

**О. В. Горянська**, доцент кафедри обліку та аудиту  
Академії митної служби України  
**О. О. Книшек**, старший викладач кафедри обліку  
і аудиту Академії митної служби України  
**І. О. Войтехова**, курсант  
Академії митної служби України

## СУЧАСНІ ПІДХОДИ ДО ВИЗНАЧЕННЯ РЕЙТИНГУ СУБ'ЄКТА ЗЕД У РАМКАХ ПОПЕРЕДНЬОГО МИТНОГО АУДИТУ

*Розглянуто питання щодо спрощення митного контролю в контексті здійснення попереднього митного аудиту суб'єктів ЗЕД, а саме: необхідність запровадження інституту уповноважених економічних операторів (УЕО), основні вимоги до УЕО; запропоновано етапи проведення попереднього митного аудиту; вперше використано підхід до формування методики рейтингової оцінки на основі результатів попереднього митного аудиту.*

*Рассмотрены вопросы по упрощению таможенного контроля в контексте осуществления предварительного таможенного аудита субъектов ВЭД, а именно: необходимость внедрения института уполномоченных экономических операторов (УЭО), основные требования к УЭО; предложены этапы проведения предварительного таможенного аудита; впервые осуществлен подход к формированию методики рейтинговой оценки на основе результатов предварительного таможенного аудита.*

*The questions of simplification of custom control are considered in the context of previous custom audit of subjects of FEA realization, namely: necessity of introduction of institute of the authorized economic operators (AEO), the basic requirements to AEO; the stages of leadthrough of previous custom audit are offered; the method of rating estimation forming is first marked on the basis of previous custom audit results.*

**Ключові слова.** Попередній митний аудит, уповноважений економічний оператор, суб'єкт ЗЕД, рейтингова оцінка.

**Вступ.** На сучасному етапі інтеграції України в європейський та світовий простір підвищується роль Державної митної служби України. Тому одним із найважливіших напрямків діяльності митних органів є створення сприятливих умов для прискорення товарообігу, що може бути здійснено шляхом спрощення митного контролю.

© О. В. Горянська, О. О. Книшек, І. О. Войтехова, 2011

Разом з цим митні органи повинні бути впевнені в тому, що перепуск товарів через митний кордон України, їх митне оформлення виконується в повному обсязі та відповідно до норм чинного законодавства. З цією метою сьогодні митні органи Європейського Союзу у своїй діяльності послуговуються попереднім, поточним та постмитним аудитом.

За Міжнародною конвенцією зі спрощення та гармонізації митних процедур, митний аудит – це форма митного контролю, яка здійснюється митними органами для перевірки правильності та достовірності даних, зазначених у митних деклараціях, через вивчення бухгалтерських документів, рахунків, систем управління бізнесом [1]. За допомогою митного постаудиту здійснюється контроль за достовірністю відомостей, які пред'являються для проведення митного контролю та оформлення.

В Україні поки що застосовують попередній митний аудит, метою якого є перехід від тотальної перевірки всіх декларацій суб'єктів ЗЕД до їх вибіркового контролю, до факту митного оформлення товарів і транспортних засобів на підставі довіри митних органів.

**Постановка завдання.** Мета цієї статті – дослідження процесу та обґрунтування необхідності нововведення в галузі митної справи – інституту уповноважених економічних операторів та розробка методики формування рейтингової оцінки на основі проведення нового виду контролю – попереднього митного аудиту.

**Результати дослідження.** Відсутність у вітчизняній економічній науці фундаментальних досліджень із цієї проблематики пов'язано з новизною попереднього митного аудиту в системі державного контролю. Як свідчить світова практика, митні адміністрації більшості країн уже ефективно використовують попередній митний аудит.

Відповідно до ст. 2 “Попередній аудит та аудит за фактом” Лімської декларації керівних принципів аудиту, прийнятої IX Конгресом Міжнародної організації вищих контрольних органів (ІНТОСАІ) у 1977 р., попередній аудит являє собою перевірку, що проводиться до початку адміністративної чи фінансової діяльності (заходів, операцій) [2].

Одним з нововведень у митному законодавстві в рамках Митного союзу є створення інституту уповноважених економічних операторів. Економічний оператор – це особа, яка в процесі своєї роботи бере участь у діях, що регулюються митним законодавством.

Уповноважений економічний оператор – це особа, яка:

– після проведення перевірки отримала сертифікат, виданий митним органом;

– визнана як надійний оператор (тобто зі зниженим рівнем ризику) митними органами на території однієї або декількох держав;

– у зв'язку зі своїм статусом може користуватися пільгами, передбаченими митним законодавством, під час діяльності, пов'язаної з митним контролем.

Інститут уповноважених економічних операторів існує в багатьох розвинених країнах світу. Наприклад, у Росії відповідно до ст. 38 Федерального закону “Про митне регулювання в Російській Федерації” від 27.11.2010 р. № 311-ФЗ уповноваженим економічним оператором може бути юридична особа, зареєстрована згідно із законодавством Російської Федерації, що здійснює ввезення товарів у Російську Федерацію для використання у виробничій та іншій підприємницькій діяльності та вивезення товарів з Російської Федерації, включене до реєстру уповноважених економічних операторів [3].

Ця стаття митного законодавства Митного союзу ґрунтується на нормах міжнародного права. Міжнародна конвенція від 18 травня 1973 р. “Про спрощення і гармонізацію митних процедур” передбачає спеціальні процедури для уповноважених осіб, що відповідають установленим митною службою критеріям, у тому числі мають належне досвід відповідності вимогам митної служби і задовільну систему ведення комерційної документації [4].

Суть створення інституту уповноваженого економічного оператора в Митному союзі Росії, Білорусії та Казахстану полягає в наданні певній категорії осіб, які користуються довірою митних органів, можливості використовувати спеціальні спрощення, до яких належить тимчасове зберігання товарів у приміщеннях, на відкритих майданчиках без включення їх до реєстру власників складів тимчасового зберігання; випуск товарів до подання митної декларації; випуск товарів за пред'явленням мінімальної інформації, необхідної для ідентифікації товарів і достатньої для подальшого заповнення остаточної декларації на товари; очищення товарів на об'єктах декларанта або в іншому місці, дозволеному митною службою, і на додаток, у міру можливості, виконання інших спеціальних процедур, включаючи попереднє митне декларування товарів, у тому числі з поданням неповної і (або) періодичної митної декларації. Використання спеціальних митних спрощень для суб'єктів ЗЕД, котрі зареєстровані як уповноважені економічні оператори, дає можливість мінімізувати фінансові та часові витрати на здійснення митних операцій.

Для отримання статусу уповноваженого економічного оператора суб'єкт ЗЕД мусить бути зареєстрованим на території ЄС (за винятком деяких випадків), мати відповідне досвід про виконання митних вимог, задовільну систему управління звітів, яка дає можливість здійснювати митний контроль, доведену платоспроможність і використовувати відповідні стандарти надійності та безпеки.

Для включення до реєстру уповноважених економічних операторів юридична особа звертається до уповноваженого митного органу із заявою в письмовій формі.

Юридична особа, яка подає заяву на внесення її до реєстру уповноважених економічних операторів, повинна вести бухгалтерський і податковий облік, а також управлінський облік для митних цілей, що спрямований на виконання завдань постмитного аудиту та попереднього митного аудиту, а також надати митним органам доступ у межах їх компетенції до баз і банків даних митних операцій автоматизованих інформаційних систем заявника з урахуванням вимог законодавства про захист інформації, а також застосовувати автоматизовану інформаційну систему, що містить заходи із захисту інформації, що забезпечують запобігання несанкціонованого доступу до інформації.

За розгляд заяви про включення в реєстр плата не стягується. Рішення про включення юридичної особи до реєстру уповноважених економічних операторів оформляється шляхом видачі сертифіката за такими типами:

- УЕО – митні пільги;
- УЕО – надійність та безпека;
- УЕО – митні пільги / надійність та безпека.

Відповідно до Закону України “Про аудиторську діяльність” [5] і методик проведення аудиту суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та ґрунтуючись на практиці аудиторської діяльності, попередній митний аудит має проводитись у дев'ять етапів (рис. 1).

На першому етапі збираються дані про організацію та її структуру, інформація про товари, форму їх сплати, вартість товарів, витрати, пов'язані з товарами, докладніша інформація про вартість продукції, про проведені угоди та системи бухгалтерського обліку. На цьому етапі здійснюється оцінка сильних та слабких сторін комерційної діяльності суб'єкта ЗЕД, що підлягає перевірці. Залежно від місця розташування суб'єкта ЗЕД приймається рішення про місце проведення аудиту.

Другий етап передбачає зустріч митних органів або незалежного аудитора із суб'єктом зовнішньоекономічних відносин. Митні органи вимагають надання детальної інформації за видами діяльності, що перевірятимуться, і документів, зокрема комерційних інвойсів, замовлень на придбання, рахунків, контрактів (договорів), ділової кореспонденції тощо.

Третій етап – це перша зустріч з аудитором, під час якої повинні бути присутні офіційні особи, що перевіряються (директор, бухгалтер, юристи). Аудитором може виступати як посадова особа відділу аудиту митного органу, так і незалежний аудитор, що має бути акредитованим у митних органах (із практики зарубіжних країн).

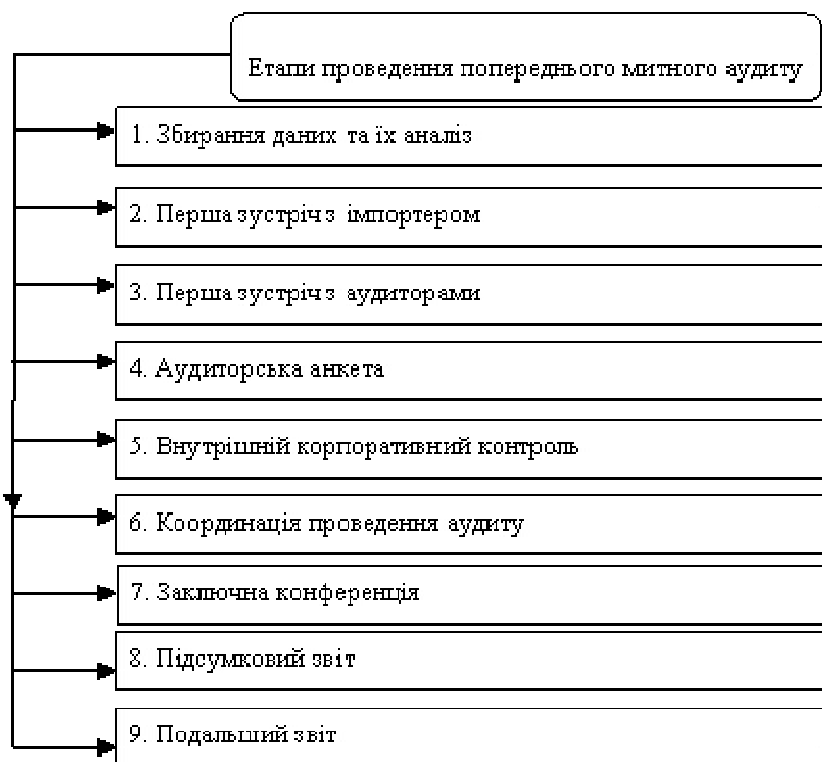


Рис. 1. Етапи проведення попереднього митного аудиту

Аудитор повідомляє про мету й завдання аудиту. У випадку, якщо суб'єкт ЗЕД, який перевіряється, зацікавлений в отриманні допомоги від митного органу, останній повинен здійснити перевірку на достатньо професійному рівні. Попередній виступ керівництва компанії сприяє налагодженню тісного співробітництва.

На четвертому етапі митні органи можуть звертатись до суб'єкта ЗЕД з проханням заповнити анкету з метою отримання інформації про організаційну структуру, вартість імпортованих товарів, іноземних контрагентів. У разі, коли перевіряється договір між пов'язаними особами, надається анкета з метою отримання відомостей про взаємовідносини між особою, яка перевіряється, та головним підприємством.

В Європейському Союзі обов'язково здійснюється попередня перевірка на підприємстві суб'єкта ЗЕД за спеціальною анкетою, при цьому коло питань розрізняється залежно від типу оператора – брокер, перевізник, власник митного складу, виробник, імпортер і т. д.

Наступним етапом є внутрішній корпоративний контроль. Митні адміністрації повинні стимулювати суб'єкт ЗЕД до самооцінки та аналізу його господарської діяльності, пов'язаної з аудитом, до початку аудиту. Тому обов'язкова наявність внутрішнього відділу аудиту суб'єкта ЗЕД.

Під час перевірки слід інформувати особу, яка перевіряється, про мету аудиту й інші питання, пов'язані з митним законодавством. У разі виявлення порушення аудиторська група повинна зафіксувати такі порушення та, якщо це передбачено національним законодавством, повідомити податкові органи.

На сьомому етапі проводиться заключна конференція. Митна адміністрація організовує офіційну зустріч з представниками суб'єкта ЗЕД, надає результати перевірки і приймає пояснення до підготовки підсумкового звіту. Заключним етапом аудиту можна вважати митне забезпечення контролю за виконанням висновків та пропозицій раніше проведеного аудиту.

Витрата часу та обсяг процедур, потрібний для виконання попереднього аудиту УЕО, змінюється залежно від багатьох чинників, до яких належать:

- розмір і складність операцій;
- їх підготовка і звіти;
- існуюча інформація і дозволи, допустимі митними органами;
- консультації між митними органами;
- потреба в консультуванні з іншою урядовою владою.

У багатьох випадках митні органи мають прямий доступ до інформації контролю, що вже проводиться:

- інформація зібрана під час того, як економічні оператори просять митного дозволу;
- інформація про митний контроль;
- інформація, яка зосереджується в митній комп'ютеризованій системі, перетворена економічним оператором для щоденного використання.

Митні органи повинні використати цю інформацію наскільки це можливо з дозволу УЕО. Це гарантує ефективність аудиту.

Перш ніж аудитор розпочне попередній митний аудит, йому слід виконати велику кількість організаційних робіт. Передусім він повинен мати відомості про об'єкт аудиту та орієнтуватися в галузі його діяльності.

На організацію проведення попереднього аудиту зовнішньоекономічної діяльності впливають особливості правового регулювання та порядку оподаткування експортно-імпортних операцій, тобто чітке регулювання валютних операцій державою, наявність особливої системи оподаткування експортних та імпортних операцій, наявність в обліку об'єктів, яких немає в інших видах діяльності, наприклад курсова різниця, іноземна валюта, податкові векселі тощо. Попередній митний аудит формується в послідовності від загального до конкретного або від конкретного до загального. Кожен незалежний аудитор або посадова особа митного органу має право самостійно обирати послідовність своєї роботи залежно від особливостей діяльності підприємства, яке перевіряється.

Попередній митний аудит зовнішньоекономічної діяльності суб'єкта ЗЕД має проводитися за такими напрямками:

- аудит правових аспектів ведення зовнішньоекономічної діяльності;
- аудит експортно-імпортних операцій;
- аудит придбання та продажу іноземної валюти;
- аудит управлінського та фінансового обліку;
- аудит інших операцій у зовнішньоекономічній діяльності.

Аудитор мусить оцінити правові аспекти ведення зовнішньоекономічної діяльності суб'єкта господарювання, а також установити види цієї діяльності та їх відповідність чинному законодавству. Базовим законом, що регламентує зовнішньоекономічну діяльність суб'єктів господарювання – резидентів, є Закон України “Про зовнішньоекономічну діяльність” від 16 квітня 1991 р. № 959-ХІІ [5].

Незалежний аудитор або посадова особа митного органу має встановити, чи передбачена установчими документами суб'єкта ЗЕД зовнішньоекономічна діяльність; які її види; наявність дозволу чи ліцензії на виконання певного виду зовнішньоекономічної діяльності; наявність та умови застосування валютного рахунка; повноту документального підтвердження ведення зовнішньоекономічної діяльності (наявність договорів, запрошень, наказів (розпоряджень) тощо).

Оцінюючи доцільність і законність експортно-імпортних операцій, аудитор перевіряє правильність оформлення та наявність первинних документів, а саме:

- а) митної документації (вантажно-митних декларацій, сертифікатів про походження товарів, довідок про сплату мита, акцизів і зборів, податку на додану вартість);
- б) нотаріально засвідчених контрактів і копій контрактів (мовою оригіналу та в перекладі); ліцензій на експорт, якщо товар підлягає ліцензуванню;
- в) розрахункової документації (рахунки-фактури, інвойси, розрахункові специфікації, переказні векселі – тратти;
- г) банківської документації (заяви про перекази валюти, інкасові доручення, доручення про відкриття акредитивів, чеки, виписки операцій за розрахунковими і валютними рахунками);
- д) технічної документації (технічні паспорти машин і обладнання, формуляри й описи виробів, інструкції з монтажу, налагоджування, управління й ремонту);
- е) товарно-супровідної документації (сертифікати про якість товарів); транспортної, експедиторської і страхової документації (залізничні накладні та їх копії, страхові поліси або сертифікати);
- є) складської документації (документи іноземних комерційних складів, що містять розписки про прийняття товарів на зберігання і заставні свідоцтва);
- ж) документів про нестачу та псування товарів (комерційні акти про нестачу, аварійні сертифікати і претензійно-арбітражна документація (претензійні листи, позовні заяви, постанови суду про задоволення або відхилення позову).

Здійснюючи попередній митний аудит, посадова особа митного органу має перевірити правильність відображення в бухгалтерському та податковому обліку операцій з придбання та продажу іноземної валюти. Також аудитор перевіряє правильність розрахунків з підзвітними особами та оподаткування доходів нерезидентів. Аудит розрахунків з підзвітними особами, які перебувають у закордонних відрядженнях, має певні особливості з позиції валютного законодавства. Крім наказу на відрядження, повинні бути кошторис витрат і довідка-розрахунок про виданий аванс.

Попередній аудит суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності з метою отримання статусу уповноваженого економічного оператора визначає можливість окремого обліку витрат, згрупованих та розподілених за центрами відповідальності, в ролі яких виступають ринки збуту, замовники, види продукції з метою перевірки дотримання законодавства у сфері визначення митної вартості та класифікації товарів і транспортних засобів згідно з УКТЗЕД, правильності оформлення операцій з товарами цільового призначення, визначення відповідності фактичного використання ввезених товарів заявленому митному режиму, оформлення операцій з товарами і транспортними засобами, що ввозяться як гуманітарна допомога, а також у сфері пільг, у моделях давальницької сировини, інвестування у статутні фонди іноземного капіталу, системи сплати митних платежів.

Уповноважений митний орган, здійснюючи попередній митний аудит суб'єкта ЗЕД, має встановити, як працює внутрішня система оператора: чи існує внутрішній контроль, чи може оператор сам установлювати незаконні або неправильні операції і чи проінструктовані службовці, як діяти у випадку виявлення невідповідностей. За необхідності надаються рекомендації щодо усунення ризиків.

На етапі завершення попереднього митного аудиту доречною та інформативною стане комплексна оцінка фінансового стану суб'єкта ЗЕД, на основі якої можливе включення підприємства до рейтингу уповноважених економічних операторів.

Цільова спрямованість аналізу та вибір відповідних оцінних критеріїв значною мірою залежить від потенційних користувачів та замовників такої інформації.

В об'єктивній інформації щодо реального фінансового становища підприємства зацікавлені такі особи:

- власники підприємства (засновники й акціонери), для яких збиткова діяльність означає зменшення їх частини власного капіталу, а у випадку банкрутства – повну його втрату;

- кредитори (банки, інвестиційні компанії, власники облігацій підприємства), які у зв'язку з можливим банкрутством підприємства несуть утрати від недоодержання відсотків, а в деяких випадках і від неповернення кредитів;

- керівники, фахівці й інші наймані працівники підприємства, для яких збиткова діяльність і банкрутство обертається втратою заробітку й роботи;

- ділові партнери підприємства – постачальники, товарні й фінансові брокери, дилери для збуту продукції, яких у першу чергу цікавить надійність підприємства з погляду його платоспроможності;

- державні й муніципальні органи управління, включаючи податкову службу, які відповідають за наповнення державного і місцевих бюджетів за рахунок надходжень у вигляді податків і відрахувань з боку економічно розвинених підприємств.

На рис. 2 визначено коло та інтереси зацікавлених осіб: власники очікують збереження або зростання капіталу; кредитори – повернення позик та виплати відсотків, що забезпечується платоспроможністю, яка, у свою чергу, є запорукою довіри ділових партнерів; керівники та працівники очікують на гарантовану заробітну платню; тощо. Реалізація зазначених інтересів, як правило, є результатом задовільного фінансового стану й достатнього рівня прибутку, але перспективний характер очікувань визначає такий напрямок досліджень, як потенціал, бо саме ця категорія відображає майбутню та реальну здатність підприємства досягати визначених цілей.

Завдяки зовнішньому аналізу діяльність підприємства перебуває під постійним спостереженням і контролем з боку акціонерів, кредиторів, постачальників, реальних і потенційних інвесторів. Для проведення такого аналізу зазвичай залучаються компетентні фахівці з аудиторських і консалтингових фірм, які гарантують незалежну і професійну експертизу даних про підприємство. У першу чергу аналізу підлягають дані, що містяться в документах річної фінансової звітності – Балансі підприємства (форма № 1), Звіті про фінансові результати (форма № 2) та Звіті про рух грошових коштів (форма № 3).

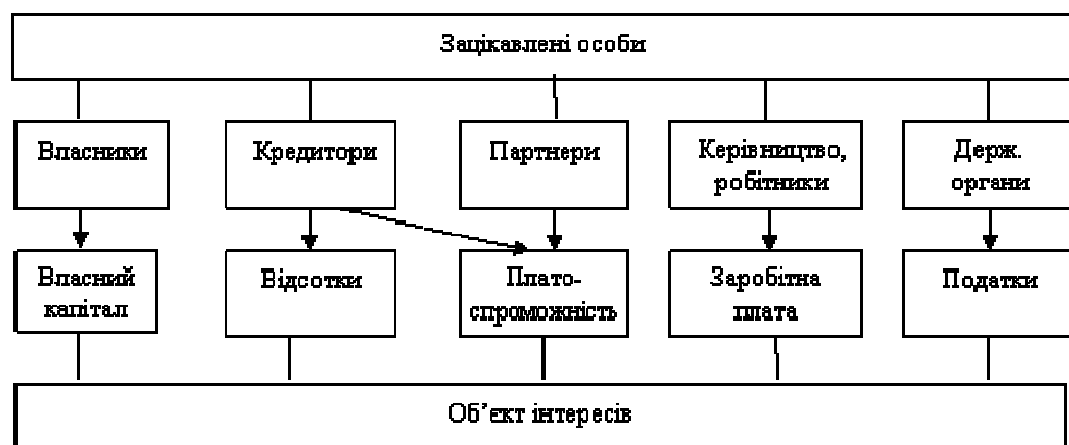


Рис. 2. Коло зацікавлених осіб в інформації щодо фінансового стану підприємства та їх інтереси

Таким чином, в умовах транзитивної економіки основним підґрунтям в оцінці економічного стану підприємств та його розвитку може стати тільки комплексний аналіз селективної групи показників або використання інтегрованих критеріїв, що дозволить вчасно побачити негативні тенденції і можливе погіршення рейтингу підприємства.

Традиційні підходи до комплексного аналізу та оцінки підприємств розподіляються на дві групи: фінансові та підходи професійних оцінювачів. Фінансові підходи базуються на положенні, що фінансовий стан – найважливіша характеристика підприємства, тому комплексний аналіз та оцінка бізнесу повинні здійснюватися на базі показників, що характеризують фінансові результати підприємства. Ці показники можуть бути отримані шляхом аналізу публічної фінансової звітності – фінансових звітів відкритих акціонерних товариств, що доступні в засобах масової інформації. Такий підхід використовують аналітики банків та рейтингових агенцій.

Починаючи з першої половини 90-х рр. XX ст. аналітики та управлінські консультанти в розвинених країнах інтенсивно розробляють нові методики комплексного аналізу, які поєднують аналіз фінансового стану і

фінансових результатів з оцінками стратегічних можливостей і перспектив, використовують основні положення та інструменти сучасної теорії фінансів на додаток до оцінки активів підприємств. Більшість методик спрямована на отримання певного показника, що дозволяє ранжувати підприємства в порядку зміни їх фінансового стану і, таким чином, отримати класифікацію підприємств за рейтингом. За сучасними методиками при побудові рейтингової оцінки використовуються дані про виробничий потенціал підприємства, рентабельність його продукції, ефективність використання виробничих та фінансових ресурсів, стан і розміщення коштів, їх джерел тощо.

У загальному вигляді розрахунок інтегрального показника рейтингової оцінки ґрунтується на порівнянні підприємств за великою кількістю показників, що характеризують фінансовий стан, рентабельність і ділову активність у порівнянні з умовним еталонним підприємством, яке має оптимальні результати за порівнюваними показниками, або ранжується за різними алгоритмами. Найбільш прості алгоритми можуть бути використані, якщо відібрані похідні показники зростають за покращання фінансового стану.

Науковці застосовують різні методики рейтингової оцінки фінансового стану. Найпоширеніше порівняння з еталонною організацією, яка має краще значення за всіма показниками, тобто еталонном порівняння слугують не суб'єктивні припущення експертів у вигляді норми, критерію, а найбільш високі результати, що склалися в реальній ринковій економіці.

Такий підхід, зазначає А. Д. Шеремет, відповідає практиці, де кожен товаровиробник прагне мати кращий вигляд, ніж конкурент. Загалом алгоритм порівняльної рейтингової оцінки фінансового стану може бути відображений такими операціями [6].

1. Вихідні дані подаються у вигляді матриці  $(a_{ij})$ , тобто таблиці, де в рядках записані номери показників  $(i = 1, 2, 3, \dots, n)$ , а у стовпцях – номери організації  $(j = 1, 2, 3, \dots, m)$ .

2. За кожним показником знаходиться максимальне значення і заноситься в стовпчик умовної еталонної організації  $(m + 1)$ .

3. Вихідні показники матриці стандартизуються відносно відповідного показника еталонної організації за формулою:  $x_{ij} = (a_{ij}) / (\max a_{ij})$ , де  $x_{ij}$  – стандартизовані показники  $j$ -ї організації.

4. Для кожної організації значення її рейтингової оцінки визначається за формулою:

$$R_j = \sqrt{(1 - x_{1j})^2 + (1 - x_{2j})^2 + \dots + (1 - x_{nj})^2},$$

де  $R_j$  – рейтингова оцінка для  $j$ -ї організації;

$x_{1j}, x_{2j}, \dots, x_{nj}$  – стандартизовані показники  $j$ -ї організації.

5. Організації впорядковуються (ранжуються) в порядку зменшення рейтингової оцінки. Найвищий рейтинг має організація з мінімальним значенням  $R$ , тобто відхилення її фактичних показників від еталонних мінімальне. Для вживання даного алгоритму на практиці жодних обмежень кількості порівнюваних показників і організацій не передбачено.

Р. С. Сайфулін і Г. Г. Кадиков [7] запропонували використовувати для експрес-оцінки фінансового стану рейтингове число  $R$ , яке визначається за формулою:

$$R = L / (1/LN \times Ki), i=1,$$

де  $L$  – кількість показників;

$LN$  – критерій (норма) для  $i$ -го коефіцієнта;

$Ki$  –  $i$ -й коефіцієнт;

$1/LN$  – ваговий індекс  $i$ -го коефіцієнта.

У разі повної відповідності значень коефіцієнтів  $K_1 \dots K_i$  їх нормативним мінімальним рівням рейтинг організації дорівнюватиме 1, вибраний як рейтинг умовної задовільної організації. Фінансовий стан з рейтинговою оцінкою менше 1 характеризується як незадовільний.

Проводячи просторову рейтингову оцінку, отримаємо  $n$  оцінок ( $n$  – кількість організацій), які записуються в порядку зростання. Під час проведення динамічної рейтингової оцінки отримаємо  $m$  оцінок ( $m$  – кількість порівнюваних періодів), які є часовим рядом і далі піддаються обробці за правилами математичної статистики.

А. Д. Шеремет перелічує вимоги, які має задовольняти система фінансових коефіцієнтів з погляду ефективності рейтингової оцінки фінансового стану:

– фінансові коефіцієнти мають бути максимально інформативними і давати цілісну картину стійкості фінансового стану;

– в економічному сенсі фінансові коефіцієнти повинні мати однакову спрямованість (позитивну кореляцію, тобто зростання коефіцієнта означає поліпшення фінансового стану);

– для всіх показників мають бути вказані числові нормативи мінімального задовільного рівня або діапазону змін;

– фінансові коефіцієнти повинні розраховуватися лише за даними публічної бухгалтерської звітності;

– фінансові коефіцієнти повинні давати можливість проводити рейтингову оцінку організації як у просторі (тобто порівняно з іншими організаціями), так і в часі (за ряд періодів).

Отже, для проведення рейтингової оцінки слід визначитися у двох напрямках:

- вибір алгоритму рейтингової оцінки;
- вибір показників, які становитимуть систему рейтингу.

Останнє завдання залежить від цілей визначення рейтингу підприємств, відповідно набір коефіцієнтів або критеріїв має точно відображати потреби оцінювання. У випадку потреби попереднього митного аудиту, до складу системи рейтингового оцінювання мають включатися як класичні коефіцієнти фінансового аналізу, так і специфічні показники та індикатори діяльності підприємств ЗЕД.

Система рейтингової оцінки, що використовується в окремих країнах ЄС, базується на використанні методики попереднього контролю суб'єктів ЗЕД. Загальна рейтингова оцінка формується на основі чотирьох секцій:

1. Корпоративна структура та організація оператора. Оцінюється період ведення бізнесу у відповідній галузі, сертифікати та інші документи (для внутрішніх процесів, баланс, для реєстрації ISO), наявність і стан системи планування та контролю.

2. Виробництво або торгівля. Розглядається надійність клієнтів і постачальників оператора, прав інтелектуальної власності (патенти, торгові марки, ноу-хау), хімічний та фізичний аналіз товарів, організації продажу, управління закупівлями і транспортуванням.

3. Фінансовий стан (активи і доходи). Розраховується показник повернення дебіторської та кредиторської заборгованості клієнтів оператора, коефіцієнт загальної ліквідності, оборотності запасів і коефіцієнт покриття довгострокових активів, повернення інвестицій та акціонерного капіталу, валовий прибуток від продажу.

4. Митна складова. Оцінюється наявність дозволу на здійснення митних режимів або процедур, санкцій за митні та податкові порушення, країни призначення товарів, експортні товари, торгівля з третіми країнами, кількість перевірок митними органами, які не встановили порушень за останні три роки.

Рівень надійності уповноваженого економічного оператора оцінюється за результатами кожної секції окремо, після чого складається в загальну рейтингову оцінку, яка може коливатися від нуля до ста балів. Результат бальної оцінки переважно формується відповідно до коефіцієнта ризику, який відображає частоту й обсяг перевірки конкретного суб'єкта ЗЕД.

Зростання кількості балів прямо пропорційне збільшенню рівня довіри митного органу до уповноваженого економічного оператора. У митних органів формується негативна думка про діяльність суб'єкта ЗЕД, якщо отримана рейтингова оцінка нижча 25 пунктів, діяльність оператора не є повністю легальною, об'єкт перебуває під процедурою банкрутства чи обов'язкової адміністративної ліквідації, або протягом останніх трьох років оператор звітує про збільшення збитку від операційної діяльності без поважних економічних причин. Виконання хоча б однієї з умов може слугувати підставою для детального митного контролю зовнішньоекономічних операцій та постійного нагляду за діяльністю даного оператора з боку митних органів.

**Висновки.** Таким чином, однією з необхідних умов ефективного впровадження інституту уповноважених економічних операторів в Україні є підготовча робота з формування системи рейтингової оцінки суб'єктів ЗЕД з метою надання їм статусу уповноваженого економічного оператора на основі відповідних методик, зроблених у країнах ЄС та адаптованих до умов української економіки.

Запровадження інституту уповноважених економічних операторів в українську митну практику стане важливим етапом у спрощенні митного контролю та розвитку системи взаємодії митної служби і учасників ЗЕД, що наблизить Україну до сучасного міжнародного митного співробітництва розвинених країн світу.

## Література

1. Міжнародна конвенція про спрощення і гармонізацію митних процедур (Киотська конвенція) (укр/рос) від 18 травня 1973 р. в редакції 26 червня 1999 р. // ЛІГА ЗАКОН Юрист.
2. Лімська декларація керівних принципів аудиту, прийнята IX Конгресом Міжнародної організації вищих контрольних органів (ИНТОСАІ) у 1977 р. // ЛІГА ЗАКОН Юрист.
3. Про митне регулювання в Російській Федерації : Федеральний закон від 27.11.2010 р. № 311-ФЗ // ЛІГА ЗАКОН Юрист.
4. Про зовнішньоекономічну діяльність : Закон України від 16 квітня 1991 р. № 959-ХІІ // ЛІГА ЗАКОН Юрист.
5. Про аудиторську діяльність : Закон України від 22 квітня 1993 року № 3126-ХІІ (із змінами і доповненнями внесеними Законом України від 14 вересня 2006 р. № 140-V) // ЛІГА ЗАКОН Юрист.
6. Шеремет А. Д. Комплексный анализ хозяйственной деятельности : учебник для вузов / Шеремет А. Д. – М. : ИНФРА-М, 2009. – С. 323.
7. Шеремет А. Д. Методика финансового анализа : учебное пособие / Шеремет А. Д., Сайфулин Р. С., Негашев Е. В. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Инфра-М, 2001. – С. 192.