УДК 336.41

М. О. Харкавий,
здобувач кафедри податків і фіскальної політики,
Тернопільський національний університет, м. Тернопіль

ПРІОРИТЕТИ ПОСТ-МИТНОГО АУДИТУ ЯК ФОРМИ МИТНОГО КОНТРОЛЮ

M. Kharkavyi,
Competitor of Chair of Taxes and Fiscal Policy of the Ternopol National Economic University, Ternopil

PRIORITIES OF POST-CLEARANCE AUDIT AS FORM OF CUSTOMS CONTROL

Посилення контролю за правильністю визначення мита та митних платежів при ввезенні товарів на митну територію країни є першочерговим завданням митних органів в умовах спрощення митних процедур і мінімізації контрольних заходів при їх переміщенні через митний кордон. Тому в багатьох країнах митні органи активізують зусилля щодо перенесення акценту контролю при ввезенні на контроль після випуску товарів у вільний обіг, забезпечуючи реалізацію новітньої філософії митного контролю, що грунтується на принципі вибірковості. Це зумовлює значущість пост-митного аудиту і визначення його місця у системі контрольних заходів з метою забезпечення максимально повного і своєчасного надходження доходів до бюджету.

Для розв'язання поставлених завдань автором використано загальнонаукові методи аналізу та синтезу при обгрунтуванні теоретичних і практичних положень, наукових розробок з проблем формування системи митного контролю, структурно-логічний при описі процесів і параметрів, що характеризують пост-митний аудит як форму митного контролю.

Автором обгрунтовано, що пост-митний аудит має на меті виявлення, усунення та попередження можливого порушення законодавства з питань справляння податків і зборів при переміщенні товарів через митний кордон, реалізується митними органами шляхом спостереження, перевірки та вимірювання достовірності заявленої інформації про переміщувані товари з метою усунення недоліків у плануванні, організації та проведені митного контролю.

Основні наукові результати полягають в обгрунтуванні пост-митного аудиту як форми митного контролю, що реалізується через систему заходів і форм визначених податковим і митним законодавством України.

Практична значущість полягає у можливості застосування викладених висновків у діяльності митних органів при вирішенні задач оптимізації процесів організації митного контролю за переміщуваними товарами і транспортними засобами.

Strengthening the control over the correctness of calculation of customs duty and other customs payments in respect of goods imported into the customs territory of the country is the primary task of customs authorities in terms of simplification of customs procedures and minimization of control measures in respect of goods moved across the customs border. Therefore in many countries customs authorities intensify efforts concerning transformation of the control on importation into the control after release of goods' in free circulation providing the realization of modern philosophy of customs control which is grounded on the selectivity principle. It causes the significance of post-clearance audit and determination of its role in the system of control measures aimed at ensuring complete and timely budget revenues.

To solve the tasks the scientific methods such as analysis and synthesis are applied giving groundings to the theoretical and practical statements, scientific research on the problems of formation of the system of customs control. Structural and logical method is used to describe processes and parameters which characterize post-clearance audit as the form of customs control.

Post-clearance audit is grounded to be aimed at detection, elimination and prevention of violations of the law on collection of taxes and fees in respect of goods moved across customs border, realized by customs authorities by means of observation, control and determination of authenticity of the information stated concerning transported goods aimed at removal of shortcomings in planning, organization and realization of customs control.

The main scientific results are in giving groundings to post-clearance audit as the form of customs control implemented through the system of measures and forms determined by tax and customs law of Ukraine.

The practical significance is in applicability of abovementioned conclusions in the customs authorities' activities solving the problems of optimization of processes of organization of customs control over transported goods and means of transport.

Ключові слова: аудит, бюджет, митні органи, митні процедури, митний контроль, податковий контроль.
Key words: audit, budget, customs authorities, customs procedures, customs control, tax control.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Сучасна міжнародна торгівля ставить перед світовим бізнес-середовищем вимоги скорочення часу та безперешкодного переміщення товару через кордони країн, що є важливим в умовах отримання національних економічних вигод. Крім того, міжнародні корпорації з глобаль-

ною сіткою, зі складною бізнес системою і ланцюгом поставок, створюють внутріфірмовий ринок, на якому від видобутку сировини до виготовлення готової продукції і розповсюдження її через торговельну мережу кінцевим споживачам завершується повний бізнес цикл. Такий процес пов'язаний з переміщенням напівфабрикатів і окремих компонентів, а також готової продукції через митний кордон багатьох країн світу. Внутріфірмові трансакції часто призводять до маніпулювання вартісними показниками переміщуваного товару, обранням найбільш вигідного, з фінансової точки зору, режиму розміщення і переробки на митній території країни.

Встановлення обмеженої кількості документів при ввезенні товарів на митну територію країни не дає повної та об'єктивної інформації комерційної трансакції з метою правильного визначення митної вартості, класифікації товару, а також права на преференційне походження. Це не дозволяє приймати обгрунтовані рішення щодо сплати мита та митних платежів в умовах обмежених часових параметрів. Тому в багатьох країнах митні органи посилюють контроль після випуску товарів, дотримуючись принципу вибірковості митного контролю.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ

Питанням контролю після випуску товарів у вільний обіг на митну територію країни приділяється значна увага у багатьох наукових дослідженнях як зарубіжних, так і вітчизняних науковців, зокрема: А. Агапової, А. Артем'єва, О. Вакульчик, А. Голуба, В. Єднак, І. Казунарі, Д. Пашка, П. Пашка, В. Туржанського, І. Шкуратової та інших.

Однак варто зауважити, що підходи кожного окремого науковця суб'єктивні, базовані на власних дослідженнях, і все ще залишаються логічно не завершеними. А відтак, значущість пост-митного аудиту та його місце у системі митного контролю, як ефективної форми забезпечення максимально повного і своєчасного надходження доходів до бюджету породжують необхідність подальшого дослідження у даній сфері, виходячи із власних напрацювань у цій площині.

ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Враховуючи зазначене, метою статті виступає дослідження пост-митного аудиту як форми митного контролю в умовах адаптації міжнародних стандартів і комплексу митних заходів по збору податків при спрощенні митних процедур відносно товарів і транспортних засобів переміщуваних через митний кордон.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Вагоме значення у забезпеченні фінансового та регулятивного потенціалу економічних інструментів захисту національних товаровиробників і процесу залучення економіки країни до світового економічного простору відіграє функціональна складова митної системи — митний контроль та митне оформлення товарів. Ці два поняття є нероздільними і використовуються у митному законодавстві практично всіх країн світу. Митне оформлення товарів не можливе без проведення заходів митного контролю, дію яких спрямовано на виявлення ознак, що вказують на склад митних правопорушень адміністративного та фінансового характеру, а форми митного контролю закріплені Митним кодексом України (МКУ) дозволяють виявляти, попереджувати та усувати порушення, забезпечуючи інтереси держави та національних товаровиробників. Головною функцією митного оформлення є закріплення дій юридичного характеру, які було вчинено відносно переміщуваних товарів і транспортних засобів через митний кордон.

Митний контроль виступає засобом реалізації митної політики держави та одночасно як сукупність заходів здійснюваних митними органами з метою забезпечення учасниками ЗЕД вимог митного законодавства [3; 11]. Таке твердження випливає з визначення поданого у МКУ та Модернізованому митному кодексі ЄС (2008 р.). Проте окремі автори [1, с. 22; 8, с. 102] виділяють таке поняття, як державний фінансовий контроль, що здійснюється митними органами при виконанні функцій адміністраторів доходів бюджету, одночасно наділяючи його сучасними формами організації і забезпечення. З таким твердженням важко не погодитись, оскільки на сучасному етапі розвитку контролюючих органів важливе значення приділяється фінансовому пріоритету митного контролю, як важливого інструменту забезпечення надходжень до державного бюджету від мита та митних платежів.

Враховуючи різні точки зору окремих авторів, а також законодавчу інтерпретацію терміну "митний контроль" можна чітко стверджувати, що даній економічній категорії притаманний дуалізм. З одного боку, митний контроль — це складова механізму забезпечення законного переміщення товарів і транспортних засобів через митний кордон, з іншого, митний контроль — це комплексний процес, що грунтується на ризикорієнтованому і вибірковому підході реалізації заходів направлених на досягнення стійких поступлень суспільних фінансових ресурсів, у вигляді мита та митних платежів до державного бюджету. Митний контроль покликаний забезпечувати контроль за рухом грошово-товарних потоків, що виникають у процесі здійснення зовнішньоекономічної діяльності і обумовлені переміщенням товарів і транспортних засобів через митний кордон України.

З економічної точки зору митний контроль — це важлива економічна складова митної системи та державного фінансового контролю, який здійснюється з метою виконання митними органами України функцій, покладених на них у відповідності до вимог податкового та митного законодавства. Задля забезпечення виконання цих функцій митні органи у процесі своєї діяльності використовують форми і методи митного контролю (рис. 1), які є різними за характером та механізмами реалізації.

Існуючі форми митного контролю поділено на два основні види: документальний контроль і фактичний (фізичний) контроль. Документальний контроль передбачає встановлення сутності і достовірності операцій за даними первинних митних документів і документів бухгалтерського обліку, а також іншої зовнішньоекономічної документації. На відміну від документального, фактичний контроль полягає у встановленні дійсного реального стану об'єкта шляхом зважування, вимірювання, лабораторним аналізом. Застосування форм митного контролю можливе лише на умовах принципу вибірковості за результатами системи управління ризиковими ситуаціями. Принцип вибірковості дозволяє уникнути суціль-

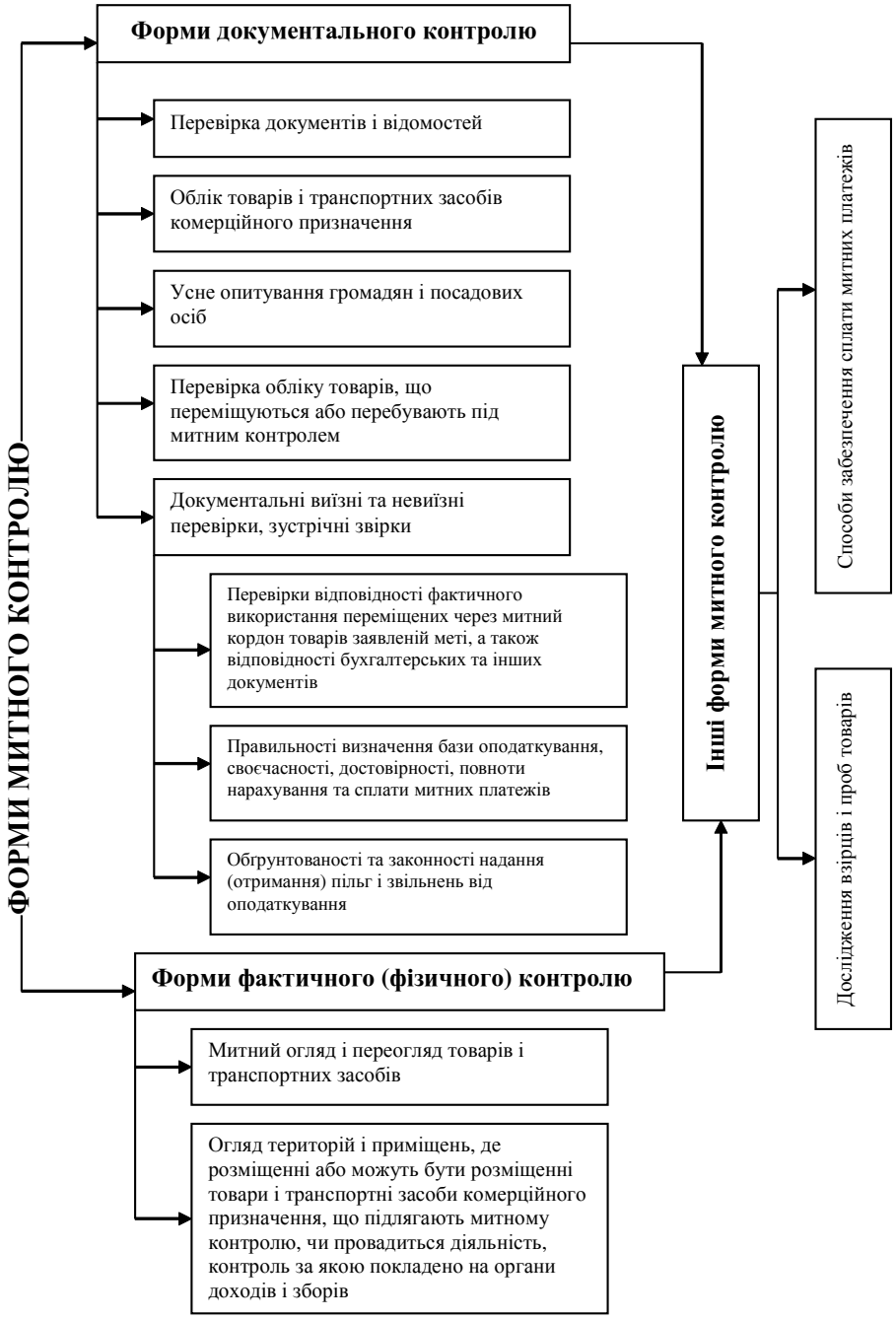

Рис. 1. Форми митного контролю

Джерело: побудовано автором на основі [3].

ності проведення заходів і використання форм митного контролю за вибором посадової особи у процесі контролю переміщення товарів і транспортних засобів через митний кордон України.

Упродовж функціонування митної системи незалежної України, сформованої на основі принципів закладених адміністративною системою управління економікою, було адаптовано та апробовано практично всі форми митного контролю визначені МКУ, а також методи їх застосування. Однак намагання інтегруватись до світового економічного простору змінили орієнтири формування системи контролю за зовнішньоторговельними операціями. Вихід України на траєкторію сталого розвитку передбачав проведення рішучих дій і всеосяжних реформ направлених на підвищення конкурентоспроможності національної економіки. Останніми роками такі наміри були закладені у Програмі економічних реформ на 2010—2014 рр. "Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава", якою було втілено реформи по спрощенню митних процедур, прискоренню процесу митного оформлення та імплементації положень Кіотської конвенції у митне законодавство України [6]. Такі кроки поклали початок реалізації новітньої філософії митного контролю.

Важливим у даному контексті є здійснення контролю після випуску товарів на митну територію України у вільний обіг, що виступає перспективним напрямом забезпечення дієвості митного контролю, дотримання вимог митного законодавства та пріоритетним у справі вдосконалення митного адміністрування [4, с. 11]. Така форма контролю дістала назву пост-митного аудиту, тобто перевірка правильності та достовірності даних зазначених у митних деклараціях, шляхом вивчення бухгалтерських документів, рахунків, системи управління бізнесом після завершення митного оформлення.

У відповідності до переглянутої Кіотської конвенції, постмитний аудит — це лише контроль, що грунтується на основі методів аудиту, який представляє комплекс заходів, що здійснюються митними органами для забезпечення достовірності та автентичності декларацій шляхом проведення перевірки первинних бухгалтерських документів і звітності, бізнес систем і комерційної інформації [9, с. 4].

У наукових публікаціях вітчизняних і зарубіжних авторів не має єдиного підходу щодо чіткості у використанні терміну пост-митний аудит. Найбільш уживаним є термін фінансовий контроль на засадах митного постаудиту, постаудит контроль, постмитний контроль. Незважаючи на таке категоріальне різноманіття, сутність усіх понять зводиться до контролю, що грунтується на засадах подальшої поглибленої перевірки після випуску товарів у вільний обіг на митну територію країни. Такий напрям здійснення контрольних заходів відносно переміщуваних товарів є найбільш ефективним засобом перевірки сумлінності суб'єкта ЗЕД щодо дотримання вимог законодавства з питань своєчасності, повноти та достовірності сплати і декларування мита та митних платежів.

Однак автори праці [7, с. 314] виділяють в окрему категорію "митний аудит" із подальшим його розподілом на окремі складові: митний постаудит і аудит системи учасників зовнішньої торгівлі. Митний постаудит проводиться шляхом перевірки діяльності суб'єктів ЗЕД. Слід відмітити, що визначення поняття "митний аудит" відсутнє у вітчизняному законодавчому полі, а МКУ дано визначення: "документальна перевірка як сукупність заходів, за допомогою яких митні органи переконуються у правильності заповнення митних декларацій, декларацій митної вартості та достовірності зазначених у них даних,..., а також своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів [3].

Закріпленням можливості проведення документальної перевірки, розширено параметри здійснення митного контролю, оскільки тепер він не обмежується перевіркою товарів і транспортних засобів при їх митному оформленні. В межах проведення документальної перевірки, не здійснюється контроль за правильністю ведення фінансово-господарської діяльності суб'єкта ЗЕД, у цілому — перевіряється дотримання норм митного та податкового законодавства при переміщенні товарів через митний кордон України. Коло питань, які підлягають з'ясуванню є предметом документальної перевірки та стосуються уточнення відомостей, зазначених у митних деклараціях і інших документах на підставі яких їх було сформовано. Основним методом документальної перевірки є метод співставлення відомостей отриманих при митному оформленні з даними бухгалтерського обліку шляхом здійснення формально-правової перевірки, проведення аналітичних процедур і арифметичної перевірки розрахунків.

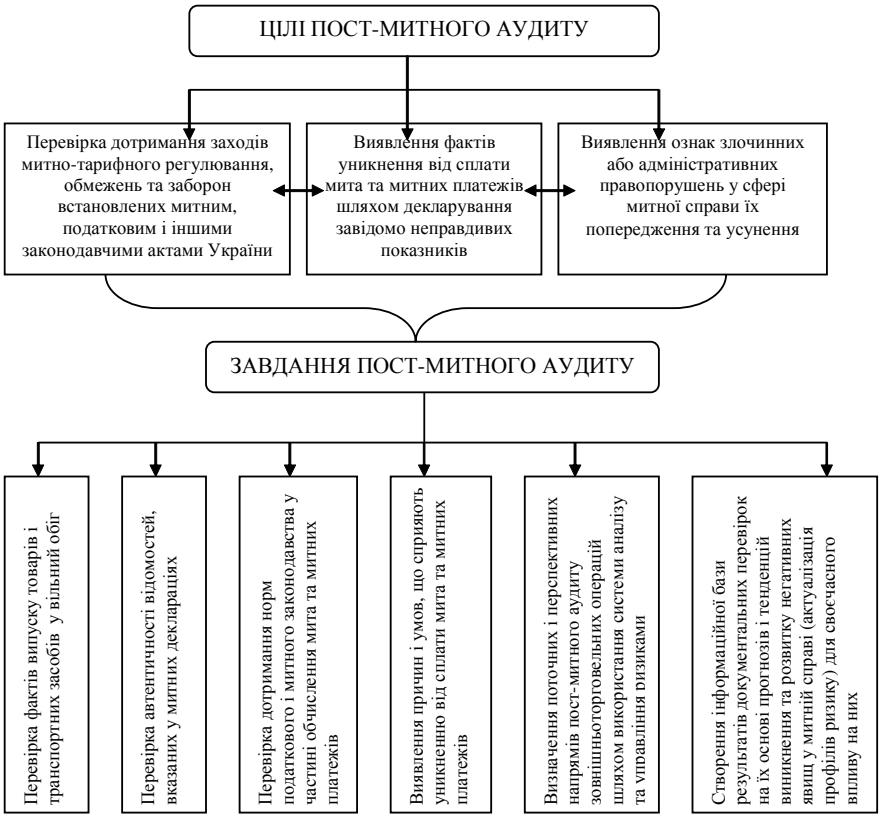

Рис. 2. Цілі і завдання пост-митного аудиту як форми митного контролю

Джерело: розроблено автором на основі [3].

Основні цілі реалізації пост-митного аудиту на основі проведення документальних перевірок можна сформулювати виходячи зі змісту митного контролю та визначення "документальна перевірка" поданих у МКУ (рис. 2).

Аналогом пост-митного аудиту, за змістом і завданням виступає, форма податкового контролю — документальна перевірка визначена податковим кодексом України, яка складається з комплексу заходів направлених на виявлення порушень термінів сплати, а також достовірності, повноти нарахування та сплати усіх передбачених кодексом податків і зборів, проводиться на підставі податкових декларацій (розрахунків), регістрів податкового та бухгалтерського обліку, ведення яких передбачено законом, первинних документів, що пов'язані з нарахуванням податків і зборів [5]. Зміст даної форми податкового контролю розповсюджується як на мито — загальнодержавний податок, так і на митні платежі, адже вони розраховуються за даними наведеними у первинних бухгалтерських документах, з урахуванням особливостей митного регулювання зовнішньої торгівлі та відображаються у митній декларації, яка прирівняна до податкових декларацій для цілей нарахування та сплати податкових зобов'язань, що прямо випливає з норм податкового кодексу.

Загалом під терміном "контроль" розуміють цілісну систему спостереження і перевірки процесу функціонування відповідного об'єкта з метою встановлення відхилення його від заданих параметрів, а аудит орієнтований на вимірювання достовірності бухгалтерської інформації за дискретною шкалою: достовірна, достовірна із застереженням, недостовірна [2, с. 10]. Відтак, сутність цих понять дозволяє сформулювати пост-митний аудит як конкретну форму контролю, наділену власним змістом, направленою на виявлення порушень митного та податкового законодавства шляхом вимірювання достовірності бухгалтерської та комерційної інформації з метою виявлення відхилень від заданих параметрів (показників зазначених у митних деклараціях).

Зазначене вище, дозволяє визначити пост-митний аудит як важливу форму митного контролю, що реалізується митними органами на етапі після випуску товарів у вільний обіг шляхом спостереження, перевірки та вимірювання достовірності заявленої інформації про переміщувані товари і транспортні засоби через митний кордон держави з метою виявлення відхилень даних бухгалтерського обліку, бізнес-систем і комерційної інформації задекларованим параметрам. Таке розуміння пост-митного аудиту збігається з визначенням Всесвітньої митної організації, як процесу здійснення перевірки точності декларацій на підставі бухгалтерської інформації фізичних і юридичних осіб, які прямо або опосередковано за-

діяні у міжнародній торгівлі [10, с. 2], що дозволяє більш комплексніше та цілісно оцінити відомості з метою контролю правильності нарахування мита та митних платежів.

Відтак, пост-митний аудит реалізується через систему заходів і форм визначених податковим і митним кодексами України та представлений у формі документальної перевірки, головною метою якої є виявлення, усунення та попередження можливого порушення законодавства з питань справляння податків і зборів при переміщенні товарів і транспортних засобів через митний кордон. Пріоритетом у реалізації пост-митного аудиту є отримання, обробка та систематизація інформації про діяльність суб'єктів ЗЕД та здійснюваних ними операцій з метою усунення недоліків у плануванні, організації та проведенні митного контролю, що заснований на методах аудиту.

ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Сучасний розвиток суспільно-економічних відносин у сукупності з реформуванням митної системи вимагають підвищення поступлень податків від зовнішньоторговельних операцій, спрощення контролю при переміщенні товарів через митний кордон, стабільності і ефективності митної системи у цілому, встановлення незмінних зрозумілих правил між суб'єктами митних відносин. З цією метою у митну практику запроваджено пост-митний аудит контроль, який реалізується з метою отримання інформації у якості зворотного зв'язку про перерозподіл коштів суб'єктів ЗЕД у бюджетну систему. Дана форма митного контролю дозволяє отримати максимально важливу інформацію про стан митних відносин між економічними суб'єктами і державою, що вимірюється у кількісній (грошовій) формі. Пост-митний аудит як системо-формуюча складова дозволяє розглядати митний контроль як основу системного аналізу прямих і зворотних взаємозв'язків у фінансовому моніторингу.

Література:

1. Агапова А.В. Таможенный аудит: государственный контроль или предпринимательская деятельность? / А.В. Агапова // Ученые записки СПб филиала РТА. — 2011. — № 2. — С. 17—23.

2. Аудит: методологія і організація / Н.І. Дорош. — К.: Т-во "Знання", 2001. — 402 с.

3. Митний кодекс України [Електронний ресурс]: введений в дію Законом України від 13.03.2012 р. № 4495-VI. — Режим доступу: http://minrd.gov.ua/mk/

4. Пашко П.В. Аудиторський контроль в митній справі / П.В. Пашко, Д.В. Пашко // Митна безпека. — 2013. — № 1. — С. 4—11.

5. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]: введений в дію Законом України від 02.10.2010 р. № 2755-VI. — Режим доступу: http://sfs.gov.ua/nk/spisok2/glava-5--podatkoviy-kontrol/

6. Програма економічних реформ на 2010—2014 роки "Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава" [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/n0004100-10

7. Таможенный контроль: на пути к международным стандартам: монография / А.В. Полищук, П.В. Пашко, Е.Б. Самсонов, С.Н. Семка, В.В. Ченцов. — Одесса: "ПЛАСКЕ" ЗАО, 2009. — 476 с.

8. Шкуратова І.І. Методичні підходи до проведення фінансового контролю на засадах митного постаудиту / І.І. Шкуратова // Наукові праці. Державне управління. — 2012. — Вип. 174. Том 186. — С. 101—106.

9. Guidelines for Post-Clearance Audit (PCA). Volume 1 [Електронний ресурс]. — WCO, June 2012. — 26 p. — Режим доступу: http://www.wcoomd.org/~/media/WCO/Public/Global/PDF/Topics/Enforcement%20and%20Compliance/Tools%20and%20Instruments/PCA%20Guidelines%20Volume%201.ashx?db=web

10. Kazunari Igarashi (World Customs Organization). Post-Clearance Audit. // Seminar on Risk Management and Post-Entry Audit, Shenzhen, People's Republic of China. — June 7—10. — 2005. — P. 2—7.

11. Regulation № 450/2008 of the European Parliament and of the Council of 23 April 2008 Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:145:0001:0064:EN:PDF

References:

1. Agapova, A.V. (2011), "Customs Auditing: State Control or Ntrepre-neurial Activity", Scientific Letters of St.-Petersburg branch, vol. 1, pp. 17—23.

2. Dorosh, N.I. (2001), Audit: metodologia i organizatsia [Audit: methodology and organization], Znannia, Kyiv, Ukraine.

3. The official site of State Fiscal Service of Ukraine (2014), "Customs code of Ukraine", available at: http://minrd.gov.ua/mk/ (Accessed 16 Sep 2014).

4. Pashko, P.V. and Pashko, D.V. (2013), "Audytorskyi kontrol v mutnii spravi", Mytna bezpeka, vol. 1, pp. 4—11.

5. The official site of State Fiscal Service of Ukraine (2014), "Podatkovyi kodeks Ukrainy", available at: http://sfs.gov.ua/nk/spisok2/glava-5--podatkoviy-kontrol/ (Accessed 16 Sep 2014).

6. The official site of Verhovna Rada of Ukraine (2014), "Economic Reform Program for 2010—2014 "Prosperous Society, Competitive Economy, Effective State", http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/n0004100-10 (Accessed 2 Sep 2014).

7. Polishchuk, A.V. Pashko, P.V. Samsonov, Ie. B. Semka, S.N. and Chentsov, V.V. (2009), Tamozhennyi kontrol: na puti k mezhdunarodnum standartam [Customs control: on a way to the international standards], PLASKE, Oddesa, Ukraine.

8. Shkuratova, I.I. (2012), "Methodological approaches to conducting of financial control based on custom post audit", Naukovi pratsi. Derzhavne upravlinnia, no. 174, pp. 101—106.

9. World Customs Organization (2012), "Guidelines for Post-Clearance Audit (PCA)", vol. 1, [Online], available at: http://www.wcoomd.org/~/media/WCO/Public/Global/PDF/Topics/Enforcement%20and%20Compliance/Tools%20and%20Instruments/PCA%20Guidelines%20Volume%201.ashx?db=web (Accessed June 2012).

10. Kazunari, I. (2005), "Post-Clearance Audit", Seminar on Risk Management and Post-Entry Audit, Shenzhen, People's Republic of China, pp. 2—7.

11. EU (2008), "Regulation № 450/2008 of the European Parliament and of the Council", [Online], available at: http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:145:0001:0064:EN:PDF (Accessed 23 Apr 2008).

Стаття надійшла до редакції 17.09.2014 р.