

17.Chuhunov I.Ia., Pasichnyi M.D. *Finansova polityka Ukrainy v umovakh hlobalizatsii ekonomiky // Visnyk KNTEU.* – 2016. – № 5. – S. 5–18.

ДАНИ ПРО АВТОРА

Сальникова Тетяна Валеріївна, к.е.н., старший викладач кафедри фінансів
Університет митної справи та фінансів
e-mail: tianasalnikova@gmail.com

ДАНИЕ ОБ АВТОРЕ

Сальникова Татьяна Валериевна, к.э.н., старший преподаватель кафедры финансов
Университет таможенного дела и финансов
e-mail: tianasalnikova@gmail.com

AUTHOR DETAILS

Salnikova Tania, senior lecturer in Finance
University of Customs and Finance
e-mail: tianasalnikova@gmail.com

УДК: 339.54+351.713

МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ МИТНОГО ПОСТ-АУДИТУ

Соколовська О.В.

Предметом дослідження є теоретичні питання організації митного пост-аудиту.

Метою дослідження є аналіз і систематизація чинних міжнародних стандартів реалізації митного пост-аудиту.

Методи дослідження. У роботі використані методи порівняльного аналізу, синтезу, логічного узагальнення результатів.

Результати роботи. У статті представлений аналіз чинних стандартів митного пост-аудиту, що використовуються в практиці розвинених країн; визначені основні проблемні місця імплементації стандартів митного пост-аудиту до законодавства України.

Сферою застосування результатів дослідження є процес контролю за товарними потоками при перетині ними митних кордонів.

Висновки. Проведений аналіз дозволив обґрунтувати, що на сьогоднішній день в законодавстві України належним чином не імplementовані основні положення міжнародних стандартів, пов'язані з організацією митного пост-аудиту, що ускладнює практичну реалізацію його механізмів.

Ключові слова: митний пост-аудит, митна політика, ризик-менеджмент.

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ТАМОЖЕННОГО ПОСТ-АУДИТА

Соколовская Е.В.

Предметом исследования являются теоретические вопросы организации таможенного пост-аудита.

Целью исследования является анализ и систематизация действующих международных стандартов реализации таможенного пост-аудита.

Методы исследования. В работе использованы методы сравнительного анализа, синтеза, логического обобщения результатов.

Результаты работы. В статье представлен анализ действующих стандартов таможенного пост-аудита, используемых в практике развитых стран; определены основные проблемные места имплементации стандартов таможенного пост-аудита в законодательство Украины.

Областью применения результатов исследования является процесс контроля за товарными потоками при пересечении ими таможенных границ.

Выводы. Проведенный анализ позволил обосновать, что на сегодняшний день в законодательстве Украины должным образом не имплементированы основные положения международных стандартов, связанные с организацией таможенного пост-аудита, что затрудняет практическую реализацию его механизмов.

Ключевые слова: таможенный пост-аудит, таможенная политика, риск-менеджмент.

INTERNATIONAL STANDARDS OF POST-CLEARANCE AUDIT

Sokolovska O.V.

The research question consists of theoretical implications of the post-clearance audit.

The purpose of study is both to analyze and to systematize the current international standards of post-clearance audit.

Research methods. *In our study we used both comparative analysis and synthesis methods, and also a logical generalization of obtained results.*

Results. *The article analyses current standards of post-clearance audit used by developed countries; also we determined the main problematic issues related to the implementation of standards of customs post-audit in Ukrainian legislation.*

Scope of application. *The obtained results could be applied in the process of control over cross-border commodity flows.*

Conclusion. *The provided analysis allowed us to substantiate that now the main principles of international standards of post-clearance audit are not properly implemented in the Ukrainian legislation which complicates the practical realization of its mechanisms.*

Key words: *post-clearance audit, customs policy, risk-management*

Вступ. На сьогоднішній день оскільки переважна більшість зовнішньоторговельних відносин складається з глобальних мереж та ланцюжків постачань, безперешкодне і своєчасне оформлення товарів є запорукою забезпечення національних економічних інтересів країн. Обмежена кількість документів на момент ввезення не дає повної інформації щодо зовнішньоторговельної транзакції, яку необхідно знати для правильного визначення митної вартості, класифікації товару, прав на преференційне походження товару тощо.

Дослідженнями митного пост-аудиту в Україні займалися такі науковці як Л. Батанова, В. Вакульчик, П.Пашко, В. Фабіянська, М. Харкавий та інші. За кордоном проблематикою митного пост-аудиту займаються переважно спеціалісти міжнародних організацій, а також фахівці митних органів конкретних країн.

Проте наразі доцільною є систематизація чинних міжнародних норм, правил та стандартів здійснення митного пост-аудиту, якими користуються розвинені країни задля розробки напрямів імплементації цих стандартів у діяльність митних органів України. З урахуванням вищезазначеного, метою даного дослідження є аналіз та систематизація чинних міжнародних стандартів здійснення митного пост-аудиту.

Виклад основного матеріалу. Всесвітня митна організація (World Customs Organization, WCO) у Переглянутій Кіотській Конвенції щодо гармонізації та спрощення митних процедур (Revised Kyoto Convention on the Harmonization and Simplification of Customs Procedures) (далі – Кіотська конвенція) та Світова організація торгівлі (World Trade Organization, WTO) рекомендують такі принципи митного адміністрування, яким мають слідувати країни:

- перехід від поопераційного контролю¹(transaction by transaction) переміщення товарів через митний кордон до контролю, заснованому на методах митного пост-аудиту;
- застосування методів ризик-менеджменту для митного контролю;
- запровадження інституту уповноваженого економічного оператора (authorized economic operator, AEO) задля забезпечення безпеки міжнародних ланцюжків постачань та спрощення руху вантажів законослухняних економічних агентів;
- запровадження застосування показників ефективності дотримання законодавства задля забезпечення дієвості та ефективності митного контролю;
- сприяння митній та торговельній кооперації задля забезпечення економічних агентів актуальною інформацією щодо змін митного законодавства та митних процедур та забезпечення добровільного дотримання ними митного законодавства;
- підписання взаємних угод з питань адміністративної допомоги з економічними агентами та іншими митними органами задля задоволення вимог глобалізації торгівлі та попередження шахрайства у торгівлі;
- забезпечення належного рівня підготовки та мотивації персоналу митних органів.

В рамках Доха Раунду СОТ (Doha Development Round) наразі обговорюються питання угод щодо спрощення торгівлі, які включають ключові заходи, пов'язані з митними процедурами та митним контролем за рахунок впровадження:

- методів митного пост-аудиту;
- методів ризик-менеджменту;
- методів попереднього контролю (pre-arrival clearance);
- інституту уповноваженого економічного оператора [3, с.5].

Україна є членом Всесвітньої митної організації з 1992 р., і вона має слідувати положенням Кіотської Конвенції та відповідним стандартам, визначеним у цій конвенції. Також, як член СОТ, Україна зобов'язана впроваджувати методи спрощення торгівлі (trade facilitation measures), які обговорюються в рамках Раунду Доха. Тобто, положення як СОТ так і ВМО, вимагають від України впровадження стандартів та методів митного пост-аудиту.

До того ж, ст. 76 Розділу IV «Торгівля і питання, пов'язані з торгівлею» Угоди про Асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, зокрема п. (е), передбачає застосування сучасних методів митного контролю, включаючи оцінку ризиків (risk assessment), аудит та контроль після митного

¹Поопераційний контроль являє собою контроль, який застосовується до кожної окремої партії товару, у той час як вона перетинає кордон, і включаю такі методи як фізичний огляд, контроль вартості, походження та класифікації товару, взяття зразків, перевірку сертифікатів, ліцензій та дозволів тощо.

оформлення (post clearance controls and company audit methods) з метою спрощення декларування та випуску товарів (release of goods) [4].

Експерти Європейської економічної комісії ООН (UNECE) відзначають, що митні органи, які не застосовують методи митного пост-аудиту, зазвичай зосереджують свій контроль лише на кордоні під час імпорту товарів, та часто застосовують лише фізичний огляд товарів (physical examination). Це призводить не лише до збільшення кількості часу, який товар проводить на кордоні, але до неефективності та недовіри використання як самого подібного контролю, таку і персоналу митних органів, задіяного у цих процедурах. До того ж, виключно фізичний огляд створює сприятливі умови для корупції. Контроль, заснований на аудиті, є для митних органів передумовою успішного застосування заходів щодо спрощення торгівлі, таких як відділення процедур випуску від процедур оформлення (clearance), спрощені процедури для уповноважених учасників торгівлі (authorizedtraders) та уповноважених економічних операторів, застосування правил оцінки СOT (WTOvaluationrules).

Використання методів митного пост-аудиту може призвести до зростання надходжень від сплати мита та інших податків, які сплачуються при перетині товаром митного кордону, оскільки митний пост-аудит дозволяє провести більш комплексну оцінку документації, необхідної для визначення сум мита та податків. Зокрема, у Японії використання методів митного пост-аудиту призвело до зростання доходів майже удвічі у 2009 р. порівняно з 1999 р. [9].

На думку спеціалістів Всесвітнього банку, впровадження методів митного пост-аудиту є одним з напрямів змін, які відбуваються на сьогоднішній день у міжнародній торгівлі. Постійна необхідність підтримувати належний рівень дотримання законодавства економічними агентами – суб'єктами ЗЕД, забезпечення взаємодії між ними та митними органами, зростаючі обсяги вантажів, що перетинають митний кордон країни, а також час, який витрачається на проходження митних процедур – все це зумовлює необхідність пошуку нових механізмів контролю за дотриманням митного законодавства.

Одного попереднього митного контролю недостатньо, оскільки він забезпечує лише початковою інформацією. На сучасному етапі його необхідно поєднувати з методами митного пост-аудиту, який включає в себе більш детальний аналіз інформації та супровідної документації після того, як товар потрапив у країну. Митний пост-аудит може здійснюватись у різних формах, від випадкових перевірок (randomaudits) з метою визначити дотримання митного законодавства окремим суб'єктом ЗЕД, до регулярних перевірок (regularlyscheduledaudits), зосереджених на певних компаніях, групі компаній або галузях промисловості. Спільним у цих методах є законодавча база, яка забезпечує наявність кваліфікованих аудиторів, що мають право навідувати приміщення (enterpremises) та перевіряти документацію у паперовому та/або електронному вигляді.

Митний пост-аудит являє собою перехід від традиційних підходів, які фокусувались на фізичному огляді вантажу та відносно неефективних перевірках документів, які обмежували аудиторів незначним відсотком загальної кількості транзакцій економічного агента – суб'єкта ЗЕД. Митний пост-аудит фокусується на торговельних системах (commercial systems) економічного агента, які забезпечують проведення його транзакцій та відповідність їх чинному законодавству. При цьому, ефективні торговельні системи з адекватним контролем характеризуються високим рівнем дотримання чинного законодавства. У цьому контексті, ризики дотримання законодавства можуть бути скорочені, якщо процес аудиту використовується задля виявлення проблем у торговельних системах економічного агента та системі контролю; відповідно, цей процес спрямований на покращення дотримання законодавства економічним агентом (концепція «complianceimprovement») [9; 10, с.8-9]. Все вищезазначене призвело до необхідності сконцентруватись на митному контролі після ввезення товарів, зберігаючи при цьому вибіркочу і цілеспрямовану перевірку на кордоні.

При застосуванні методів аналізу ризиків та митного пост-аудиту, митні органи можуть більш ефективно зосередити свої ресурси і співпрацювати з економічними агентами – суб'єктами ЗЕД з метою забезпечення дотримання міжнародних норм та сприяння торгівлі. В цьому аспекті, ВМО у п. 1.4.4.3 Практичного керівництва щодо контролю торгівлі стратегічними товарами (Strategic Trade Control Enforcement, STCE) визначає процес митного пост-аудиту як структуроване вивчення відповідних комерційних договорів купівлі-продажу, фінансових і нефінансових звітів, фізичних запасів товару і інших активів, з метою вимірювання і покращення рівня відповідності технічним стандартам [11].

На сучасному етапі, особливо для країн, що розвиваються, перехід від контролю на кордоні до пост-аудиту зазвичай займає кілька років, оскільки необхідно розробити нові процеси і процедури, та забезпечити підготовку кваліфікованих кадрів. Водночас, реалізація митного пост аудиту, згідно сучасним міжнародним стандартам, не є окремим процесом; він має бути включеним в більш широкий контекст спрощення торгівлі, процедур митного оформлення, складських процедур та інших митних режимів, наприклад, режимів, заснованих на регулярній співпраці митного органу та аудиторської організації [5, с.4].

Визначення митного пост-аудиту зафіксовано у Кіотській конвенції як сукупність заходів, за допомогою яких митні органи можуть переконатись стосовно точності та достовірності декларацій шляхом вивчення та оцінки відповідної облікової та звітної документації, торговельних систем та комерційної інформації компанії, діяльність якої є об'єктом аудиту.

Як зазначалось вище, митний пост-аудит дозволяє митним органам застосовувати багатоступеневий ризикоорієнтований (multi-layeredrisk-based) підхід до контролю, як перехід від виключно контролю на основі транзакції, поопераційного контролю до митного адміністрування на основі аудиту (audit-basedadministration) [7].

Подібну думку поділяють і експерти USAID, коли визначають, що необхідним є концептуальний та практичний перехід від традиційного підходу, коли перевіряються індивідуальні декларації на основі кожної транзакції, до аудиту, заснованому на методах ризик-менеджменту, згідно якого визначаються певні галузі промисловості або сектори з високим рівнем ризику. І потім, визначені транзакції з високим рівнем ризику певних компаній підпадають під аудит. Зазвичай, прогресивна стратегія аудиту застосовується, коли аудит починається з початком камеральної документальної перевірки (desk audit) визначених транзакцій, коли економічний агент – суб'єкт ЗЕД надає додаткову інформацію на запит митних органів. На основі результатів подібної початкової перевірки має бути прийняте рішення, чи потрібен подальший аудит, чи ні.

При цьому, мають бути забезпечені такі принципи:

- забезпечення певного ступеня спеціалізації Департаменту митного пост-аудиту за галузями або секторами економіки;
- наявність ефективних методів звітування за результатами аудиту (reporting audit results), у яких відображено рівень дотримання законодавства суб'єктом ЗЕД, та визначення, чи всі недоліки, які було визначено протягом аудиту, виправлені ним у відведений для цього час;
- забезпечення максимально ефективного використання інформації з баз даних митних декларацій та застосування критеріїв автоматичного відбору задля визначення високо ризикових економічних агентів/операторів та транзакцій, які підлягають аудиту;
- забезпечення доступу аудиторів до інформаційних баз даних з метою швидкої ідентифікації високоризикових суб'єктів ЗЕД, які мають проблеми із дотриманням законодавства у минулому;
- забезпечення ефективного зворотного зв'язку процес управління ризиками та аудиту з результатами перевірок декларацій, огляду вантажів (cargo inspections) та зовнішніми джерелами інформації;
- впровадження заходів, які мають на меті вдосконалення аудиторською професійною етики та відповідальності.
- забезпечення економічних агентів актуальною інформацією стосовно процедур митного пост-аудиту, включаючи їх права та обов'язки, з метою забезпечення співпраці між ними та митними органами [3, с.54-56].

Застосування методів митного пост-аудиту вимагає належної організації роботи відповідного департаменту митного органу, забезпечення повноважень аудиторів щодо доступу до комерційної інформації компанії, діяльність якої є об'єктом аудиту, наявності кваліфікованих співробітників, застосування стандартів бухгалтерського обліку, зокрема, міжнародних стандартів фінансової звітності (International Financial Reporting Standards (IFRS)), прийнятих Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (International Accounting Standards Board) компаніями. Лише знання цих стандартів дозволить митним органам адекватно впроваджувати митний пост-аудит.

Основні документи, де визначено міжнародні стандарти митного пост-аудиту наведено на рис.1.

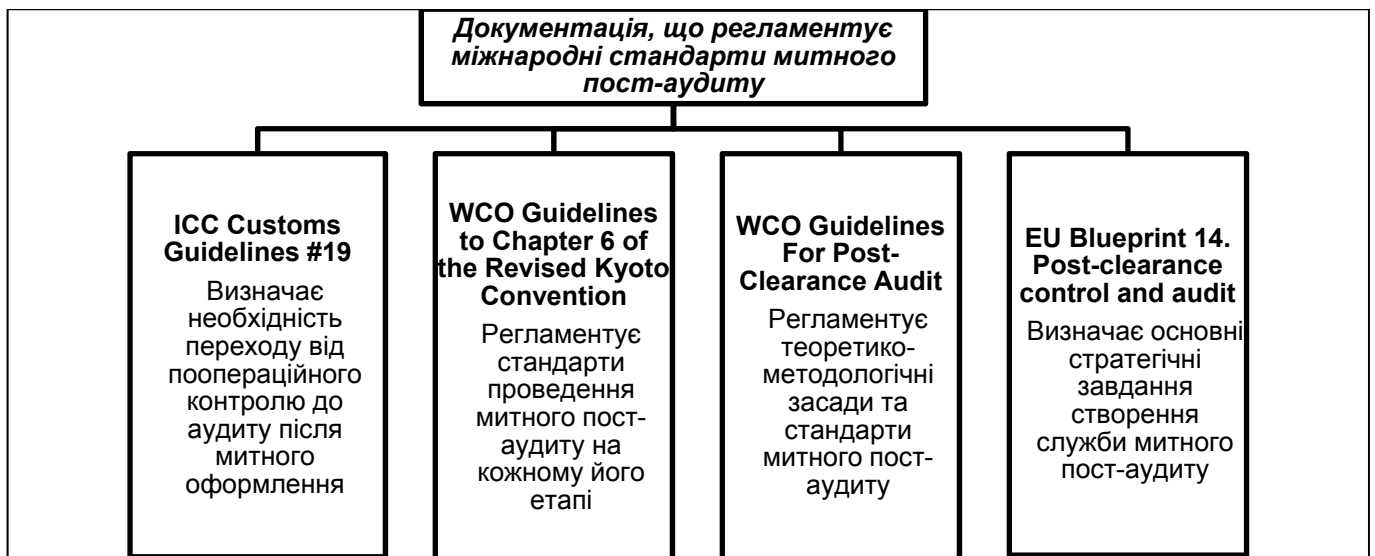


Рисунок 1. Документація, що регламентує міжнародні стандарти митного пост-аудиту

Джерело: складено автором за даними [2; 9].

До них відносяться такі.

1. Положення Міжнародної торговельної палати стосовно митної справи (ICC Customs Guidelines) #19, яке визначає необхідність переходу від поопераційного контролю до процедур аудиту після митного оформлення (post-entry procedures) [6];

2. Роз'яснення Всесвітньої митної організації стосовно гл.6 Кіотської конвенції (WCO Guidelines to Chapter 6 of the Revised Kyoto Convention), що регламентує стандарти проведення митного пост-аудиту на кожному його етапі;

3. Положення Всесвітньої митної організації щодо здійснення митного пост-аудиту (WCO Guidelines For Post-Clearance Audit), де регламентовано теоретико-методологічні засади та стандарти митного пост-аудиту, зокрема, правовий режим, особливості стратегічного планування та ризик-менеджменту, взаємодію з іншими митними інститутами тощо [9].

4. Збірка митних стандартів ЄС «Шлях до покращення якості митних послуг» (Customs blue prints. Pathways to better customs), зокрема розділ 14 «Пост-митний контроль та аудит» (Blue print 14. Post-clearance control and audit), який визначає основні стратегічні завдання створення ефективної та результативної служби митного пост-аудиту та контролю, яка надала б змогу митному органу виконувати свої завдання (оформлення та контроль товарів, збір доходів) і сприяти при цьому торгівлі.

До таких стратегічних завдань, згідно цього стандарту, відносяться:

- розробка універсальної правової бази, яка надавала б митному органу необхідні повноваження для ефективного і раціонального проведення митного пост-аудиту та контролю;
- створення організаційної структури, яка дозволяла б аудиторам і їх керівникам виконувати свої обов'язки максимально ефективно;
- створення системи управління аудитом, яка б забезпечувала проведення результативних, високоякісних аудитів із застосуванням відповідних методів і передбачала створення програми забезпечення якості, що дозволяла б проводити аудит відповідно до необхідних стандартів;
- розробка національного плану аудитів, в якому передбачаються як короткострокові, так і довгострокові заходи, що впливають із пріоритетів, заснованих на аналізі ризиків;
- розробка стратегії підготовки, яка забезпечувала б отримання аудитором та керівниками всіх необхідних знань і навичок для планування і виконання своїх обов'язків.

Також цей стандарт передбачає чотири основні сфери реалізації визначених стратегічних завдань:

- правова сфера (legal basis);
- організаційна структура (organisational structure);
- система управління (management system);
- стратегія розвитку кадрового потенціалу (training strategy).

Для кожної з цих сфер визначено відповідні цілі та показники оцінки ефективності [2, с.79-83].

У зазначених міжнародних стандартах визначено також основні цілі та переваги митного пост-аудиту, зокрема:

- отримання гарантій заповнення митних декларацій відповідно до вимог чинного митного законодавства;
- перевірка правомірності визначення та сплати суми митних платежів;
- спрощення міжнародного переміщення товарів;
- гарантування правильного декларування товарів;
- забезпечення дотримання умов, що стосуються конкретних погоджень і дозволів, наприклад, попередньої аутентифікації транзитних документів, преференційних сертифікатів походження/переміщення, ліцензій, квот та забезпечення інших спрощених процедур.

При цьому, митний пост-аудит забезпечує такі переваги:

- спрощення митних процедур на момент митного оформлення;
- полегшення оцінки рівнів ризику та реагування на них;
- підвищення ефективності використання ресурсів митних органів;
- сприяння реалізації концепції добровільного відповідності та самооцінки;
- ідентифікація економічних агентів, підозрюваних у шахрайській діяльності, та вжиття відповідних заходів;
- надання інформації для оцінки подальшого права на статус уповноваженого економічного оператора [5, с.6-7].

Київська конвенція визначає три стандарти, які мають безпосереднє відношення до проведення митного пост-аудиту, зокрема:

Standard 6.6: Системи митного контролю мають включати контроль, заснований на методах аудиту.

Standard 6.7: З метою вдосконалення митного контролю митна служба має прагнути до співпраці з іншими митними адміністраціями та до укладення угод щодо надання взаємної адміністративної допомоги.

Standard 6.10: Митні органи, з метою забезпечення дотримання митного законодавства, повинні проводити оцінку торговельних систем економічних агентів – суб'єктів ЗЕД, у тій частині, де ці системи чинять вплив на митні операції.

З цих стандартів випливає, що митний пост-аудит має на меті надати прозору та чітку інформацію стосовно рівня дотримання компанією законодавства, та визначити або підтвердити сфери потенційного ризику, де потрібні додаткові заходи з [примусового] дотримання законодавства.

Проте результати митного пост-аудиту не лише дозволяють митним органам визначити потенційно протиправну поведінку (unlawful conduct), але також і визначити законослухняних (highly compliant) суб'єктів ЗЕД, з низьким рівнем ризику недотримання законодавства. Подібним компаніям можуть надаватись певні вигоди, наприклад, отримання дозволів у скорочений термін (fast-track' permissions) або спрощення митних процедур, що, у свою чергу, також забезпечить скорочення витрат проведення митного контролю для митних органів. Подібна концепція формує основу для впровадження інституту уповноваженого економічного оператора. Основні стандарти з цього приводу також містяться у Київській конвенції [7; 9; 10, с.9-10].

Розглянемо ці стандарти більш детально.

Стандарт 6.6.

Для управління міжнародними потоками товарів, розмір яких постійно збільшується, і сприяння учасникам торгівлі, митні органи в дедалі більшій мірі покладаються на торговельні системи учасників торгівлі для цілей митного контролю. Заходи контролю можуть варіюватися від простого аудиту, проведеного після митного оформлення, до проведення самоконтролю учасником торгівлі. Заходи контролю, засновані на аудиті, не заважають проведенню фізичного огляду товарів.

Попередньою умовою для митного органу щодо здійснення заходів контролю, заснованих на аудиті, з урахуванням надійності торговельних систем учасника торгівлі, є те, що дані системи повинні дотримуватися загальноприйнятих принципів ведення бухгалтерського обліку (GAAP) в своїй країні. Ці принципи визначають які економічні ресурси та зобов'язання повинні бути враховані в бухгалтерських документах як активи і зобов'язання, які зміни в активах та зобов'язаннях мають бути відображені в бухгалтерії, як повинні визначатися активи, зобов'язання і зміни в них, яка інформація і яким чином повинна бути розкрита і які фінансові звіти повинні бути підготовлені [8, с.23-24].

Згідно визначення Кіотської конвенції, контроль, заснований на проведенні аудиту включає заходи, що вживаються митними органами для перевірки точності і достовірності відомостей, зазначених у митних деклараціях, шляхом вивчення бухгалтерських книг, рахунків, систем бізнесу і всіх відповідних комерційних даних, наявних у економічного агента – суб'єкта ЗЕД.

Розділ 7.2 гл. 6 визначає міжнародні стандарти заходів контролю, заснованих на аудиті.

Безпосередньо, митного пост-аудиту стосується п. 7.2.1. У загальних положеннях цього стандарту відзначається, що митний пост-аудит повинен проводитися для перевірки діяльності економічних агентів, які беруть участь в міжнародному переміщенні товарів. Подібні процедури є ефективним засобом для проведення митного контролю, оскільки надають більш чітку інформацію щодо зовнішньоторговельних договорів, інформація про які відображена в бухгалтерських книгах і облікових записах економічних агентів – суб'єктів ЗЕД, і одночасно, дозволяють митним органам сприяти учасникам торгівлі у вигляді спрощеного порядку митного оформлення.

Згідно міжнародним стандартам, цей процес включає такі етапи.

1. Розробка аудиторських програм (development of audit programmes)

Митні органи повинні визначити категорії аудиту, проведеного після митного оформлення, наприклад, аудит імпортера/експортера, аудит митної вартості, аудит вільних економічних зон, аудит митного брокера, аудит декларації перевізника, а також розробляти брошури з методології проведення фактичного аудиту.

2. Вибір осіб/компаній для аудиту (selection of persons / companies for audit)

Відбір осіб/компаній для аудиту повинен проводитися на основі профілю ризику. Аудит повинен зазвичай проводитися з метою перевірки на предмет дотримання митних правил, митної оцінки, визначення країни походження товару, тарифної класифікації, звільнення від сплати мита, зменшення митних зборів тощо. Залежно від профілю суб'єкта ЗЕД (наприклад, вид діяльності, товари, дохід тощо), аудит може проводитися на постійній, циклічній або випадковій основі.

3. Річне планування аудиту (annual audit planning)

Щороку необхідно розробляти план аудиторської діяльності, який включає наявність людино-годин аудиторів або аудиторських груп протягом одного року, щодо проведених аудитів та початку проведення нових аудиторських перевірок. Стандартний час на завершення може бути визначено для кожної сфери аудиту і можна розрахувати робочі години кожного аудитора або аудиторської групи з тим, щоб визначити кількість аудитів, проведених кожним аудитором або аудиторською групою в поточному році. Іншим варіантом є поділ етапів аудиторської діяльності на тимчасові періоди задля визначення продуктивності за витраченим часом.

Обидва методи дозволяють митному органу більш ефективно розподілити ресурси для отримання кращих результатів.

4. Процес аудиту (audit process)

Митний пост-аудит робить особливий акцент на професійному проведенні перевірки документів бухгалтерського обліку і звітності. Важливе значення має співпраця з економічним агентом – суб'єктом ЗЕД, а також з іншими митними органами. Результатом процесу митного пост-аудиту має бути відповідний звіт.

Також стандарт регламентує основні етапи митного пост-аудиту (audit phases).

1. Попередній аудит (pre-audit survey)

Першим етапом в процесі аудиту є проведення оцінки слабких і сильних сторін економічного агента – суб'єкта ЗЕД, який перевіряється (auditee). Залежно від розмірів і місцезнаходження компанії, в якій проводиться аудит, митний орган може зробити вибір між проведенням огляду на місці або забезпеченням заповнення відповідної анкети. Такий огляд може включати збір даних щодо корпоративної організації та структури, товарів, форм оплати, вартості товарів, витрат, пов'язаних з товарами, детальної інформації щодо вартості продукції/послуг для її подальшого аналізу, угод і систем бухгалтерського обліку. З моменту передачі такої інформації митним органам, вона повинна розглядатися як конфіденційна.

2. Попередня зустріч з імпортером (initial importer contact)

Перед початком проведення планової аудиторської перевірки митний орган повинен зустрітися з представниками компанії, діяльність якої підлягає перевірці, і запросити детальну інформацію за всіма

видами записів і необхідної документації. Документи можуть включати комерційні інвойси, замовлення, рахунки, записи, контракти, облікові записи товарно-матеріальних запасів, ділову кореспонденцію, документацію з обліку платежів тощо.

3. Попередня зустріч з аудитором (initial audit conference)

Попередню зустріч повинні відвідати аудитор або аудиторська група, призначені для проведення аудиту компанії, представники інших митних органів, за необхідністю, та представники компанії, яка є об'єктом перевірки (консультанти, бухгалтери, контролери, юристи). Аудитор або аудиторська група повідомляють присутнім про предмет, цілі і завдання та інші питання, що відносяться до аудиту.

4. Аудиторська анкета (audit questionnaire)

Митні органи можуть звернутися з проханням до компаній, діяльність яких є об'єктом митного пост-аудиту, заповнити анкету з метою отримання інформації, що стосується організаційної структури, угод, товарів, форм оплати, вартості, вироблених товарів, джерел і постачань. За наявності договорів із іноземними компаніями, аудитор може звернутись до відповідних контрагентів із запитом заповнити анкету. Іноземна компанія заповнює надану анкету на суто добровільній основі.

5. Внутрішній корпоративний контроль (internal corporate review)

Митні органи повинні стимулювати компанії, діяльність яких є об'єктом митного пост-аудиту, у випадках, коли це практично можливо, самостійну оцінку, перевірку та аналіз господарської діяльності до початку проведення митного аудиту.

6. Координація проведення аудиту (audit co-ordination)

Необхідно інформувати компанію, діяльність якої є об'єктом митного пост-аудиту, щодо очікуваних результатів або інших питань, що стосуються митної справи, протягом всього часу проведення перевірки.

Проте якщо виявлено введення в оману або потенційне порушення митного законодавства під час проведення аудиту, аудиторська група повинна зв'язатися і скоординувати свої дії з відповідним органом примусового виконання рішень, який приймає рішення щодо проведення офіційного розслідування. Відповідно до законодавства країни щодо конфіденційності, митний орган може надавати інформацію в розпорядження податкового органу.

7. Заключна конференція (exit conference)

З компанією, діяльність якої є об'єктом митного пост-аудиту, повинна бути проведена офіційна зустріч з метою надання результатів аудиту та отримання відповідних роз'яснень для належної підготовки заключного звіту.

8. Заключний звіт (final report)

Митний орган повинен підготувати заключний звіт відповідно до законодавства країни і надати екземпляр заключного звіту компанії, діяльність якої є об'єктом митного пост-аудиту. До того ж, звіт повинен бути наданий відповідним митним органам для прийняття остаточного рішення з визначених питань.

9. Наступний візит (follow-up visit)

Як заключний етап процесу митного пост-аудиту, митний орган може провести аудит для забезпечення виконання наданих рекомендацій [8, с.25-26].

Стандарт 6.7.

Цей стандарт розкрито у Розділі 8. гл. 6. Додатків до Кіотської конвенції. Даний розділ «Інфраструктура підтримки» (Supporting infrastructure) містить необхідну інформацію щодо основних вимог, необхідних для створення сучасних методів митного контролю. Застосування даних методів може спричинити зміни в чинних юридичних, адміністративних та організаційних сферах митних органів. Для забезпечення виконання даного стандарту доцільно також користуватись Програмою ВМО з митних реформ та модернізації («Customs Reform and Modernisation Programme»).

Стандарт 6.7 стосується двох складових.

1. Обмін інформацією (exchange of information).

Обмін інформацією являє собою право митного органу обмінюватися і розподіляти інформацію щодо міжнародного переміщення з іншими митними органами для цілей митного контролю [8, с.30-31].

2. Взаємна адміністративна допомога (mutual administrative assistance).

Зростання обсягів міжнародної торгівлі і розвиток нових методів митного контролю виявили недоліки системи, за якої контроль в основному ґрунтувався на перевірці декларацій на товари та допоміжної документації (supporting documents), які подаються після прибуття товарів на митну територію держави. Для митних органів бажано отримувати інформацію на більш ранньому етапі та мати доступ до інформації, яка не є доступною на території країни.

Митні органи однієї країни взаємодіють з митними органами інших держав задля отримання інформації до прибуття вантажів на митну територію, а також задля отримання інших видів допомоги з метою забезпечення належного застосування митного законодавства (включаючи, збір мита та інших податків) та запобігання, розслідування та боротьби з порушеннями митного законодавства. Дана форма допомоги носить назву «взаємної адміністративної допомоги».

За наявності юридичного підґрунтя та необхідного механізму для взаємного сприяння митним органам, обмін інформацією може також допомогти в процесі управління ризиками. Інформація, надана автоматично або за запитом іншого митного органу, є додатковою, і може бути важливим джерелом для аналізу ризиків.

Одночасно, інші положення в угодах про надання взаємодопомоги (mutual assistance agreements), можуть безпосередньо виявитися корисними у випадках, коли інший митний орган здійснює митний контроль від імені влади, яка запитує інформацію або просить про надання допомоги (наприклад, підтвердження сертифікатів походження товару або транзитних документів, аудити), або залучає посадових осіб для проведення митного контролю, що здійснюється закордоном, або використовує їх в якості експертів та/або свідків. Митні органи у країнах-сусідах можуть отримати повноваження на проведення оцінки та справляння митних податків і зборів від імені іншої держави.

Всесвітня Митна Організація прийняла переглянута модель двосторонньої угоди для належного застосування митного законодавства і запобігання, розслідування та боротьби з порушеннями митного законодавства. ВМО також розробила багатосторонню Конвенцію зі взаємної адміністративної допомоги щодо запобігання, розслідування і боротьби з порушеннями митного законодавства («Конвенція по Найробі» («Nairobi Convention»), червень 1977 г.) [8, с.35].

Стандарт 6.10

Цей стандарт регламентується правилами п.7.2.2 – аудит систем учасників торгівлі (traders' systems audit)

У загальних положеннях цього стандарту відзначається, що задля сприяння суб'єкту ЗЕД у використанні комп'ютерних систем для підготовки і подання одноразової або періодичної митної декларації або задля проведення самоконтролю своєї діяльності, митні органи у митних цілях повинні провести аудит систем учасників торгівлі.

Аудит систем учасників торгівлі означає розгляд усього процесу здійснення зовнішньоторговельної угоди з використанням комп'ютерних систем обробки інформації.

Традиційний метод перевірки точності облікової та звітної документації шляхом перевірки угод є не тільки невідповідним для комп'ютерних програм, але й неможливим. Навіть передові методи, які використовують методологію зчитування файлів (file interrogation methodology), не будуть ефективними, поки безпосередньо аудитор або аудиторська група не визначать, яким чином комп'ютерні дані та відповідні «ручні процедури» (manual procedures) поєднані задля надання потрібної інформації.

Згідно визначенням Кіотською конвенцією стандартам, основні етапи аудиту систем учасників торгівлі такі.

1. Планування (planning)

Даний початковий етап полягає у визначенні напрямів, предмету і кінцевої мети, на підставі яких оцінюється ефективність пост-аудиту. На етапі планування розглядаються такі питання: мета; предмет; сфера ризику; проведення аудиту, включаючи попередню та заключну зустріч з представниками компанії, діяльність якої є об'єктом митного пост-аудиту; термін проведення пост-аудиту; ресурси, необхідні для проведення аудиту; можливість проведення співбесіди з ключовими посадовцями компанії; ступінь впливу змін в системі або організації; інформація, отримана в ході попередніх аудиторських перевірок.

У тих випадках, коли митні органи розглядають можливість проведення економічним агентом – суб'єктом ЗЕД самостійної оцінки (self-assessment), етап планування також включає розробку критеріїв, за якими оцінюється система. Прикладами таких критеріїв можуть слугувати:

- розподіл між імпортом, експортом та внутрішнім постачанням товарів задля визначення відповідних сум мита та податків, що підлягають сплаті;
- розподіл і ідентифікація постачань товарів згідно митних режимів;
- ідентифікація постачань, які вимагають ліцензії або дозволу;
- регулярне оновлення матеріалів, які містять товарні коди та ставки мита;
- відповідність товарних позицій (артикулів) товарним кодам;
- методи розрахунку митної вартості транзакцій економічного агента – суб'єкта ЗЕД;
- можливість підготовки управлінських звітів задля забезпечення повноти бухгалтерського обліку;
- можливість визначення невиконаних та не наведених у звітності постачань товарів;
- відповідність комерційних перевезень та облікової інформації статистичній та обліковій інформації, наданій митним органам;
- виконання процедур контролю якості та управління задля забезпечення коректного функціонування системи;
- збереження інформації протягом періоду, встановленого у національному законодавстві;
- використання відповідних методів підтримки (back-up procedures) у разі виходу системи з ладу.

2. Запити або збір даних (enquiry or fact gathering)

Шляхом проведення співбесіди зі співробітниками всіх рівнів управлінського ланцюжка, а також з користувачами ПО та системними інженерами, які обробляють дані у компанії, діяльність якої є об'єктом митного пост-аудиту, аудитор або аудиторська група можуть визначити як насправді функціонує система. Вони також можуть користуватись документами, зокрема, керівництвом користувача, інформацією щодо технічних вимог до системи тощо. Це надає можливість визначити певні заходи контролю (як внутрішнього, так і операційного) або їх відсутність. В результаті, це дозволить аудитору або аудиторській групі зробити висновки щодо стану системної документації, зокрема щодо відсутності або неповноти даних.

3. Ведення обліку системи (recording the system)

Аудитор або аудиторська група повинні реєструвати отримані результати в усній та/або графічній формі (використовуючи діаграми). Подібні діаграми можуть бути різного рівня деталізації – від широкого

огляду до конкретних етапів комп'ютерної обробки. Вони можуть стосуватися документообігу до або після комп'ютерної обробки. Даний етап зазвичай вимагає підтвердження розуміння системи аудитором або аудиторською групою, як необхідну умову переходу до наступних етапів аудиту.

4. Оцінка (evaluation)

Вивчаючи й оцінюючи зібрані докази, аудитор або аудиторська група можуть приступити до визначення наявних проблем в процесі внутрішнього контролю. Оцінювання надає можливість аудитору або аудиторській групі запланувати перевірки і визначити в яких сферах їх можна провести, а також визначити ефективність заходів контролю і достовірність результатів.

5. Тестування (testing)

Процес тестування здійснюється у певній мірі на різних етапах аудиту. Воно проводиться на етапі збору інформації за допомогою спостереження, і як результат оцінки. Використовуючи прогресивні технології, зокрема, технології зчитування файлів, є можливість перевірити незвичну комбінацію даних.

6. Звіт (report)

Результат аудиту надається у вигляді звіту для вищого керівництва, в якому наведено рекомендації щодо удосконалення різних аспектів діяльності компанії та підвищення ефективності здійснення контролю.

7. Висновки (conclusion)

Після закінчення процесу оцінки системи та внесення відповідних доповнень щодо її покращення, зберігається необхідність періодичних аудитів систем учасників торгівлі.

Для автоматизації даного процесу доцільно використовувати відповідне програмне забезпечення – аудиторські пакети (audit packs), що являють собою сукупність програмованих аудит-тестів (pre-programmed audit tests)

8. Аудит розвитку (development audit)

Аудит систем учасників торгівлі може бути корисним на етапі розвитку нових додатків до програмного забезпечення. Планування будь-якої нової програми має враховувати включення заходів контролю та журналів реєстрування подій (audit trails), що надасть можливість аудиторам або аудиторським групам відстежувати операції в зворотному напрямку. Тому, якщо впроваджувати у нові додатки до програм елементи аудиту, подальший аудит і контроль такої системи буде набагато більш ефективним та надійним [8, с.27-29].

Висновки. Проведене дослідження дозволило дійти висновку, що наразі у законодавстві України не імplementовані відповідним чином положення міжнародних стандартів стосовно здійснення митного пост-аудиту, що ускладнює практичну реалізацію його механізмів.

Згідно підписаного у вересні 2016 р. Меморандуму з МВФ, Україна зобов'язалась ухвалити зміни до Митного кодексу України [1], які дозволять гармонізувати вимоги до уповноваженого економічного оператора із законодавством ЄС. Також, Україна зобов'язалась забезпечити ДФС необхідними повноваженнями і запровадити програму митного пост-аудиту [12, с.92].

Чинний Митний кодекс визначає систему управління ризиками (гл. 52.), зокрема, цілі застосування цієї системи, ризикові об'єкти, а також діяльність органів доходів і зборів з оцінки та управління ризиками (ст.361-363), і частково враховує її окремі аспекти: вибірковість перевірок (за результатами застосування системи управління ризиками) (ст. 320), залучення спеціалістів та експертів для участі у здійсненні митного контролю (ст. 327), спільний митний контроль (ст. 328) з митними органами суміжних держав, проте лише при проведенні митного контролю у пунктах пропуску через державний кордон України.

Також, у Митному кодексі визначено сутність, підстави та порядок проведення органами доходів і зборів документальних перевірок (планових виїзних, позапланових виїзних та невиїзних)(ст. 345-355), які частково враховують методологію сучасного митного пост-аудиту. Проте, безпосередньо у Митному кодексі визначення терміну «митний пост-аудит» відсутнє, що унеможлиблює встановлення його (МК) відповідності чинним міжнародним стандартам ВМО та ЄС в частині здійснення митного пост-аудиту.

До того ж, у Митному кодексі України не врахована така ключова особливість проведення митного пост-аудиту, як аналіз баз даних суб'єктів ЗЕД, діяльність яких є об'єктом митного пост-аудиту (стандарт 6.10).

Тому, з врахуванням вищезазначеного, доцільним є створення окремого нормативного акту (або відповідної Методики) щодо проведення митного пост-аудиту та основних його етапів, що відповідають чинним міжнародним стандартам, які враховували б основні сфери митного пост-аудиту, визначені у стандартах ЄС, та положення стандартів 6.6, 6.7 та 6.10 Додатку 6 до Кіотської конвенції.

Список використаних джерел

1. Митний кодекс України. Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2012, №44-45, № 46-47, № 48, ст.552.
2. Customs blueprints. Pathways to better customs. Directorate General for Taxation and Customs Union. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2015. 140 с.
3. Customs Post Clearance Audit Strategy. Final Report. USAID/Caucasus, 2011.
4. EU-Ukraine Association Agreement. Title IV: Trade and Trade-related Matters. 356 p.
5. Guidelines for Post-Clearance Audit (PCA). Volume 1. World Customs Organization, 2012.
6. ICC Customs Guidelines (revised version June 2012). Prepared by the ICC Commission on Customs and Trade Facilitation. No. 103-6/12.

7. *International Convention on the Simplification and Harmonization of Customs Procedures*, World Customs Organization. Bruxelles, 2008
8. *Kyoto Convention. General Annex. Guidelines. Chapter 6. Customs Control*
9. *Post Clearance Audit. Trade Facilitation. Implementation Guide*. Available at: <http://tfig.unece.org/contents/post-clearance-audit.htm> (accessed 18.03.2017)
10. *Poverty Reduction and Economic Management Network*. The World Bank. Washington, DC, 2013.
11. *Strategic Trade Control Enforcement (STCE). Implementation Guide*. World Customs Organization, 2013.
12. *Ukraine. Second Review under the Extended Fund Facility and Requests for Waivers of Non-Observance of Performance Criteria, Rephasing of Access and Financing Assurances Review – Press Release; Staff Report; and Statement by the Executive Director for Ukraine*. IMF Country Report No. 16/319. IMF, 2016. 151 p.

References

1. *Mytnyj kodeks Ukrainy. Vidomosti Verhovnoi Rady Ukrainy (VVR)*, 2012, №44-45, № 46-47, № 48, st.552.
2. *Customs blueprints. Pathways to better customs*. Directorate General for Taxation and Customs Union. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2015. 140 c.
3. *Customs Post Clearance Audit Strategy. Final Report*. USAID/Caucasus, 2011.
4. *EU-Ukraine Association Agreement. Title IV: Trade and Trade-related Matters*. 356 p.
5. *Guidelines for Post-Clearance Audit (PCA). Volume 1*. World Customs Organization, 2012.
6. *ICC Customs Guidelines (revised version June 2012)*. Prepared by the ICC Commission on Customs and Trade Facilitation. No. 103-6/12.
7. *International Convention on the Simplification and Harmonization of Customs Procedures*, World Customs Organization. Bruxelles, 2008
8. *Kyoto Convention. General Annex. Guidelines. Chapter 6. Customs Control*
9. *Post Clearance Audit. Trade Facilitation. Implementation Guide*. : <http://tfig.unece.org/contents/post-clearance-audit.htm>
10. *Poverty Reduction and Economic Management Network*. The World Bank. Washington, DC, 2013.
11. *Strategic Trade Control Enforcement (STCE). Implementation Guide*. World Customs Organization, 2013.
12. *Ukraine. Second Review under the Extended Fund Facility and Requests for Waivers of Non-Observance of Performance Criteria, Rephasing of Access and Financing Assurances Review – Press Release; Staff Report; and Statement by the Executive Director for Ukraine*. IMF Country Report No. 16/319. IMF, 2016. 151 p.

ДАНИ ПРО АВТОРА

Соколовська Олена Василівна, к.е.н., с.н.с., провідний науковий співробітник відділу дослідження проблем податкового та митного аудиту Науково-дослідного центру проблем оподаткування та фінансового права НДІ фіскальної політики Державної фіскальної служби України
вул. Університетська, 31, м. Ірпінь, Київська обл., Україна, 08201
e-mail: elena.lukyanenko@gmail.com

ДАНИЕ ОБ АВТОРЕ

Соколовская Елена Васильевна, к.э.н., с.н.с., ведущий научный сотрудник отдела исследования проблем налогового и таможенного аудита Научно-исследовательского центра проблем налогообложения и финансового права НИИ фискальной политики Государственной фискальной службы Украины
ул. Университетская, 31, г. Ирпень, Киевская обл., Украина, 08201
e-mail: elena.lukyanenko@gmail.com

DATA ABOUT THE AUTHOR

Olena Sokolovska, Cand. Sci. (Econ.), Senior Researcher, Leading Researcher, Department of investigation of problems of tax and customs audit, Research Institute of Fiscal Policy, State Fiscal Service of Ukraine
Universytetska str., 31, Irpin, Ukraine, 08201
e-mail: elena.lukyanenko@gmail.com

УДК 368.914

СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ ЗАРУБІЖНИХ ПЕНСІЙНИХ СИСТЕМ

Тропіна В.Б.

Предмет дослідження – пенсійні системи зарубіжних країн.

Метою дослідження є виявлення закономірностей у процесі змін сучасних зарубіжних пенсійних моделей.

Методи дослідження. У статті застосовано сукупність наукових методів наукового дослідження, у тому числі аналізу та порівняння – при вивченні зарубіжного досвіду управління пенсійним забезпеченням; теоретичного узагальнення, системний та структурний методи – при визначенні сучасних закономірностей у процесах реформування пенсійних систем.