проведення контрольної діяльності, її подальшого вдосконалення в Україні в умовах ринкових трансформацій перебувають у центрі уваги ряду представників науки, зокрема С. Коляди, Б. Літовченка, Я. Прокопенко, О. Федотова, Т. Єдинак, С. Терещенко, Є. Корнієнко, Л. Пісьмаченко та ін.

Постановка завдання. Виявлення особливостей сучасного стану і проблем розвитку діяльності митних органів під час постмитних перевірок діяльності суб'єктів ЗЕД.

Результати дослідження. Нині в науковій та методичній літературі є різні варіанти назви процедури контролю після митного оформлення (подальшого митного контролю): постмитний аудит, постаудит,

постконтроль, постмитний контроль, постаудитконтроль, постімпортна перевірка або просто контрольно-перевірні діяльність митних органів.

Визначення сутності та економічного змісту процедур контролю після митного оформлення необхідно починати з розгляду понять “аудит” і “контроль”.

Закон України “Про аудиторську діяльність” дає таке визначення аудиту: “Аудит – це перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб’єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти і відповідності чинному законодавству” [3]. Згідно зі ст. 4 цього закону аудит здійснюється незалежними особами (аудиторами), аудиторськими фірмами, які уповноважені суб’єктами господарювання на його проведення. Аудит може проводитися з ініціативи суб’єктів господарювання, а також у випадках, передбачених чинним законодавством (обов’язковий аудит). Очевидно, що суб’єкти ЗЕД за законодавством не підпадають під обов’язковий аудит.

Поряд із поняттям аудиту існує поняття аудиту податкового – *процесуальних дій органів контролю* “щодо правильності обчислення, своєчасності і повноти сплати податків, зборів та інших обов’язкових платежів, а також дотримання законності операцій, пов’язаних з одержанням доходів і здійсненням розрахунків” [4, 52].

Термін “податковий аудит” широко вживається у практичній діяльності контролюючих органів та суб’єктів підприємництва. Оскільки митні органи належать до контролюючих – на них законодавством України покладено завдання зі здійснення митного контролю – то й постмитний аудит можна розглядати як різновид податкового аудиту в частині перевірки сплати належним чином митних платежів суб’єктами зовнішньоекономічної діяльності.

Контроль аудиторський фінансовий розглядається як “аудиторська діяльність щодо здійснення незалежних позаповідомчих перевірок бухгалтерської (фінансової) звітності, платіжно-розрахункової документації, податкових декларацій та інших фінансових зобов’язань і вимог економічних суб’єктів, а також інших аудиторських послуг (щодо ведення бухгалтерського обліку, складання податкових декларацій тощо)” [4, 435]. Цей вид контролю входить до числа позаповідомчих незалежних перевірок, тому не може бути застосований у роботі митних органів.

До основних завдань митної служби України, передбачених законодавством нашої країни, належить організація та проведення митного контролю під час перетину кордону товарів і транспортних засобів. Однією з форм митного контролю, закріплених Митним кодексом України, є “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 законів справляються при переміщенні товарів через митний кордон України” [5, 29], що стають можливими у період подальшого контролю, а саме у формі постмитного контролю (рис. 1).



Рис. 1. Етапи митного контролю

Відповідно до фінансово-економічного словника, контроль подальший (ретроспективний) здійснюють після завершення господарських операцій або після закінчення певного звітного періоду. Його мета – встановити правильність, законність і економічну доцільність здійснення господарських операцій, виявити недоліки в роботі підприємства, факти недостач і крадіжок. За результатами цього контролю розробляють заходи щодо ліквідації виявлених недоліків та усунення причин і умов їх виникнення [4, 437].

Таким чином, процес митного контролю поділяється на три етапи, кожен з яких має свою сферу застосування і функції.

Після встановлення сфер постмитного контролю спеціалісти визначили основні напрямки контролю, кожен з яких потребує спеціальних методичних підходів при перевірці правильності:

- визначення митної вартості товарів і транспортних засобів;
- класифікації імпортованих товарів і транспортних засобів згідно з УКТЗЕД;
- країни походження товарів;
- оформлення операцій з товарами цільового призначення;
- визначення наявності підстав для отримання пільг у сплаті митних платежів;

- оформлення операцій з давальницькою сировиною;
- оформлення операцій з товарами і транспортними засобами, що ввозяться як внесок іноземного інвестора до статутного фонду підприємств з іноземними інвестиціями;
- визначення відповідності фактичного використання ввезених товарів заявленому митному режиму;
- оформлення операцій з товарами і транспортними засобами, що ввозяться як гуманітарна допомога.

Вступ України до СОТ потребує вдосконалення системи контролю за підприємницькою зовнішньоекономічною діяльністю відповідно до вимог ЄС. У країнах ЄС існує три напрями контролю: імпорт, митні процедури та експорт, кожен з яких поділяється на підгрупи (рис. 2).



Рис. 2. Структура сфер митного контролю в країнах ЄС

При впровадженні концепції постмитного контролю митні органи повинні переходити від тотального митного контролю за переміщенням товарів до митного контролю, який має базуватись переважно на процедурах аудиту. Такий контроль дозволить проводити фінансовий аналіз на основі даних бухгалтерської звітності, призначений для отримання ключових, найбільш інформативних параметрів, які даватимуть об'єктивну й точну картину фінансового стану організації, її прибутків та збитків, змін у структурі активів і пасивів, у розрахунках з дебіторами та кредиторами, на підставі яких можна оцінювати можливості організації виконувати зобов'язання щодо сплати митних платежів, пені, штрафів.

Основним міжнародним документом у сфері організації та проведення митного контролю виступають правила і стандарти, прийняті Міжнародною конвенцією про спрощення та гармонізацію митних процедур (м. Кіото, 1973 р.), які можуть бути покладені в основу вдосконалення вітчизняної законодавчої бази у сфері діяльності державних контролюючих, у тому числі митних, органів [6]. У Кіото вперше визначено методичні засади проведення митного контролю на основі методів аудиту (Стандартне правило 6.6) і сформульовано офіційне визначення поняття “контроль на основі методів аудиту”.

Таким чином, аналіз термінів дозволяє визначити *постмитний контроль*, згідно з етимологічним змістом цього терміна, як *систему заходів, методів та прийомів, які використовують посадові особи митних органів при організації та проведенні 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 підприємствами – суб'єктами ЗЕД до державного бюджету*.

Суб'єктами постмитного контролю є Державна податкова адміністрація України, Державна митна служба України, її спеціалізовані підрозділи та посадові особи, які уповноважені здійснювати контроль із застосуванням методів аудиту.

Очевидно, що для виконання процедур постмитного контролю необхідна достатня кількість спеціалістів, що володіють методами аудиту. Потрібна організаційна модель, при якій процедури аудиту здійснюються аудиторськими фірмами з наданням аудиторського висновку на вимогу митних органів. Тобто проводитиметься “обов'язковий аудит” для суб'єктів ЗЕД (рис. 3).

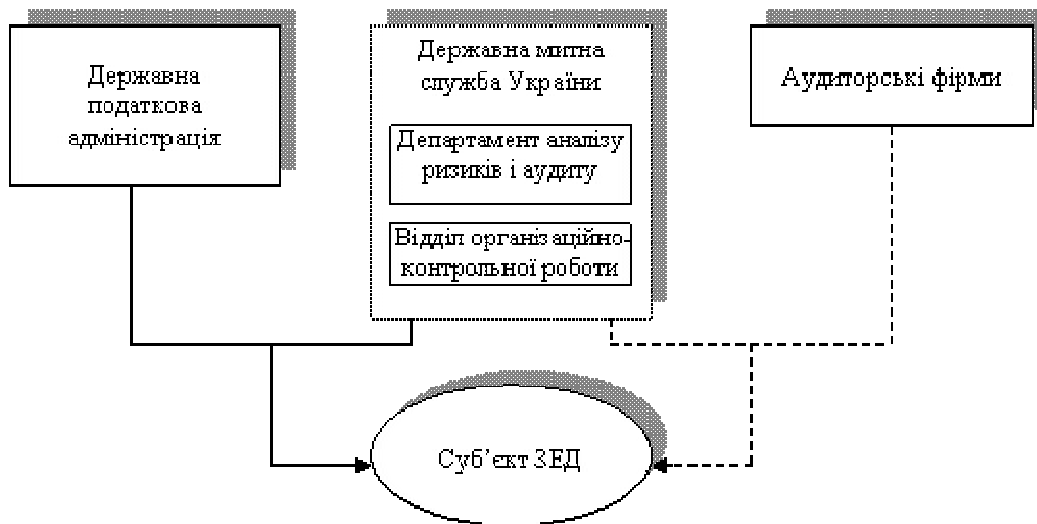


Рис. 3. Суб'єкти постмитного контролю

Із визначення випливає *мета* постмитного контролю – встановлення повноти нарахування і сплати податків і платежів шляхом проведення перевірок законності й повноти відображення в документах митного оформлення та в системі обліку і звітності підприємств суб'єктів ЗЕД обсягів зовнішньоекономічної діяльності.

Для досягнення поставленої мети під час постмитного контролю, залежно від профілів ризику, виконуються такі завдання:

- 1) встановлення, чи є підприємство платником податку (чи зареєстровано 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.

Об'єкт постмитного контролю – зовнішньоекономічні операції, які здійснюються підприємствами – суб'єктами ЗЕД і відображені в системі обліку і звітності та в документах митного оформлення.

Предмет постмитного контролю – інформація про діяльність суб'єкта ЗЕД, сформована в системі бухгалтерського обліку та поза його межами – документальні дані про зовнішньоекономічну діяльність підприємства, що досліджуються за допомогою спеціальних методів і прийомів.

Виходячи з цього, ми можемо визначити *основні функції* постмитного контролю та сформулювати їх зміст (рис. 4).

Специфічні функції постмитного контролю: контрольна, інформативна, економічна, регулівна, водночас фіскальна й захисна функції збігаються із загальними функціями митного контролю.

Основні методи аудиту, які використовуються під час постмитного контролю, такі: опитування, фактична перевірка, порівняння, документальна перевірка, вибіркове дослідження та ін.

Система організації постмитного контролю базується на проведенні планових та позапланових виїзних і камеральних перевірок. Виїзні перевірки дотримання суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності норм податкового законодавства України можуть здійснюватися спільно з органами Державної податкової адміністрації України. Порядок проведення планових та позапланових виїзних перевірок визначено законодавчо у постановах КМУ № 619 та 1730 [7; 8]. Камеральна перевірка проводиться митним органом самостійно і є невиїзною перевіркою документів суб'єкта ЗЕД.

Нині основні зусилля контрольно-перевірної роботи митних органів спрямовано на досягнення результативності та ефективності постмитного контролю. Основні показники діяльності Дніпропетровської митниці у сфері постмитного контролю наведено в табл. 1.

Для оцінки результативності постмитних перевірок запропоновано відповідний коефіцієнт, який розраховується діленням кількості порушень на кількість перевірок:

$KP_{пмк}$ = кількість виявлених порушень/кількість перевірок;
де $KP_{пмк}$ – коефіцієнт результативності постмитного контролю.

Результати й тенденції контрольно-перевірної роботи митниць характеризує інформація про структуру порушень суб'єктами ЗЕД вимог митного законодавства (табл. 2).

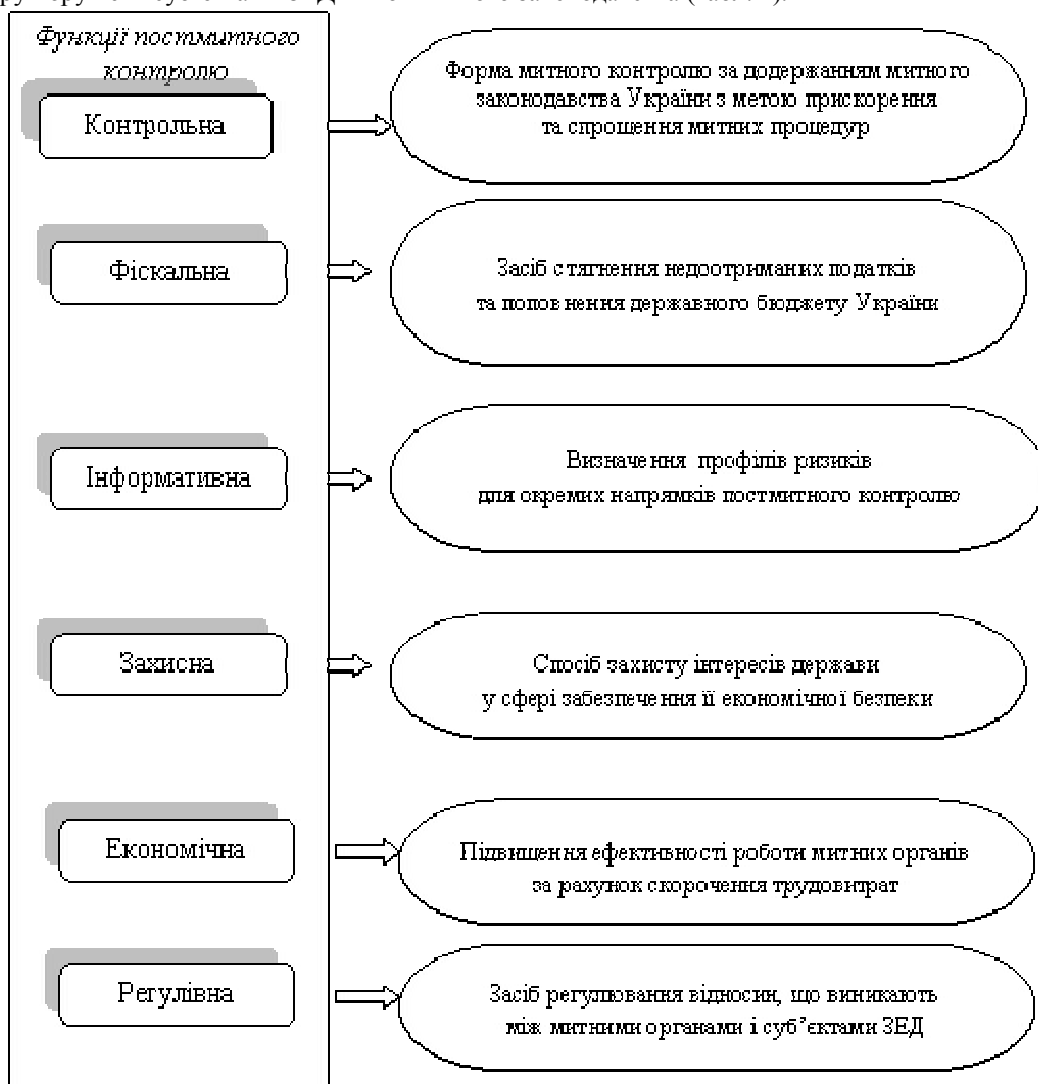


Рис. 4. Характеристика функцій постмитного контролю

Таблиця 1

Результати постмитного контролю підприємств – суб'єктів ЗЕД

Рік	Тип перевірки			Загальна кількість перевірок	Кількість порушень	Коефіцієнт результативності
	планова	позапланова	камеральна			
1	2	3	4	5	6	7(6/5)
2006	18	19	11	48	16	0,33
2007	21	26	21	68	41	0,60
2008	10	14	31	55	31	0,56
Усього	49	59	63	171	88	0,52

Таблиця 2

Структура порушень суб'єктами ЗЕД вимог митного законодавства (Дніпропетровська митниця)

Вид порушення	2006	2007	2008
Зниження митної вартості	2	19	17
Неправильна класифікація товарів	10	16	13
Неправильно визначено країну походження	–	1	1
Безпідставно надано пільги	–	5	–
Порушення інших нормативно-правових актів	3	–	–
Порушення операцій з давальницькою сировиною	1	–	–

Усього	16	41	31
--------	----	----	----

Як видно з табл. 2, у 2008 р. виявлено більше половини порушень з приводу заниження митної вартості. Неправильна класифікація товарів і транспортних засобів теж займає велику частку в загальній структурі порушень, водночас порушень операцій з давальницькою сировиною не стало зовсім.

Основними показниками результативності та ефективності постмитного контролю є також суми донарахованих платежів. Аналіз цих показників наведено в табл. 3.

Таблиця 3

**Структура і динаміка донарахованих платежів
(Чернігівська митниця)**

Показник	2007		2008		Відхилення		Зміна питомої ваги, %
	Сума, грн	Питома вага, %	Сума, грн	Питома вага, %	Абс., грн	Відн., %	
Митні збори	1 898,12	0,83	1 554,02	0,56	-344,10	-18,13	-0,27
Мито	55 045,56	23,95	48 080,21	17,18	-6 965,35	-12,65	-6,77
ПДВ	132 868,61	57,81	137 388,22	49,11	4 519,61	3,40	-8,71
Штрафні санкції	40 021,17	17,41	92 760,55	33,15	52 739,38	131,78	15,74
Усього	229 833,46	100	279 783,00	100	49 949,54	21,73	-

За результатами проведених перевірок у 2007 р. було донараховано платежів на загальну суму 229 833,46 грн, а у 2008 р. – уже 279 783 грн, що на 21,73 % більше. При цьому найбільше додаткових коштів нараховано щодо ПДВ – майже половина всіх донарахувань, а найменше – щодо митних зборів – менше одного відсотка.

Висновки. Узагальнюючи вищезазначене, можна сказати, що постмитний контроль є окремим напрямком діяльності митних органів, який стрімко розвивається і має свій предмет, об'єкт, цілі, завдання та виконує ряд важливих функцій у сфері економічної безпеки України. Безпосередні процедури постмитного контролю полягають у проведенні контролю законності, повноти й достовірності відображення зовнішньоекономічних операцій у системі бухгалтерського обліку і звітності суб'єктів ЗЕД, правильності нарахування та своєчасності сплати митних податків і платежів на основі методів аудиту, які потребують адаптації для виконання відповідних завдань митного контролю.

Література

1. Динаміка структури експорту-імпорту послуг (2005–2008 рр.) [Електронний ресурс] / Держкомстатистики України. – Режим доступу : http://ukrstat.gov.ua/control/uk/localfiles/display/operativ/operativ2008/zd/dseip/dseip2007_u.htm.
2. Про затвердження Положення про Департамент аналітичної роботи, управління ризиками та аудиту [Електронний ресурс] : наказ ДМСУ від 07.04.2009 р. № 307. – Режим доступу : www.customs.gov.ua.
3. Про аудиторську діяльність [Електронний ресурс] : Закон України від 22.04.1993 р. № 3125-XII. – Режим доступу : www.rada.gov.ua.
4. Загородній А. Г. Фінансово-економічний словник [Текст] / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк. – К. : Знання, 2007. – 1072 с.
5. Митний кодекс України від 11.07.2002 р. № 92-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.customs.gov.ua.
6. Міжнародна конвенція про спрощення і гармонізацію митних процедур : Кіотська конвенція, 2007 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://myto.org.ua>.
7. Про затвердження Порядку координації проведення планових виїзних перевірок органами виконавчої влади, уповноваженими здійснювати контроль за нарахуванням і сплатою податків та зборів (обов'язкових платежів) [Електронний ресурс] : Постанова КМУ від 21.07.2005 р. № 619. – Режим доступу : <http://uazakon.com>.
8. Порядок проведення митними органами на підприємствах перевірок системи звітності та обліку товарів і транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України [Електронний ресурс] : затв. Постановою КМУ від 23.12.2004 р. № 1730. – Режим доступу : www.customs.gov.ua.