

Петрик О. А.,
Мариніч І. О.

РОЛЬ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТУ В ПРОВЕДЕННІ ПОСТМИТНОГО КОНТРОЛЮ

Визначено сутність постмитного контролю, стан його розвитку в Україні, рівні законодавчого та нормативного регулювання. Розглянуто можливий вплив незалежного аудиту на забезпечення ефективності впровадження постмитного контролю, запропоновано перелік основних аудиторських процедур.

Ключові слова: суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності, постмитний контроль, незалежний аудит, аудиторські процедури.

1. Вступ

Економічні перетворення, які відбуваються в Україні, мають на меті інтегрування української економіки до системи міжнародних економічних відносин. За останні п'ять років обсяг експорту товарів і послуг зріс з 423564 млн. грн. в 2009 році до 681899 млн. грн. в 2013 році, обсяг імпорتنих операцій відповідно зріс з 438860 млн. грн. до 805662 млн. грн. 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 постмитного контролю, який передбачає максимальне скорочення митних процедур під час перетину кордону, з подальшою детальною перевіркою дотримання вимог діючого законодавства суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності. Забезпечити ефективність і об'єктивність постмитного контролю може лише залучення до цього процесу незалежних аудиторів.

2. Аналіз літератури та постановка проблеми

Питанням організації та проведення постмитного контролю присвятили свої праці такі вітчизняні науковці, як: Вакульчик О. М., Гончарук Ю. В., Єдинак В. Ю., Єдинак Т. С., Пашко П. В., Панкратьєва О. О., Томчук Н. А. та інші. Зарубіжний досвід організації постмитного контролю досліджено у роботах Берзана О. О., Глазунової Н., Казунари І., Игнатюка А. З., Попової Л. А., Черныша А. Я. та інших [1–6]. Повільні темпи впровадження, необхідність систематизації розвитку постмитного контролю в Україні, та потреба підвищення його результативності шляхом доручення до цього процесу незалежних аудиторів визначають актуальність дослідження.

Необхідність подальшого запровадження в Україні постмитного контролю та неоднозначність його розуміння науковцями та практиками зумовлюють потребу уточнення його сутності, вивчення особливостей сучасного стану і напрямів розвитку, а також ролі і місця незалежного аудиту в його здійсненні. Для вирішення цього завдання здійснено аналіз особливостей нормативно-правового регулювання постмитного контролю та обґрунтовано можливості незалежного аудиту у його реалізації.

3. Об'єкт, мета та задачі дослідження

Об'єкт дослідження — суспільно-правові відносини, які виникають при переміщенні товарів через митний кордон.

Мета дослідження — вивчення проблем нормативно-правового регулювання впровадження в практику митних органів митного постаудиту на сучасному етапі.

Виходячи з визначеної мети, задачі дослідження визначені наступним чином:

- аналіз законодавчого регулювання митного та постмитного контролю;
- розгляд процедур митного контролю;
- характеристика поняття постмитного контролю та постмитного аудиту;
- визначення ролі, місця та процедур незалежного аудиту в системі постмитного контролю.

4. Матеріали та методи дослідження законодавчого регулювання постмитного контролю

Сучасні процеси глобалізації світової економіки безпосередньо впливають на розвиток українських підприємств. Адже основним суб'єктом зовнішньоекономічних відносин виступає підприємство, як ключова ланка ринкової економіки. Зовнішньоекономічна діяльність підприємства є важливою і невід'ємною сферою господарської діяльності, яка при ефективному використанні всього комплексу сучасних форм і методів міжнародного бізнесу здатна позитивно впливати на ефективність виробництва, його технічний рівень, якість продукції, що виробляється. Вихід підприємства на зовнішні ринки сприяє його економічному розвитку, стимулює

оновлення засобів виробництва і технологій, підвищує якість продукції та її конкурентоспроможність. У той же час зовнішньоекономічна діяльність була і залишається важливою складовою суспільного розвитку України, важливим елементом глобалізації економіки країни. Для успішної євроінтеграції української економіки необхідні істотні зусилля як окремих підприємств — суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, так і держави в цілому. Від ефективності цих зусиль залежить не тільки динаміка експортно-імпорتنних операцій, а насамперед — можливість подальшого розвитку економіки країни, як складової загальносвітової економічної системи.

Вплив держави на розвиток зовнішньоекономічних відносин визначається обґрунтованістю і ефективністю законотворчого процесу. Основні методи дослідження законодавчого та нормативного регулювання здійснення постмитного контролю в Україні, що були застосовані авторами: аналіз, синтез, системний підхід, порівняння, узагальнення.

Визначальним у регулюванні діяльності підприємств України на зовнішніх ринках є Закон «Про зовнішньоекономічну діяльність» [1]. З 1 червня 2012 р. набрав чинності новий Митний кодекс України, який уніфікував десятки розрізаних законодавчих актів, адаптував більшість митних правил до європейських норм [2]. Кодекс спрямований на забезпечення захисту економічних інтересів України, створення сприятливих умов для розвитку її економіки, захисту прав та інтересів суб'єктів підприємницької діяльності та громадян, а також забезпечення додержання законодавства України з питань митної справи.

Митне регулювання зовнішньоекономічної діяльності здійснюється згідно з Законом України «Про зовнішньоекономічну діяльність», Митним кодексом України, Єдиним митним тарифом України, міжнародними договорами та ін.

5. Результати дослідження сутності митного та постмитного контролю, його законодавчого регулювання та можливостей його проведення незалежними аудиторами

Митний контроль — це сукупність заходів, що здійснюються з метою забезпечення додержання норм Митного кодексу, законів та інших нормативно-правових актів з питань державної митної справи, міжнародних договорів України, укладених у встановленому законом порядку. Митний контроль передбачає виконання органами доходів і зборів мінімуму митних формальностей, необхідних для забезпечення додержання законодавства України з питань державної митної справи. З метою підвищення ефективності митного контролю органи доходів і зборів взаємодіють з учасниками зовнішньоекономічної діяльності, уповноваженими економічними операторами, іншими особами, діяльність яких пов'язана із здійсненням зовнішньої торгівлі, та з їх професійними об'єднаннями (асоціаціями) [2].

Аналіз досвіду роботи митних органів, переконливо свідчить про те, що для досягнення цієї мети необхідно мати надійний апарат оцінки ефективності системи управління митними органами, а також якість митних послуг [3].

Митний контроль здійснюється уповноваженими особами шляхом:

1) перевірки документів та відомостей, які надаються органам доходів і зборів під час переміщення товарів, транспортних засобів комерційного призначення через митний кордон України;

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

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

4) усного опитування громадян та посадових осіб підприємств;

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

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

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

8) направлення запитів до інших державних органів, установ та організацій, уповноважених органів іноземних держав для встановлення автентичності документів, поданих органу доходів і зборів [2].

Однією із процедур митного контролю, яка займає багато часу у зв'язку з необхідністю проведення деталізованого вивчення і комплексного аналізу документів, численних консультацій, а також частого узгодження спірних питань, є контроль визначення і коригування митної вартості товарів, що залежно від обставин може тривати до 110 календарних днів. Такі затримки для суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності, виробничі, торгівельні чи інші комерційні процеси якого носять безперервний характер, є неприпустимими і викликають чимало нарікань.

Вирішення питання щодо спрощення процедур митного контролю і митного оформлення і, відповідно, скорочення часу, який суб'єкт зовнішньої економічної діяльності витрачає на це під час ввезення товарів на митну територію, можливе шляхом відтермінування процедури визначення митної вартості товарів до етапу постмитного контролю.

Постмитний контроль — це відносно нова для України форма митного контролю. Аналіз зарубіжного досвіду дає підстави сподіватися, що запровадження постмитного контролю в Україні значно спростить і прискорить проведення митних процедур, та буде сприяти подальшому розвитку зовнішньоекономічної діяльності.

В науковій літературі немає єдиного підходу щодо визначення процедур контролю після митного оформлення. Ці процедури ідентифікуються як «постмитний контроль», «митний аудит», «митний пост-аудит», «митний пост-аудит чи контроль» та ін. Постмитний контроль — це система 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 зовнішньоекономічної діяльності до державного бюджету [4].

У загальному сенсі постмитний аудит 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 [5].

Пост-митний аудит — це процес, що дозволяє співробітникам митниці перевіряти точність декларацій за допомогою перевірки книг, записів, бізнес-систем і всіх відповідних митних комерційних даних фізичних осіб/компаній, безпосередньо або побічно задіяних у міжнародній торгівлі [6].

В той же час частина науковців розглядає постмитний аудит як функцію органів митного контролю. На думку Луньової Є. П. митний аудит є невід'ємною частиною системи митного контролю (адміністрування), що представляє собою комплекс взаємопов'язаних заходів, що здійснюються митними органами з метою проведення перевірок діяльності учасників зовнішньоекономічної діяльності після завершення митного оформлення [7].

У нормативно-правових актах України поняття постмитного контролю не визначено, однак в них містяться положення щодо перевірок суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності після митного оформлення, що загалом відповідає сутності постмитного контролю.

Спеціалізованим митним органом, який у межах своєї компетенції та делегованих Держмитслужбою повноважень здійснює на митній території України державну митну справу та забезпечує комплексний контроль за додержанням законодавства України з питань державної митної справи, керівництво та координацію діяльності інших митних органів з питань проведення документальних перевірок, аналітичної роботи у напрямку виявлення порушень законодавства України з питань державної митної справи (далі — аналітична робота) та управління ризиками є Департамент митного аудиту, аналізу та управління ризиками. Наказом Державної митної служби України від 10 жовтня 2012 р. № 528 затверджено Положення про цей Департамент [8].

Таким чином нині існує два регламенти щодо здійснення заходів постмитного контролю, тобто проведення документальних перевірок та звірок зовнішньоекономічної діяльності, один з них визначено нормами Податкового кодексу України, а інший — нормами Митного кодексу України. Вони мають суттєві відмінності в частині визначення предмета перевірки, підстав для її проведення, строків, процедур, прав посадових осіб контролюючих органів, порядку проведення зустрічних звірок та оформлення результатів перевірок та звірок. Ці суперечності найближчим часом мають бути усунуті законодавцем.

На виконання вимог Митного кодексу України та з метою забезпечення єдиного підходу до планування документальних перевірок суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, упровадження єдиного порядку спрямування запитів на проведення зустрічних звірок, було видано наказ МФУ від 22.05.2012 р. № 582 «Про затвердження

Порядку планування митними органами документальних візних перевірок та Порядку проведення митними органами зустрічних звірок» [9]. Відповідно наказу Міністерства фінансів України від 17.12.2013 р. № 1108 «Про визнання такими, що втратили чинність, деяких наказів Міністерства фінансів України» цей Порядок втратив чинність. Отже, виникла певна невирішена нормотворча проблема і неврегульованість питання.

Стаття 22 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» визначає, що аудит зовнішньоекономічної діяльності, відображеної у річних фінансових звітах суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності здійснюється уповноваженими на це незалежними аудиторськими організаціями відповідно до чинних нормативних актів, які регулюють аудиторську діяльність на території України. У той же час Закон України «Про аудиторську діяльність» не передбачає обов'язкового проведення аудиту для підприємств, які здійснюють зовнішньоекономічну діяльність.

Так як аудиторська діяльність — це підприємницька діяльність, термін «митний аудит» може означати її окрему предметну сферу, провадження якої можна порівняти з проведенням митного контролю після випуску товарів. Однак цілі митного аудиту та митного контролю, здійснюваних митними органами, суттєво різняться. Метою проведення митного контролю є виявлення й усунення правопорушень, пов'язаних із наданням недостовірних відомостей у митній декларації, мета ж проведення митного аудиту — висловлення думки про достовірність інформації, заявленої в митній декларації, та виявлення можливості порушень митного законодавства. Аудитором можуть бути надані обґрунтовані рекомендації в разі виявлення порушення законодавства й спотворень бухгалтерської звітності імпортера, однак аудитор не має права змушувати приймати рішення. На підставі таких рекомендацій суб'єкт зовнішньоекономічної діяльності може самостійно уточнити дані, наприклад величину заявленої митної вартості, тим самим уникнути правопорушення і його наслідків. Проаналізувавши сучасну ситуацію на ринку консалтингових послуг, можна зробити висновок, що деякі компанії будуть пропонувати митний аудит як один із предметних видів підприємницької діяльності [10].

Основна відмінність аудиту зовнішньоекономічної діяльності від митного контролю після випуску товару полягає в тому, що результатами аудиторських перевірок зовнішньоекономічної діяльності підприємства користуються інвестори і власники бізнесу, в той час як результатами митного контролю (аудиту) користується держава [11].

6. Обговорення результатів дослідження можливості залучення до постмитного контролю незалежних аудиторів та здійснення ними основних аудиторських процедур

Вітчизняні аудиторські фірми мають достатньо кваліфікованих спеціалістів для здійснення постмитного аудиту. Проведення постмитного аудиту безпосередньо аудиторськими фірмами також відповідає вимогам Міжнародної конвенції про спрощення і гармонізацію митних процедур (Київська конвенція), яка 15 вересня 2011 р. набрала чинності для України. В розділі 6 цієї

конвенції визначено, що система митного контролю містить у собі контроль на основі методів аудиту.

До основних процедур постмитного аудиту варто віднести такі: оцінка ризиків порушення суб'єктом господарювання митного та податкового законодавства, отримання відомостей про види зовнішньоекономічних операцій підприємства, іноземних постачальників, номенклатуру товарів для експорту та імпорту, вивчення товаропотоків; оцінка митної та податкової політики підприємства, наявності відповідних ліцензій та дозволів, перевірка митних декларацій та декларацій митної вартості товарів, відображення її у бухгалтерському та податковому обліку; запити до зарубіжних контрагентів, здійснення фактичного контролю (інвентаризації, лабораторних аналізів та інших експертиз) товарів, перевірка зберігання, кінцевого використання або переробки товарів (чи повернення — при тимчасовому їх ввезенні), вивчення транспортних документів; узагальнення отриманих доказів і виявлення порушень, складання аудиторського звіту, надання рекомендацій замовнику аудиту. Проведення незалежними аудиторами постмитного контролю відповідно вимог Міжнародних стандартів аудиту забезпечить неупереджену та якісну оцінку виконання вимог Митного кодексу України суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності.

Підкреслюючи важливість упровадження у практику митниці митного постаудиту Н. Глазунова, наприклад, зазначає, що без розвинутої системи постконтролю, тобто віднесення контролю на час після випуску товарів, говорити про прискорення митних формальностей і спрощення процедур немислимо [12].

7. Висновки

Впровадження і розвиток постмитного контролю є необхідною умовою подальшої інтеграції економіки України в європейське співтовариство. Перевірка суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності щодо дотримання вимог митного законодавства після проходження ними митного оформлення товарів є загально визнаним шляхом прискорення митних процедур. На рівні держави робляться значні кроки по удосконаленню митного законодавства, уніфікації і адаптації його до європейських норм і стандартів. Однак, незважаючи на досить ефективні законодавчо-нормативні зміни, питання постмитного контролю залишаються відкритими. Вирішення їх можливе через залучення аудиторських фірм до постмитного контролю. Активну ініціативу повинні проявити як митні органи так і Аудиторська палата України. Необхідно терміново внести зміни до законодавчих і нормативних актів, чітко визначити функції постмитного контролю, розробити відповідне методичне забезпечення та провести подальші наукові розробки. Це дасть змогу досягти рівня кращих світових практик щодо максимального скорочення часу, витраченого на митне оформлення, та забезпечить неухильне виконання митного законодавства суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності.

Література

1. Про зовнішньоекономічну діяльність [Електронний ресурс]: Закон України від 16.04.1991 № 959-XII. — Режим доступу: \www/URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/959-12>
2. Митний кодекс України від 13.03.2012 № 4495-VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу: \www/URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>

3. Черныш, А. Я. Исследование проблемных вопросов управления качеством таможенных услуг [Текст]: монография / А. Я. Черныш, Ю. Е. Гупанова, О. Г. Симахин. — М.: Изд-во Российской таможенной академии, 2012. — 140 с.
4. Берзан, А. А. Развитие методических основ посттаможенного контроля [Текст]: автореф. дис. ... канд. эконом. наук: 08.00.05 / А. А. Берзан; Государственное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Российская таможенная академия». — М., 2007. — 25 с.
5. Єдинак, Т. С. Постмитний аудит як фактор забезпечення економічної безпеки України: зарубіжний досвід та українська перспектива [Текст] / Т. С. Єдинак, В. Ю. Єдинак // Вісник академії митної служби України. — 2008. — № 4. — С. 70–76.
6. Казунари, І. Пост-митний аудит [Електронний ресурс]: Семінар з управління ризиками і пост-митного аудиту, Шеньчжень, Китайська Народна Республіка, 7–10 червня 2005 року / І. Казунари; Всесвітня митна організація // World custom organization. — Режим доступу: \www/URL: <http://www.wcoomd.org>
7. Луньова, Є. П. Методичні та організаційні основи митного аудиту експортно-імпорتنних операцій учасників зовнішньоекономічної діяльності [Текст]: монографія / Є. П. Луньова; за заг. ред. д. е. н., професора Л. А. Поповой. — М.: РІО РОТА, 2003. — С. 7.
8. Про затвердження Положення про Департамент митного аудиту, аналізу та управління ризиками [Електронний ресурс]: Наказ ДМСУ від 10.10.2012 № 528. — Режим доступу: \www/URL: <http://www.ligaweb.customs.gov.ua/lzch/document/0F6A0FEO>
9. Про затвердження Порядку планування митними органами документальних виїзних перевірок та Порядку проведення митними органами зустрічних звірок [Електронний ресурс]: Наказ МФУ від 22.05.2012 № 582 / Режим доступу: \www/URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0899-12>
10. Пашко, П. В. Митний аудиторський контроль [Текст] / П. В. Пашко // Вісник КНТЕУ. — 2012. — № 5. — С. 89–101.
11. Толстая, С. Б. Таможенный контроль после выпуска и аудит внешнеэкономической деятельности предприятия (таможенный аспект): сравнительный анализ [Текст] / С. Б. Толстая // Право и экономика. — 2013. — № 1. — С. 59–64.
12. Глазунова, Н. Новая философия таможенного контроля в соответствии с Киотской конвенцией [Текст] / Н. Глазунова // Промышленник России. — 2006. — № 2. — С. 32.

РОЛЬ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТА В ПРОВЕДЕНИИ ПОСТТАМОЖЕННОГО КОНТРОЛЯ

Определена сущность посттаможенного контроля, состояние его развития в Украине, уровни законодательного и нормативного регулирования. Рассмотрены возможное влияние независимого аудита на обеспечение эффективности внедрения посттаможенного контроля, предложен перечень основных аудиторских процедур.

Ключевые слова: субъекты внешнеэкономической деятельности, посттаможенный контроль, независимый аудит, аудиторские процедуры.

Петрик Елена Анатоліївна, доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри аудиту, ДВНЗ «Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана», Україна, e-mail: auditlena@ukr.net.

Мариніч Ілля Олександрович, кандидат економічних наук, доцент, кафедра аудиту, ДВНЗ «Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана», Україна, e-mail: 14hh@ukr.net.

Петрик Елена Анатолієвна, доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри аудиту, ГУВЗ «Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана», Україна.

Мариніч Ілля Олександрович, кандидат економічних наук, доцент, кафедра аудиту, ГУВЗ «Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана», Україна.

Petryk Elena, SHEE «Vadym Hetman Kyiv National Economic University», Ukraine, e-mail: auditlena@ukr.net.

Marjnych Illia, SHEE «Vadym Hetman Kyiv National Economic University», Ukraine, e-mail: 14hh@ukr.net.