



УДК 351.713:339.543

*В.А. Туржанський,  
кандидат економічних наук, доцент,  
науковий співробітник  
відділу наукових досліджень  
з економічних питань митної справи  
Державний науково-дослідний інститут  
митної справи*

## ФУНКЦІОНУВАННЯ ПОСТАУДИТУ В СИСТЕМІ МИТНОГО КОНТРОЛЮ: ВІТЧИЗНЯНИЙ ТА ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД

**Постановка проблеми.** Розвиток світових інтеграційних процесів і міжнародної кооперації призводять до зростання обсягів зовнішньоекономічних операцій. Паралельно з ростом обсягів зовнішньої торгівлі збільшується роль митних органів, які повинні діяти на якісно новому рівні. Це, з одного боку, здійснюється при можливому спрощенню процесів митних оформлень, істотному скороченню різномірних процедур і часу, необхідного для їх здійснення, а з іншого боку – впровадженням більш сучасних й результативних механізмів митного контролю.

Основним міжнародним документом у сфері організації та проведення митного контролю є Міжнародна конвенція про спрощення та гармонізацію митних процедур (м. Кіото), яка прийнята Радою митного співробітництва 18 травня 1973 р. [1]. У Конвенції зазначено, що спрощення та гармонізація процедур митного контролю полягає у прозорості, послідовності, логічності і прогнозованості цього процесу для всіх суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності. Однією з головних умов Конвенції для країн, що прагнуть увійти у Світову організацію торгівлі, та її членів є використання сучасних методів контролю на основі управління ризиками і методів митного аудиту.

Відповідно до глави 6 Кіотської конвенції методи митного контролю за переміщенням та заходи контролю, що базуються на застосуванні методів аудиту є основними. У

додатках до Конвенції визначено: «Контроль на основі методів аудиту – це сукупність заходів, за допомогою яких посадова особа митного органу переконується у правильності заповнення митної декларації та вірогідності зазначених даних, перевіряючи книги обліку, облікову документацію, комерційну інформацію» [1]. Тобто митний контроль на основі методів аудиту має здійснюватися не під час митного оформлення, а через деякий час після його завершення. У практичній діяльності такий вид контролю отримав назву митного постаудиту, який сьогодні активно реалізовується митними органами з метою мінімізації митних формальностей в системі митного контролю України.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питанням організації, функціонування та вдосконалення митного контролю присвячені дослідження багатьох вітчизняних та зарубіжних учених й практиків, зокрема І. Бережнюка, О. Борисенка, О. Гребельника, О. Вакульчик, Т. Єдинак, М. Каленського, Є. Корнієнка, О. Ларіонова, Б. Літовченка, В. Науменка, П. Пашка, В. Русскова, С. Терещенка та інших. Питання здійснення митними органами постаудиту безпосередньо досліджує В.Ю. Єдинак, Т.С. Єдинак, Н. Єсипчук, Є. Корнієнко.

**Метою написання статті є:** дослідження зарубіжного та вітчизняного досвіду організації й функціонування постаудиту в системі митного контролю.



**Результати досліджень.** В зарубіжних країнах немає єдиного визначення митного аудиту, а зустрічаються наступні терміни: «post-customs control», «post-customs audit», «post-clearance control», «post-clearance audit». Однак, не зважаючи на різноманітність категоріального визначення, сутність усіх понять зводиться до того, що під митним аудитом розуміють зведення до мінімуму «пропускних» митних процедур та здійснення митного контролю шляхом подальшої поглибленої документальної перевірки у суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності після факту митного оформлення товарів та транспортних засобів.

Досліджуючи зарубіжний досвід впровадження системи митного постаудиту, спостерігається ситуація, коли у багатьох країнах (країнах ЄС, ВМО, СОТ), країнах СНД та Україні мета, завдання та функції постмитного аудиту значно відрізняються [2, с. 73].

Згідно з Кіотською конвенцією система митного контролю включає в себе контроль на основі методів аудиту, а митний аудит – це форма митного контролю, яка здійснюється митними органами з метою перевірки правильності, повноти і достовірності відомостей, зазначених в митних деклараціях, шляхом вивчення бухгалтерських документів, систем управління бізнесом.

Одним з різновидів митного аудиту є постаудит – перевірка діяльності учасників зовнішньоекономічної діяльності, що здійснюється після завершення митного оформлення. Принцип постаудиту означає, що спеціальні аудиторські підрозділи митних органів можуть перевірити (за необхідності) будь-якого суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності в будь-який час. Такі процедури є ефективним заходом для проведення митного контролю: формують чітку і всеосяжну картину операцій, відображаючи їх результати в бухгалтерських книгах, облікових записках учасників міжнародної торгівлі, і одночасно надають можливість митним адміністраціям сприяти учасникам міжнародної торгівлі шляхом спрощення порядку

митного оформлення (наприклад, система періодичного ведення записів).

Аудит, який здійснюється після митного оформлення, має зробити особливий акцент на професійному проведенні бухгалтерського обліку на підприємствах.

Відповідно до Кіотської конвенції постаудит є формою митного аудиту, який здійснюється митними органами для перевірки правильності та достовірності даних, вказаних у митних деклараціях, шляхом вивчення бухгалтерських документів, рахунків, систем управління бізнесом після завершення митного оформлення.

Всесвітня митна організація трактує митний постаудит як процес, який дозволяє працівникам митних органів проводити контроль за достовірністю даних митних декларацій шляхом перевірки книг, записів, бізнес-систем, комерційних даних фізичних осіб / підприємств, задіяних у міжнародній торгівлі [3].

Статтею 27 Митного кодексу Європейського Союзу [4] митний постаудит визначається як сукупність засобів митного контролю, який здійснюється після випуску товарів у вільний обіг з метою перевірки точності та достовірності даних декларацій та охоплює контроль бізнес-системи, записи, книги.

Слід також акцентувати увагу на досвіді зарубіжних країн щодо розвитку митного постаудиту з метою запровадження кращих його аспектів у вітчизняну практику. У Китайській народній республіці система митного аудиту почала активно розвиватися з 1994 року при Бюро з розслідування Генеральної митної адміністрації. По усій країні функціонують спеціальні агентства аудиту, в яких працює біля 1700 чоловік професійного персоналу [5].

Основною метою митного постаудиту Китаю є зміцнення митного нагляду та контролю зовнішньоекономічної діяльності, підтримання прав і законних інтересів населення країни, захист державних доходів і сприяння зовнішній торгівлі. При цьому митний постаудит поширюється на підприємства, які безпосередньо пов'язані



з імпортом та експортом. Основними процедурами митного постаудиту Китаю є аудиторська підготовка, здійснення, планування та оцінка. Митний постаудит можна проводити протягом 3 років з дати здійснення експортно-імпортних операцій або протягом строку митного нагляду та контролю за товарами, що ввозяться із митними пільгами або звільнені від сплати мита.

За період функціонування системи митного постаудиту в Китаї досягнуто значних успіхів у регулюванні імпорту та експорту, запобіганні незаконної контрабандної діяльності та захисті національного оподаткування.

Розвиток митного постаудиту Китаю передбачає формування, так званої, прогресуючої системи «чотири в одному», яка передбачає аналіз ризиків, аудит підприємств, торгівельні розслідування та управління підприємствами.

Позитивним є досвід розвитку митного аудиту Республіки Вірменія, яка є членом Всесвітньої Митної Організації та має низку зобов'язань по спрощенню митних процедур. У даному напрямку була впроваджена система вибіркової перевірки товарів, а також система самодекларування, ведуться роботи по скороченню зайвих документів, що заповнюються під час митного оформлення, зниження питомої частки коштів нетарифного регулювання. В ході реформування були вдосконалені механізми митного контролю, зокрема, починаючи з 2003 року був впроваджений постмитний контроль.

У 2004 році у структурі центрального апарату Митної служби Республіки Вірменія був створений відділ постмитного контролю, а в червні 2005 року – управління постмитного контролю [6].

Постмитний контроль здійснюється з метою перевірки законності переміщення через митний кордон Республіки Вірменія товарів і транспортних засобів, їх врахування з метою нарахування митних платежів, а також перевірки достовірності інформації, зазначеної в декларації.

Для досягнення зазначених цілей спочатку ведуться аналітичні роботи з метою виявлення тих областей підвищеного ризику, в яких можливі порушення митних правил, і, внаслідок цього – ухилення від сплати митних платежів. Для виявлення порушень за зазначеними напрямками здійснюються аналітичні роботи по конкретним товарам, за країнами походження і призначення товару, по підприємствах, що займаються зовнішньоекономічною діяльністю, по митним органам, що здійснюють оформлення.

В результаті аналітичних робіт, виходячи із зіставлення вищевикладених параметрів, виділяють такі угоди, в яких можливі порушення митних правил. В результаті більш детального дослідження виділених угод, у разі достатніх підстав, починається постмитний контроль або готуються відповідні запити до митних органів країн-експортерів, які надають реальні рахунки-фактури та інші необхідні документи.

У разі виявлення порушень згідно зі статтею 209 Митного кодексу Республіки Вірменія [7] складається акт порушення митних правил. При виявленні неповно сплачених митних платежів складається також протокол про неповно сплачені суми та штрафи.

За результатами своєї діяльності Управління постмитного контролю Республіки Вірменії в 2011 році здійснило 52 перевірки, в результаті яких було нараховано додаткові 537 400 000 драмів митних платежів, а в 2012 році – 54 перевірки та 375 129 772 драмів митних платежів відповідно.

Також заслуговує на увагу досвід Японії щодо системи функціонування митного аудиту. Митна служба Японії, яка підпорядкована Міністерству фінансів, виконує три головні ролі: 1. Відповідає за збір податків (полягає в зборі мита, споживання та інших податків на імпортовані товари); 2. Забезпечення надійного та безпечно-го суспільства (спостереження і контроль за переміщенням товарів, щоб запобігти контрабанді); 3. Сприяння торгівлі (полег-



шує та сприяє міжнародній гармонізації торгових процедур, розширення світової економіки та підвищення рівня життя) [8]. В структурі митної служби Японії є штаб-квартира та регіональні митниці, які розташовані у 9 головних відкритих портах Японії: Йокогама, Кобе, Моджі, Нагасакі, Нагоя, Окінава, Осака, Токіо та Хакодате. Більшість повноважень щодо здійснення митного контролю та митного оформлення належать саме цим 9 митницям.

В структурі центрального апарату митної служби Японії виділено департамент постаудиту, розслідування та розвідки, який виконує наступні функції:

- дослідження та формування запитів, що стосуються цінностей, вантажів, страхування імпортованих товарів для застосування відповідних ставок імпортованого тарифу;

- розслідування порушень митного законодавства, інших законів і правил, а також збір і аналіз інформації про такі порушення;

- взаємодія з митними адміністраціями зарубіжних країн шляхом обміну інформацією про порушення митного законодавства;

- складання і публікація статистики зовнішньої торгівлі та іншої митної статистики [9].

Імпортовані товари, що надходять у Японію підлягають митному оформленню шляхом заповнення митних декларацій. При цьому в Японії діє система самостійної оцінки нарахування та сплати податків і зборів. З метою прискорення проходження митного оформлення в Японії діє система попередньої перевірки, яка дає змогу імпортерам здійснити оформлення усіх необхідних документів ще до моменту імпорту товарів у країну. Впровадження такої системи дало змогу Міністерству фінансів Японії встановити граничний термін митного оформлення вантажів у морських та повітряних портах країни, який складає 0,1 години, не включаючи час розвантаження та завантаження суден.

Якщо імпортером виявлені факти недоплати мита та інших обов'язкових податків

самостійно, то він зобов'язаний доплатити суму заборгованості та штрафні санкції в розмірі 10 % від суми недоплати. У разі виявлення таких фактів працівниками митниці, імпортера повідомляють про необхідність сплати недонарахованих податків та зборів, а також додаткових зборів – у розмірі 15 % від недонарахованої суми платежів і податок за прострочення платежів за ставкою 5% від суми, якщо сума не донарахованих платежів більша за 500 000 японських ієн. Якщо ж імпортер самостійно не подав виправлену декларацію, то він може стати суб'єктом карального мита у розмірі 35% від донарахованої суми.

У випадку, коли імпортер виявить помилки в сумі сплачених ним податків та зборів, він повинен подати запит про коректування. Такий запит повинен бути поданим протягом року з моменту імпорту товарів.

Постаудиту в Японії підлягають як уповноважені економічні оператори, так і інші суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності. Процедура постаудиту включає наступні етапи: підготовчий (формування програми із визначеними питаннями постаудиту), дослідження (у вигляді виїзної перевірки під час якої працівники митниці ознайомлюються з результатами внутрішнього аудиту підприємства, опитують співробітників, здійснюють огляд приміщень тощо) та узагальнення результатів (за результатами перевірки оформляють звіт з постаудиту в якому зазначають виявленні порушення). Як свідчить статистика в 69 % підприємств Японії за результатами здійсненого постаудиту виявлено порушення у декларуванні товарів

У відповідності до статі 4 Митного кодексу України від 13.03.2012 р. № 4495-VI під митним контролем розуміють сукупність заходів, що здійснюються митними органами в межах своїх повноважень з метою забезпечення додержання норм цього Кодексу, законів та інших нормативно-правових актів з питань державної митної справи, міжнародних договорів України, укладених у встановленому законом порядку [10].



Питання організації та здійснення митного контролю в Україні регламентуються XI розділом Митного кодексу України. У статті 336 визначено форми здійснення митного контролю посадовими особами митних органів:

1) перевірка документів та відомостей, які надаються митним органам під час переміщення товарів, транспортних засобів комерційного призначення через митний кордон України;

2) митний огляд (огляд та переогляд товарів, транспортних засобів комерційного призначення, огляд та переогляд ручної поклажі та багажу, особистий огляд громадян);

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

4) усне опитування громадян та посадових осіб підприємства;

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

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

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

8) направлення запитів до інших державних органів, установ та організацій, уповноважених органів іноземних держав для встановлення автентичності документів, поданих митному органу [20].

Отже, митний аудит слід розглядати як форму митного контролю, що передбачає проведення документальних перевірок суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності.

Згідно зі ст. 345 Митного кодексу № 4495-VI документальна перевірка – це сукупність заходів, за допомогою яких митні органи переконуються у правильності заповнення митних декларацій, декларацій митної вартості та в достовірності зазначених у них даних, законності ввезення (пересилання) товарів на митну територію України або на територію вільної митної зони, вивезення (пересилання) товарів за межі митної території України або за межі території вільної митної зони, а також своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів [10].

Такі контрольні заходи можуть проводитись шляхом проведення документальних виїзних та невиїзних перевірок. У свою чергу статтею 346 Митного кодексу України документальні виїзні перевірки митного органу поділяють на планові та позапланові. Документальною плановою виїзною перевіркою вважається перевірка, яка передбачена в плані-графіку митного органу та проводиться за місцезнаходженням підприємства, що перевіряється та проводиться не частіше одного разу на 12 місяців, а для підприємства, яке отримало статус уповноваженого економічного оператора, – не частіше одного разу на 30 місяців.

Зазначимо, що через обмеженість фінансових, трудових та матеріальних ресурсів митних органів, а у деяких випадках – недоцільністю виїзних документальних перевірок, митний аудит може проводитись у формі документальних невиїзних перевірок. Предметом таких перевірок є дані про своєчасність, достовірність, повноту нарахування та сплати митних платежів при переміщенні товарів через митний кордон України підприємствами, а також при переміщенні товарів через митний кордон України громадянами з поданням митної декларації.

Згідно повідомленням Департаменту митного аудиту, аналізу та управління ризиками ДМСУ, за 2012 року митниками було проведено 1260 документальних перевірок (з них кількість документальних виїзних перевірок – 431) [11]. Враховуючи,



що середньомісячна кількість активних суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності становить 10-12 тисяч, виходить, що тільки кожне 8–10-е підприємство України мало справу з постаудитом. За результатами перевірок суб'єктам зовнішньоекономічної діяльності були направлені податкові повідомлення-рішення на 602 753 тис. грн., а перераховано до державного бюджету – 102178,7 тис. грн. Таким чином, частка вже здійснених постаудитних платежів становить 0,17 %, в той же час, як у розвинених зарубіжних країнах постаудит забезпечує понад 30 % усіх митних надходжень.

**Висновки.** Таким чином, митний контроль повинен забезпечувати комплексне управління усім ланцюгом руху товарів при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності. Враховуючи зарубіжний досвід в Україні необхідно активізувати митний постаудит налагоджуючи взаємодію з мит-

ними органами інших країн, податковими та іншими контролюючими органами. При проведенні постаудиту потрібно застосовувати методики, які засновані на процедурах аудиту. Такий контроль дозволить проводити фінансовий аналіз, який здійснюється на основі даних бухгалтерської звітності, та призначений для отримання ключових, найбільш інформативних параметрів, які дають об'єктивну та точну картину фінансового стану суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності

З огляду на зазначене, пріоритетним на сьогодні для митниці в Україні є запровадження системи постаудиту як важливого елементу оптимізації митного контролю, що дозволяє значно пришвидшити митне оформлення та випуск товарів у вільний обіг, запобігти втратам державного бюджету, а також гарантувати захист внутрішнього ринку від недобросовісної конкуренції при імпорті товарів.

#### Література

1. Міжнародна конвенція про спрощення і гармонізацію митних процедур (Кіотська конвенція), затверджена Радою митного співробітництва 18.05.1973 р. у редакції Брюсельського Протоколу 1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/995\\_643](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/995_643).
2. Єдинак Т. С. Постмитний аудит як фактор забезпечення економічної безпеки країни: зарубіжний досвід та українська перспектива / Т. С. Єдинак, В. Ю. Єдинак // Вісник Академії митної служби України. – 2008. – № 4. – С. 70–76.
3. Офіційний веб-сайт Всесвітньої митної організації [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.wcoomd.org/en/about-us/legal-instruments.aspx>
4. Митний кодекс Європейського Союзу [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://kompmp.rada.gov.ua/kompmp/control/uk/doccatalog/list?currDir=47240>
5. Офіційний веб-сайт Генеральної Митної Адміністрації Китайської народної республіки [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.customs.gov.cn/publish/portal0/>
6. Офіційний веб-сайт Митної служби Республіки Вірменія [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.customs.am/Content.aspx?itn=csCIPostClearanceControl>
7. Митний кодекс Республіки Вірменія [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.customs.am/Shared/Documents/\\_CL/RA\\_Customs\\_Laws/or\\_2000\\_ho83.pdf](http://www.customs.am/Shared/Documents/_CL/RA_Customs_Laws/or_2000_ho83.pdf)
8. Офіційний веб-сайт Митної служби Японії [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.customs.go.jp/english/index.htm>
9. Japanese Public Finance Fact Sheet - FY2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.mof.go.jp/english/budget/budget/fy2011/factsheet.pdf>.
10. Митний кодекс України від 13.03.2012 р. № 4495-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.



11. Офіційний лист Департаменту митного аудиту, аналізу та управління ризиками ДМСУ на адресу Державного науково-дослідного інститут митної справи від 17.04.2013 р. № 27/2-10/804-ЕП.

**Туржанський В.А. Функціонування постаудиту в системі митного контролю: вітчизняний та зарубіжний досвід**

**Анотація.** У статті досліджено зарубіжний досвід функціонування постаудиту в системі митного контролю та перспективи його розвитку в Україні. Проаналізовано діяльність митних служб Китайської народної республіки, Республіки Вірменія та Японії щодо організації та проведення постаудиту як важливого елементу оптимізації митного контролю.

**Ключові слова:** митний контроль, митний аудит, митний постаудит, документальна перевірка, митне законодавство, зарубіжний досвід.

**Туржанский В.А. Функционирование постаудита в системе таможенного контроля: отечественный и зарубежный опыт**

**Аннотация.** В статье исследованы зарубежный опыт функционирования постаудита в системе таможенного контроля и перспективы его развития в Украине. Проанализирована деятельность таможенных служб Китайской народной республики, Республики Армения и Японии по организации и проведению постаудита как важного элемента оптимизации таможенного контроля.

**Ключевые слова:** таможенный контроль, таможенный аудит, таможенный постаудит, документальная проверка, таможенное законодательство, зарубежный опыт.

**Turzhansky V.A. Operation of the post-audit system of customs control: national and international experience**

**Summary.** The article investigates the foreign experience of the post-audit system of customs control and prospects for its development in Ukraine. The activity of customs services of the People's Republic of China, the Republic of Armenia and Japan to organize and conduct a post-audit as an important element optimization customs inspection.

**Keywords:** customs, customs audits, customs post-audit, documentary check, customs, foreign experience.

