

УДК 351.713



УДОСКОНАЛЕННЯ ФІСКАЛЬНОЇ ПОЛІТИКИ В ГАЛУЗІ ДЕРЖАВНОЇ МИТНОЇ СПРАВИ

О. В. Комаров,
кандидат наук з державного управління,
заступник керівника Департаменту з митних технологій, ПАТ КБ “ПРИВАТБАНК”

У статті обґрунтовано теоретичні, методичні та прикладні положення щодо вдосконалення державної митної політики України та її фіскальної складової. Визначено, що головним призначенням митних органів є запобігання, протидія митним правопорушенням і контрабанді та їх виявлення. Відповідно до цього саме правоохоронна функція є для митних органів пріоритетною відносно решти другорядних функцій.

Обґрунтовано, що фіскальна складова має бути логічним наслідком правоохоронної, а не головною метою діяльності митних органів, яка визначає пріоритети митної політики держави. Виходячи з цього актуальним завданням і вектором подальшого інституційного розвитку державної митної справи вбачається забезпечення оптимального балансу між фіскальною та правоохоронною функціями митниці і митного контролю зокрема.

Ключові слова: митна політика, фіскальна політика, державна митна справа, митне адміністрування, митна безпека, митні правопорушення, митний контроль, державне регулювання, зовнішньоекономічна діяльність.

O. V. Komarov,
Ph.D in Public Administration,
Deputy Head of Foreign Economic Operations Department, PJSC CB “PRIVATBANK”

IMPROVEMENT THE STATE FISCAL POLICY IN THE FIELD OF CUSTOMS

Theoretical, methodological and practical aspects of improvement the state customs policy and its fiscal aspect were researched in this article. It was found that the main purpose of customs authorities is identifying, preventing and countering customs offences and smuggling. In accordance with this, the law-enforcement function is a primary for customs authorities before other secondary one.

The fiscal component should be a logical consequence of law enforcement one, but not the main purpose of Customs, which determines the principles of the state customs policy. For this reason, we recognize a relevant aim and vector for further institutional development of Customs in ensuring a proper balance between the fiscal and law enforcement functions of Customs.

Key words: customs policy, fiscal policy, state customs affairs, customs security, customs administration, customs regulation, customs laws, customs offences, customs control, international trade.

О. В. Комаров,
кандидат наук государственного управления,
заместитель руководителя Департамента по таможенным технологиям, ПАТ КБ “ПРИВАТБАНК”

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ГОСУДАРСТВЕННОЙ ФИСКАЛЬНОЙ ПОЛИТИКИ В ТАМОЖЕННОЙ СФЕРЕ

В статье обоснованы теоретические, методические и прикладные положения относительно совершенствования государственной таможенной политики Украины и ее фискальной составляющей. Определено, что главным предназначением таможенных органов является предотвращение, противодействие таможенным правонарушениям и контрабанде и их выявление. В соответствии с этим правоохранительная функция является для таможенных органов приоритетной относительно всех других второстепенных функций.

Обосновано, что фискальная составляющая должна быть логическим следствием правоохранительной, а не главной целью таможенных органов, которая определяет приоритеты таможенной политики государства. Исходя из этого актуальной задачей и вектором дальнейшего институционального развития государственного таможенного дела представляется обеспечение разумного баланса между фискальной и правоохранительной функциями таможни и таможенного контроля в частности.

Ключевые слова: таможенная политика, фискальная политика, таможенное администрирование, таможенная безопасность, таможенные правонарушения, таможенный контроль, внешнеэкономическая деятельность.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Складна економічна ситуація в Україні зумовлює посилення негативної тенденції, коли митниця відіграє провідну роль у забезпеченні бюджетних надходжень, а митні платежі є одним з головних джерел формування дохідної частини державного бюджету. Це зумовлює критичну залежність національної економіки від імпорту, а також провокує підвищення фіскального навантаження на міжнародну торгівлю та не сприяє покращанню бізнес-клімату в Україні.

Аналіз останніх публікацій за проблематикою та визначення невирішених раніше частин загальної проблеми. Питання формування та реалізації державної митної політики і механізмів регулювання зовнішньоекономічної діяльності стали предметом наукових пошуків таких авторитетних дослідників та практиків у галузі державної митної справи, як І.Г.Бережнюк [2], О.П.Борисенко [1], Д.Віддоусон [17], І.О.Драган, Л.М.Івашова, А.В.Макаренко [7; 9], І.В.Несторишен, П.В.Пашко, В.В.Ченцов та ін.

Питання фіскальних та економічних аспектів державної митної політики і митної справи досліджували у своїх наукових працях відомі вітчизняні вчені: О.П.Борисенко [1], А.Д.Войцешук, О.М.Десятнюк, І.М.Квеліашвілі [1; 8], П.Я.Пісний, С.А.Попель, Л.Р.Прус [12], С.С.Терещенко, Т.С.Тоцька [14] та ін. Водночас попри наявність досить значної кількості досліджень з питань митного адміністрування постає необхідність в удосконаленні фіскальної політики в галузі митної справи.

Формулювання цілей (мети) статті. Головною метою дослідження є необхідність обґрунтування теоретичних, методичних і прикладних положень щодо вдосконалення державної митної політики та її фіскальної складової.

Виклад основного матеріалу дослідження. Звернення до вітчизняної та зарубіжної практики митного адміністрування свідчить, що одним із фундаментальних механізмів впливу держави на зовнішньоекономічну діяльність і міжнародну торгівлю є митне регулювання. Відповідно державна митна політика має бути реактивною відносно динамічних змін у сфері зовнішньоекономічної діяльності та міжнародної торгівлі для забезпечення національних митних інтересів та гарантування митної безпеки держави.

Прагнучи досягнути виваженого балансу між достатнім для забезпечення додержання вимог законодавства з питань державної митної спра-

ви контролем і безпекою та одночасним спрощенням і пришвидшенням митних процедур, митниця стикається з необхідністю одночасно управляти двома типами ризиків: потенційною нездатністю спростити умови зовнішньоекономічної діяльності та одночасно забезпечити режим законності.

При цьому функція сприяння міжнародній торгівлі з позиції мінімізації податкового навантаження є конфліктною відносно фіскальної функції, тоді як у плані лібералізації митних процедур функція сприяння є суперечливою щодо правоохоронної функції. Передусім необхідно позбутися превалювання фіскальної функції над іншими функціями митної системи [2, с. 457].

Сучасні механізми митного регулювання дають змогу збалансувати суперечливість таких завдань та забезпечують митні адміністрації засобами досягнення правильного балансу між спрощенням умов міжнародної торгівлі та регуляторним контролем у процесі реалізації правоохоронної та стимулюючої функцій. Сприяння законній торгівлі та контроль за її здійсненням не перебувають у конфлікті за рахунок їх раціонального і виваженого лімітування.

Однак зазначимо, що сьогодні на противагу правоохоронній функції як пріоритетній усе більше посилюється фіскальна функція митниці, яка має бути для неї другорядною. Це зумовлює конфлікт та невідповідність місії, завдань і функцій митної системи й підміну пріоритетів державної митної політики. Фіскальна складова має бути логічним наслідком правоохоронної, а не метою діяльності митниці у вигляді виконання планових індикативних показників.

Утім, як у період формування незалежності України, так і сьогодні функція наповнення державного бюджету "швидкими" грошима непрямого оподаткування залишилася практично незмінною. Подальший розвиток державної митної справи вимагає відходу від принципу пріоритету збирання митних платежів і віддавання переваги спрощенню процедур торгівлі та контролю над ланцюгами поставок. Однак це можливо лише в системі, яка вільна від надмірної бюрократії, корупції та домінування фіскальної функції [1].

Як свідчить аналіз показників держбюджету, митні платежі становлять його істотну частину, у зв'язку з чим на органи доходів і зборів покладається обов'язок щодо виконання фіскальної функції, реалізуючи яку, органи доходів і зборів повинні забезпечити виконання індикативних показників, установлених Міністерством фінансів України, зокрема шляхом використання внутріш-

ніх баз цінової інформації, митних оформлень, витребування додаткових документів, автоматизованої системи управління ризиками тощо [12].

У процесі опрацювання концепції розбудови фіскальної служби України фіскальна політика визначена як один із пріоритетних напрямів її роботи [8]. Фіскальна функція залишається однією з найважливіших, а результати діяльності митниць оцінюються передусім за критерієм суми коштів, перерахованих до державного бюджету [2, с. 488]. Оскільки Державна фіскальна служба (ДФС) забезпечує найбільшу частину доходів Зведеного бюджету України, то одне з її основних завдань на сьогодні полягає в безумовному забезпеченні виконання індикативних показників наповнення бюджету [4; 5].

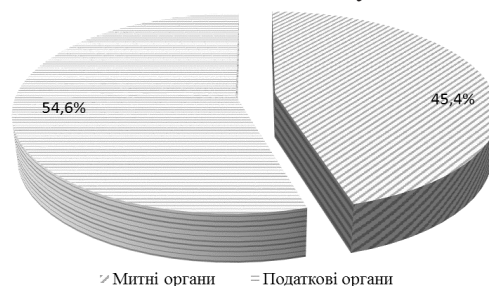
Це і не дивно, враховуючи, що під час проведення конкурсу на посаду голови фіскального відомства, коли претендентів просили назвати три вимірювані показники ефективності їхньої роботи на відповідній посаді, то практично всі вони першій віддавали показникам виконання державного бюджету. Ці самі показники стали єдиними вимірюваними та найбільш неправильними індикаторами, оскільки саме бажання будь-що виконати план із наповнення бюджету є потужним стимулом тиску фіскальної служби на бізнес [6].

Зокрема, частина платежів, забезпечених ДФС у 2015 та 2016 рр., у Зведеному бюджеті України становила відповідно 83,5 та 85,7%. Зазначимо, що у 2015 р. ДФС заявлений приріст надходження платежів до держбюджету порівняно з 2014 р. збільшився на 44,8%. При цьому надходження платежів до загального фонду держбюджету, забезпечені податковими органами і митницями в порівняльному періоді, зросли відповідно на 46,1 і 68,1%. До державного бюджету 2016 р. забезпечено надходження 518,3 млрд грн, що на 23,6% більше, ніж за 2015 р.

Надходження податкових платежів до загального фонду державного бюджету у 2016 р. становили 283,0 млрд грн, що на 66,8 млрд грн, або на 30,9% більше порівняно з 2015 р. Митних же платежів надійшло 235,3 млрд грн, що на 33,0 млрд грн, або на 16,3% більше, ніж у 2015 р. та на 115,0 млрд грн, або 95,6% більше ніж у 2014 р. Індикативні показники Міністерства фінансів України на 2016 р. виконано на 100,7% в цілому або відповідно на 95,0 та 108,4% [4–5].

Наведені дані відображають характерну для бюджетно-фінансової системи України специфіку, зокрема, це співвідношення податкових надходжень до державного бюджету, забезпечених митницями та податковими органами (див. рису-

нок). Вони також особливо показові з урахуванням пріоритетних функцій, які мають покладатися відповідно на митні органи (правоохоронна функція) та податкові органи (фіскальна функція), а також співвідношення штатної чисельності податкового та митного блоку.



Джерело. Складено автором на основі даних ДФС [5].

Структура платежів ДФС у держбюджеті України за 2016 рік

Фіскальна доміганта, що зберігається в роботі органів доходів і зборів, та прагнення до мінімізації витрат суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності при проведенні митного оформлення товарів є причинами невизначеності, взаємної недовіри, зловживань як з однієї, так і з другої сторони, приводом для корупції та протиправних маніпуляцій [1]. Після п'ятирічної "фіскалізації" митниця України втратила своє основне призначення у сфері стягнення митних платежів – контроль бази оподаткування [9].

Таким чином, головний акцент функціонування органів доходів і зборів як інституту змістився саме у фіскальну площину. Але це не може не позначитися як на управлінській та організаційній культурі, так і на іміджі митних органів у цілому. Однак принципові перспективи розвитку тарифної та митної політики пов'язані не з фіскальним складником, а з торговельно-політичним регулюванням, невід'ємним від переорієнтації державного управління [8].

Таким чином, поряд з найважливішим завданням митних відомств щодо забезпечення належного балансу між спрощенням умов міжнародної торгівлі та регуляторним контролем актуалізується ще одне. Суть цього завдання для вітчизняної системи митного регулювання полягає в забезпеченні виваженого балансу між фіскальною та правоохоронною функціями митних органів та митного контролю, зокрема з наданням безумовного пріоритету останній.

Слід зауважити, що призначенням митних органів є створення сприятливих умов для розвитку зовнішньоекономічної діяльності, забезпечення безпеки суспільства, захист митних інтересів

України [10, ч. 1 ст. 544]. При цьому їх першочерговим завданням визначено забезпечення правильного застосування, неухильного дотримання та запобігання невиконанню вимог законодавства України з питань державної митної справи [10, п. 1 ч. 2 ст. 544].

Відповідно функція контролю, виражена через забезпечення відповідності вимогам чи “compliance”, та правоохоронна функція, виражена через забезпечення митних інтересів і безпеки, є для митних органів пріоритетними відносно всіх інших другорядних та/або похідних функцій. Ураховуючи зазначене, одним з основних показників ефективності роботи митних органів є стан протидії митним правопорушенням.

Зокрема, результатами вжитих заходів та проведеної аналітично-пошукової роботи упродовж 2016 р. стало виявлення митницями 23 235 фактів порушення митних правил, при цьому загальна сума вартості предметів правопорушень становила понад 2 млрд грн. Кількість складених протоколів про порушення митних правил у 2016 р. порівняно з аналогічним періодом 2015 р. збільшилася на 30%, а їх вартість – на 13%.

Також протягом звітнього періоду митницями виявлено 1 122 факти переміщення через митний кордон України наркотичних засобів, психотропних речовин, їх аналогів та прекурсорів з порушенням митного законодавства. Крім того, виявлено 469 фактів переміщення через митний кордон України зброї та боєприпасів з порушенням чинного митного законодавства [3].

Водночас, безумовно, слушною є позиція, згідно з якою при оцінюванні виконання економічної функції основним критерієм має стати не кількість стягнутих митних платежів, а повнота їх сплати, а при оцінюванні правоохоронної функції – не кількість заведених справ про контрабанду та порушення митних правил, а недопущення незафіксованих випадків митних правопорушень [2, с. 457].

Зокрема, втрати від контрабанди і так званого “сірого” імпорту (недостовірне декларування) становлять близько 30% від коштів, які надходять до бюджету саме від митниці [7]. За даними порівняння фіскального ефекту схем ухилення від оподаткування, приблизні втрати від контрабандних схем та порушення митних правил оцінені

у 25–70 млрд грн на рік [11]. Для об’єктивної оцінки ситуації необхідно аналітику внутрішнього ринку імпортованих товарів порівняти з даними митної статистики. Різниця і становитиме тіньову базу оподаткування [7].

Так, за результатами аналізу дзеркальної статистики у торгівлі України та п’яти сусідніх країн рівень контрабанди за 2015 р. можна оцінити приблизно в 2 млрд дол. при загальному товарообігу із цими країнами у 11,8 млрд дол. Але 5 сусідніх країн забезпечують лише 15,66% від зовнішньої торгівлі України в 2015 р. Якщо екстраполювати усереднений рівень контрабанди на дані по всіх країнах, то обсяг тіньової торгівлі становитиме приблизно 12,9 млрд дол. При цьому акцентується увага на тому, що ці дані за 2015 р. – рік максимального обвалу зовнішньої торгівлі України [13].

Наголосимо, що митниця є передусім правоохоронним органом, діяльність якого спрямована на гарантування митної безпеки та забезпечення національних митних інтересів держави. Саме тому в забезпеченні оптимального балансу між фіскальною та правоохоронною функціями митниці і митного контролю зокрема вбачаємо актуальне завдання і вектор подальшого інституційного розвитку державної митної справи в Україні.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Безумовно, фіскальна та правоохоронна функції митниці нерозривно пов’язані. Однак фіскальна складова має бути логічним наслідком правоохоронної, а не головною метою діяльності митних органів, яка визначає пріоритети митної політики держави. Лише така розстановка пріоритетів, на наш погляд, дасть змогу уникнути конфліктності та збалансувати суперечливість завдань і функцій митних органів.

Таким чином, за результатами обґрунтування теоретичних, методичних і прикладних положень щодо вдосконалення державної митної політики та її фіскальної складової визначено ключову проблему державного управління митною справою щодо розбалансованості державної митної політики. Виходячи з цього перспективи подальших досліджень пов’язані з науковим обґрунтуванням конкретних практичних механізмів, спрямованих на забезпечення балансу між контраверсійними завданнями та функціями митних органів.

Список використаних джерел

1. Борисенко О. П. Усовершенствование фискальной составляющей таможенного дела – этап на пути реализации таможенных реформ / О. П. Борисенко, И. Н. Квелиашвили // Тамож. науч. журн. “Таможня”. – 2016. – № 2 (6). – С. 165–177.

References

1. Borisenko, O. and Kveliashvili, I. (2016), “Improving the fiscal component of customs activity – a step towards the implementation of customs reforms”, *Customs Scientific Journal*, vol. 6, № 2, pp. 63-73

2. Бережнюк І. Г. Митне регулювання України: національні та міжнародні аспекти : монографія / І. Г. Бережнюк. – Дніпропетровськ : Акад. мит. служби України, 2009. – 543 с.
3. Довідка щодо стану боротьби з митними правопорушеннями упродовж 2016 року [Електронний ресурс] / Держ. фіск. служба України. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/borotba-z-ekonomichnoyu-zlochinnistyu-ta/informatsiya-pro-vjittya-zahodiv-schodo-bo/298097.html>
4. Звіт про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України на 2015 рік [Електронний ресурс] / Держ. фіск. служба України. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/237691.html>
5. Звіт про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України на 2016 рік [Електронний ресурс] / Держ. фіск. служба України. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/237691.html>
6. Івченко Р. Реформи ДФС не буде? [Електронний ресурс] / Р. Івченко // Дзеркало тижня. – 2015. – № 32. – Режим доступу : http://gazeta.dt.ua/macrolevel/reformi-dfs-ne-bude-_.html
7. Інтерв'ю Анатолія Макаренка виданню Клуб читачів "ГОРДОН" від 13 липня 2017 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://gordonua.com/ukr/publications/--196985.html>
8. Квелиашвілі І. М. Диверсифікація функціонального навантаження органів доходів і зборів, на які покладається здійснення митної справи в Україні [Електронний ресурс] / І. М. Квелиашвілі // Публічне адміністрування: теорія та практика : електрон. зб. наук. пр. – 2015. – Вип. 2 (14). – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Patp_2015_2_11
9. Макаренко А. В. Митниця, якої не існує, або дуже голі цифри [Електронний ресурс] / А. В. Макаренко. – Режим доступу : <http://glavcom.ua/publications/mitnitsya-yakoji-ne-isnuje-abo-duzhe-goli-cifri-429777.html>
10. Митний кодекс України : Закон України від 13 березня 2012 р. // Відом. Верхов. Ради України. – 2012. – № 44–45, 46–47, 48. – Ст. 552.
11. Порівняльний аналіз фіскального ефекту схем ухилення/уникнення оподаткування в Україні [Електронний ресурс] / Institute of Social and Economic Transformation. – Режим доступу : <http://iset-ua.org/ua/novini/podatki/item/112-zvedena-tablytsia-porivnialnyi-analiz-fiskalnoho-efektu>
12. Прус Л. Р. Застосування першого методу при визначенні митної вартості імпортованих товарів / Л. Р. Прус // Фіскальна політика в умовах макроекономічної стабілізації : матеріали інтернет-семінару, 21–31 травня 2016 р., Ірпінь. – Ірпінь : НДІ фіск. політики Ун-ту ДФС України, 2016. – С. 43–44.
13. Скільки мільярдів доларів Україна втрачає на контрабанді [Електронний ресурс] / Укр. ін-т майбутнього. – Режим доступу : https://uifuture.org/uk/post/skilki-milardiv-dolariv-ukraina-vtracae-na-kontra-bandi_328
2. Berezhnuk, I. (2009), *Mytne reguliuvannia Ukrainy: natsional'ni ta mizhnarodni aspekty* [Customs regulation in Ukraine: national and international aspects], Customs Academy of Ukraine, Dnipropetrovsk, Ukraine
3. *State Fiscal Service of Ukraine (2017), Dovidka shchodo stanu borot'by z mytnymy pravoporushenniamy uprodovzh 2016 roku* [Report on the counteracting customs offences in 2016], available at: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/borotba-z-ekonomichnoyu-zlochinnistyu-ta/informatsiya-pro-vjittya-zahodiv-schodo-bo/298097.html>
4. *State Fiscal Service of Ukraine (2016), Zvit pro vykonannia planu roboty Derzhavnoi fiskal'noi sluzhby Ukrainy na 2015 rik* [Annual Report on the Implementation of the Work Plan of the State Fiscal Service of Ukraine for 2015], available at: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/237691.html>
5. *State Fiscal Service of Ukraine (2017), Zvit pro vykonannia planu roboty Derzhavnoi fiskal'noi sluzhby Ukrayiny na 2016 rik* [Annual Report on the Implementation of the Work Plan of the State Fiscal Service of Ukraine for 2016], available at: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/237691.html>
6. Ivchenko, R. (2015), "Will be reform of SFS or not?", *Dzerkalo Tyzhnia*, vol. 32, available at: http://gazeta.dt.ua/macrolevel/reformi-dfs-ne-bude-_.html
7. Interview with Anatoly Makarenko to the Readers club GORDON from July 13, 2017, available at: <http://gordonua.com/ukr/publications/--196985.html>
8. Kveliashvili, I. (2015), "Diversification of the functional load income and fees bodies, responsible for the customs services in Ukraine", *Publichne Administruvannia: Teoria ta Practyka*, vol. 14, № 2, available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Patp_2015_2_11
9. Makarenko, A. (2017), *Mytnitsia, iakoi ne isnuie, abo duzhe holi tsyfry* [Customs that not exist, or just numbers], available at: <http://glavcom.ua/publications/mitnitsya-yakoji-ne-isnuje-abo-duzhe-goli-cifri-429777.html>
10. Verkhovna Rada of Ukraine (2012), Law of Ukraine of March 13, 2012 № 4495-VI establishing the Customs Code of Ukraine (as amended), *Official Journal*, № 44-45, № 46-47, № 48, p. 552
11. Institute of Social and Economic Transformation (2017), *Comparative analysis of the fiscal effect of tax evasion schemes in Ukraine*, available at: <http://iset-ua.org/ua/novini/podatki/item/112-zvedena-tablytsia-porivnialnyi-analiz-fiskalnoho-efektu>
12. Prus, L. (2016), "First method for determining the customs value of imported goods", in P. Pashko, L. Tarangul, V. Melnik, et al. (eds), *Fiscal policy in macroeconomic stabilization*, Proceedings of the internet-conference of May 21-31, 2016, University of SFSU, Irpin'
13. Ukrainian Institute for Future (2017), How many billions of dollars does Ukraine lose on smuggling, available at: https://uifuture.org/en/post/skilki-milardiv-dolariv-ukraina-vtracae-na-kontra-bandi_328
14. Totska, T. and Arshynnikova, A. (2014), "Shortcomings in the system of state control of the customs value in

14. Тоцька Т. С. Недоліки в системі державного контролю митної вартості в Україні / Т. С. Тоцька, А. В. Аршиннікова // Вісн. АМСУ. – 2014. – № 1 (10). – С. 150–158. – (Серія: Державне управління).
15. Komarov O. V. Risk management systems in Customs: the Ukrainian context / O. V. Komarov // *World Customs Journal*. – 2016. – N 1 (10). – P. 35–44.
16. Komarov O. V. Customs control and risk management system on the example of the Ukrainian customs / O. V. Komarov // *Customs Scientific Journal*. – 2016. – N 2 (6). – P. (en 85–96), (ru 191–203).
17. Widdowson D. Managing risk in the customs context / D. Widdowson // *Customs Modernization Handbook*. – Washington, DC: World Bank. – P. 91–99.
- Ukraine”, *Journal of the Ukrainian Academy of Customs. Issue: “Public administration”*, vol. 10, № 1, pp. 150-158
15. Komarov, O. (2016), “Risk management systems in Customs: the Ukrainian context”, *World Customs Journal*, vol. 10, № 1, pp. 35-44.
16. Komarov, O. (2016), “Customs control and risk management system on the example of the Ukrainian customs”, *Customs Scientific Journal*, vol. 6, № 2, pp. (en 85-96), (ru 191-203).
17. Widdowson, D. (2005), “Managing risk in the customs context”, in L De Wulf & JB Sokol (eds), *Customs Modernization Handbook*, World Bank, Washington, DC.