

Д. П. Дубицький, кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку і аудиту
Академії митної служби України

ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ РОЗШИРЕНого ІНСТРУМЕНТАРІЮ МИТНОГО АУДИТУ

У статті запропоновано розширити інструментарій митного аудиту шляхом застосування попереднього митного експрес-аудиту. Розкрито інформаційні джерела та етапи здійснення попереднього експрес митного аудиту.

В статье предложено расширить инструментарий таможенного аудита с помощью использования предварительного экспресс таможенного аудита. Раскрыты информационные источники и этапы осуществления предварительного таможенного экспресс-аудита.

In the article it is suggested to extend the tool of custom audit by application previous express custom audit. Informative sources and stages of realization previous express custom audit are exposed.

Ключові слова. Зовнішньоекономічна діяльність, митний аудит, митний постаудит, попередній митний аудит, попередній митний експрес-аудит.

Вступ. У сучасних умовах глобалізації та інтеграції світового суспільства зростають обсяги зовнішньоекономічної діяльності, тому потрібен постійний контроль з боку держави за її законністю. Поряд із цим все більше уваги приділяється гармонізації та стандартизації митних процедур на основі Міжнародної конвенції про спрощення і гармонізацію митних процедур. У міжнародній практиці широкого розповсюдження набуває організація митної справи, що ґрунтуються на поєднанні управління ризиками та митного постаудиту.

У напрямку організації та вдосконалення митного контролю працювали як вітчизняні, так і закордонні науковці, а саме: І. Бережнюк, О. Вакульчик, О. Гребельник, Т. Єдинак, В. Науменко, П. Пашко, Л. Пісьмаченко, П. Пісной, Е. Самсонов, С. Сьомка, В. Ченцов та ін. Проте науковці, що досліджують митне регулювання, основну увагу зосереджують на митному контролі, що виконується безпосередньо під час митного оформлення чи після його здійснення (митний постаудит), і недостатньо уваги приділяють визначенням ризиків на етапі, що передує митному оформленню.

Постановка завдання. Удосконалити наявний інструментарій митного аудиту. Визначити інформаційні джерела для проведення попереднього митного експрес-аудиту, а також розробити етапи його здійснення.

Результати дослідження. Основним державним інститутом у сфері регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні є Державна митна служба України. Згідно зі ст. 42 Митного кодексу України під час проведення митного контролю митні органи самостійно визначають форму та обсяг контролю, достатні для забезпечення додержання законодавства України з питань митної справи та міжнародних договорів України, укладених в установленому законом порядку, контроль за дотриманням яких покладено на митні органи [1]. Також Митним кодексом регламентовано, що митний контроль може здійснюватися шляхом:

- перевірки документів та відомостей, необхідних для такого контролю;
- митного огляду (огляду та переогляду товарів і транспортних засобів, особистого огляду громадян);

© Д. П. Дубицький, 2011

- обліку товарів і транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України;
- усного опитування громадян та посадових осіб підприємств;
- перевірки системи звітності та обліку товарів, що переміщуються через митний кордон України, а також своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати податків і зборів, які відповідно до законів справляються при переміщенні товарів через митний кордон України;
- огляду територій та приміщень складів тимчасового зберігання, митних ліцензійних складів, спеціальних митних зон, магазинів безмитної торгівлі та інших місць, де перебувають або можуть перебувати товари і транспортні засоби, що підлягають митному контролю, чи провадиться діяльність, контроль за якою покладено на митні органи законом;
- використання інших форм, передбачених Митним кодексом та іншими законами України з питань митної справи [1].

Перелічені вище шляхи здійснення митного контролю переважно спрямовані на проведення певних процедур безпосередньо під час митного оформлення і не можуть бути застосовані для всіх товарів, що переміщаються через митний кордон, оскільки це вимагає значних витрат часу.

З метою спрощення та гармонізації митних правил і процедур, а також стимулювання міжнародного співробітництва в Україні широко застосовується принцип Кіотської конвенції [2]: “Затвердження сучасних методів роботи, таких як система аналізу ризиків та методу контролю, який базується на аудиті, а також максимальне практичне використання інформаційних технологій”.

Система аналізу ризиків передбачає їх оцінку. У сучасній науковій літературі переважна більшість авторів схиляється до думки, що об'єктами аналізу ризику є: товари, що перебувають під митним контролем або випущені для вільного обігу на митній території України; транспортні засоби, що використовуються для перевезення пасажирів і товарів через митний кордон України; відомості, що містяться в товаротранспортних та інших товаросупровідних документах і документах, що подаються до митного органу для здійснення митного контролю; відомості, що містяться в зовнішньоекономічних договорах (або інших документах, що свідчать про зміст операції) юридичних або фізичних осіб; документи, що підтверджують правомірність дій власника або вповноваженої ним особи стосовно товарів, що перебувають під митним контролем; діяльність митних брокерів (представників), власників митних ліцензійних складів, а також перевізників товарів, зокрема митних; результати застосування форм митного контролю; митні органи України [2]. Оцінка ризиків передбачає визначення ймовірності виникнення ризику і наслідків порушень законодавства України шляхом установлення індикаторів та рівнів їх значення. Для аналізу та оцінки ризиків на митниці розробляються профілі ризику.

Відповідно до Кіотської конвенції, митний аудит – це форма митного контролю, яку здійснюють митні органи для перевірки правильності та достовірності даних, зазначених у митних деклараціях, шляхом вивчення бухгалтерських документів, рахунків, систем управління бізнесом [3].

Митний аудит містить два напрямки: митний постаудит та аудит. Митний постаудит проводиться після завершення митного оформлення з метою перевірки діяльності осіб, які беруть участь у зовнішньоекономічній діяльності (ЗЕД). А митний аудит починається з розробки аудиторських щорічних програм на підставі профілю ризиків. Аудит може проводитися на постійній, циклічній та вибірковій основі [2].

У результаті аналізу сучасних методів митного контролю можна зробити висновок, що основні зусилля спрямовані на здійснення оперативного та постфактумного контролю за дотриманням законодавства суб'єктами господарювання у сфері зовнішньоекономічної діяльності.

Поряд із цим подальший розвиток гармонізації та спрощення митних процедур показує, що більше уваги потрібно зосередити на митному контролі підприємств – суб'єктів ЗЕД на етапі, що передує митному оформленню. Це підтверджує принцип, зазначений у Рамкових стандартах Всесвітньої митної організації, згідно з яким слід надавати митні пільги для підприємств, що дотримуються мінімальних стандартів безпеки ланцюга постачань [4]. Тобто слід ранжувати підприємства за ознакою надійності (відсутності ризику порушення митного законодавства), а також давати можливість “надійним” підприємствам проводити митне оформлення за спрощеною процедурою. Виокремлення “надійних” та “ненадійних” суб'єктів ЗЕД має відбуватися за допомогою попереднього митного аудиту їх діяльності. Попередній митний аудит передбачає здійснення виїзних перевірок суб'єктів господарської діяльності, що зареєстровані у відповідному митному органі як суб'єкти ЗЕД, до моменту проведення ними зовнішньоекономічних операцій. Однак організація та здійснення таких перевірок досить проблематично, оскільки це потребує цілої армії кваліфікованих митних аудиторів та значних бюджетних витрат на їх утримання й організацію перевірок. Сучасні реалії бюджетного дифіциту й політики економії спонукають до пошуку альтернативних та ефективних інструментів ідентифікації надійності суб'єктів ЗЕД. На нашу думку, таким альтернативним інструментом може бути попередній митний експрес-аудит, який передбачає використання інформації, наявної в митному органі, та інформації, доступ до якої не потребує прямого контакту з самим суб'єктом. Джерелами такої інформації можуть слугувати документи, котрі подають юридичні особи під час постановки на облік у митних органах, архівні дані про вже здійснені суб'єктами зовнішньоекономічні операції, а також фінансова та податкова звітність, що подається до органів податкової служби.

На нашу думку, такий попередній митний експрес-аудит можна проводити в кілька етапів.

На першому етапі слід перевірити такі відомості про суб'єкта ЗЕД, що можуть свідчити про його ухилення від сплати податків (у тому числі мита):

- 1) наявність в установчих документах пункту про здійснення такого виду діяльності;
- 2) наявність дозволу чи ліцензії на виконання ЗЕД;
- 3) час функціонування підприємства і дата його реєстрації у відповідній митній установі. У разі виявлення інформації про те, що термін реєстрації суб'єкта ЗЕД у Єдиному державному реєстрі підприємств та організацій України менше ніж один рік, такий суб'єкт не може бути визначений як “надійний”, а його діяльність потребує підвищеного контролю з боку митного органу. Така необхідність спричинена фактам, що значна кількість правопорушень у сфері митної справи відбувається за допомогою так званих фірм-одноденок;
- 4) перевіряється розмір статутного фонду підприємства, а також інформація про засновників і керівництво. Якщо з'ясується, що розмір статутного фонду мізерно малий та/або засновником, директором і головним бухгалтером є одна і та ж сама малозабезпечена людина, то таке підприємство слід вважати “ризиковим”;
- 5) вивчення історії діяльності суб'єкта ЗЕД (позитивна чи негативна).

На другому етапі перевіряється інформація, що також може слугувати індикатором ризику:

1) про наявність економічного сенсу в підприємницькій діяльності суб'єкта, а також про наявність персоналу для здійснення заявлених операцій;

2) про невідповідність наявної заробітної плати співробітників підприємства до їх кваліфікації. У даному випадку можливі дві ситуації: завищення рівня заробітної плати, що свідчить про завищення витрат підприємства на виготовлення продукції з метою відшкодування експортного ПДВ; заниження заробітної платні з метою ухилення від сплати єдиного соціального збору до Пенсійного фонду України;

3) про наявність додатної різниці між запозиченими коштами та виручкою. Така різниця може свідчити про нестабільний фінансовий стан підприємства і ризик його ліквідації в майбутньому;

4) про високе співвідношення податкового кредиту з ПДВ до податкового зобов'язання з ПДВ;

5) про невиплату акціонерними товариствами дивідендів на прості акції. Така ситуація може бути спричинена спрямуванням усіх зароблених коштів на розвиток підприємства, що, по суті, є позитивним показником. Проте в Україні невиплата дивідендів часто маскується наміром розвитку підприємства, а на практиці кошти можуть бути переказано на рахунки фіктивних дочірніх компаній. У світовій практиці акціонерні товариства, які не виплачують дивіденди, вважаються ненадійними не тільки для інвестицій, а й стосовно держави та наповнення її бюджету;

6) про наявність у підприємства значної дебіторської заборгованості з афілійованими підприємствами;

7) про наявність у суб'єкта ЗЕД великої кількості дрібних дочірніх підприємств та/або зареєстрованих в офшорних зонах.

Слід зазначити, що саме такий поділ на етапи попереднього митного експрес-аудиту зумовлений наявністю доступу митного органу до інформації про суб'єкт зовнішньоекономічної діяльності. У табл. 1 і 2 наведено джерела інформації для здійснення попереднього митного експрес-аудиту.

Таблиця 1

**Джерела інформації для здійснення першого етапу
попереднього митного експрес-аудиту**

№ з/п	Об'єкт аудиту	Джерела інформації про діяльність суб'єктів ЗЕД	
		резидентів	нерезидентів
1	Види діяльності	Статут підприємства, довідка з єдиного державного реєстру підприємств та організацій України	Статут підприємства
2	Дозволи та ліцензії на виконання ЗЕД	Акредитаційна картка, ліцензії, квоти	Індивідуальний митний номер, картки участника ЗЕД, ліцензії, квоти та ін.
3	Час функціонування підприємства	Установчі документи	Установчі документи
4	Розмір статутного фонду підприємства	Статут підприємства	Статут підприємства
5	Інформація про засновників та керівництво	Акредитаційна картка, установчі документи	Установчі документи
6	Історія діяльності суб'єкта ЗЕД	Архівні дані	Архівні дані

Таблиця 2

**Джерела інформації для здійснення другого етапу
попереднього митного експрес-аудиту**

№ з/п	Об'єкт аудиту	Джерела інформації про діяльність суб'єктів ЗЕД	
		резидентів	нерезидентів
1	Економічний сенс здійснення господарської діяльності	P. 350 Ф 1, р. 220/225 Ф 2, декларація з податку на прибуток	Баланс, Звіт про прибутки та збитки, податкові декларації
2	Наявність необхідного персоналу	Статут (інформація про види діяльності), особові картки (П-2), Звіт щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	Статут, примітки, опис бізнесу
3	Розмір заробітної плати та кваліфікація робітників	P. 240 Ф 2, р. 105 Ф 3, особові картки (П-2), Звіт щодо сум нарахованого єдиного внеску на	Звіт про прибутки та збитки, Звіт про рух грошових коштів, приміт-

		загальнообов'язкове державне соціальне страхування	ки, податкова звітність, управлінська звітність
4	Додатна різниця між запозиченими коштами та виручкою	P. 320 Ф. 3-р. 010 Ф 3	Звіт про рух грошових коштів
5	Високе співвідношення податкового кредиту з ПДВ до податкового зобов'язання з ПДВ	P. 18/19 Декларації з ПДВ	Декларація з непрямого податку (в деяких країнах такий податок не використовується)
6	Невиплата акціонерними товариствами дивідендів на прості акції	P. 340 Ф 2, р. 350 Ф 3, р. 530 Ф 5	Звіт про прибутки та збитки, Звіт про рух грошових коштів, Примітки
7	Про наявність у підприємства значної дебіторської заборгованості з афілійованими підприємствами	P. 952 Ф 5	Примітки
8	Наявність дочірніх підприємств, у тому числі в офшорних зонах	Статут материнської компанії, статути дочірніх підприємств, консолідована фінансова звітність	Статут материнської компанії, статути дочірніх підприємств, консолідована фінансова звітність

Примітки: Ф1 – Баланс; Ф2 – Звіт про фінансові результати; Ф3 – Звіт про рух грошових коштів; Ф4 – Звіт про власний капітал; Ф5 – Примітки до річної фінансової звітності.

На першому етапі здійснюється аудит інформації про господарську діяльність підприємства за його реєстраційними даними як суб'єкта ЗЕД та за архівною інформацією митної служби про минулу зовнішньоекономічну діяльність суб'єкта. Для аудиту на другому етапі вже необхідна інформація, що міститься у фінансовій та податковій звітності підприємства, доступ до якої для митних органів обмежений, оскільки вона не є публічною (за винятком суб'єктів господарювання, які за законодавством мають оприлюднити свою фінансову звітність до 1 червня року, що йде за звітним). Звідси випливає, що на другому етапі митні органи повинні співпрацювати з органами податкової служби та Пенсійним фондом України. На жаль, порядок співпраці цих органів виконавчої влади саме в процесі попереднього митного аудиту поки що законодавчо не врегульований.

При перевірці відомостей про окремі аспекти діяльності підприємства як на першому, так і на другому етапі можливе використання методу порівняння фактичних показників (вартість статутного капіталу, прибуток, чисельність працівників) з відповідними середньогалузевими показниками чи середньорегіональними показниками. Відхилення фактичних показників від середніх може слугувати сигналом для більш ретельної перевірки суб'єкта ЗЕД.

Слід також зауважити, що для здійснення як першого, так і другого етапів попереднього митного аудиту підприємств нерезидентів необхідно налагодити обмін інформацією про їх діяльність з відповідними митними органами країн, резидентами яких вони є.

Потрібно зазначити, що у зв'язку з імплементацією вітчизняного законодавства у сфері обліку до міжнародного, джерелами інформації про стан, фінансові результати і рух грошових коштів підприємств резидентів та нерезидентів найчастіше виступають одні й ті ж самі форми звітності. Згідно з МСБО 1 “Подання фінансових звітів” до складу повного комплекту фінансових звітів входять: баланс; звіт про прибутки та збитки; звіт про зміни у власному капіталі; звіт про рух грошових коштів; примітки, що містять стислий виклад суттєвих облікових політик, та інші пояснівальні примітки. Проте в різних країнах звітність може бути відображенна лише у складі балансу і звіту про прибутки та збитки. У такому випадку інформацію про рух грошових коштів та зміни у власному капіталі зазвичай можна знайти у примітках.

Також необхідно звернути увагу, що згідно з МСБО та МСФЗ немає чітко регламентованих форм звітності, а є лише перелік обов'язкових статей, які повинні бути розкриті в конкретній формі звітності. Такий стан речей, на жаль, не дає змоги детально вказати, де саме у фінансовому звіті відображену ту чи іншу статтю, яка необхідна для попереднього митного експрес-аудиту. Але це некритично, оскільки вітчизняні форми звітності, хоча й регламентуються національними стандартами, відповідають міжнародним, а їх структура може слугувати орієнтиром під час роботи із закордонними формами звітності. Щодо закордонної податкової звітності, то тут слід звернути увагу, що не в усіх країнах світу використовується такий непрямий податок, як податок на додану вартість (до таких країн належить США).

Висновки. Спрощення й гармонізація митних процедур в Україні потребує організації митної справи, що ґрунтуються на поєднанні управління ризиками та здійснення митного аудиту. Попередній митний аудит та аудит, що здійснюється на постійній, циклічній та вибірковій основі, в основному мають надавати інформацію про наявність чи відсутність імовірності ризику з боку конкретного суб'єкта ЗЕД для прийняття подальших

рішень щодо надання чи не надання такому суб'єктові митних пільг під час митного оформлення. Щодо митного постаудиту, то головне його призначення – виявлення фактів ухилення від сплати мита й інших митних платежів, а також їх стягнення (за рішенням суду) до державного бюджету України.

Витрачання значних фінансових та людських ресурсів на здійснення попереднього митного аудиту в умовах бюджетного дифіциту актуалізує необхідність упровадження менш витратоємнісного способу перевірки суб'єктів ЗЕД – попереднього митного експрес-аудиту. Інформаційною базою для нього є документи, що подаються до митного органу з метою реєстрації, фінансова й податкова звітність, а також наявна інформація митного органу про зовнішньоекономічну діяльність підприємств у минулому. Інформаційною базою для здійснення такого виду аудиту діяльності підприємств-нерезидентів слугують аналогічні документи, проте доступ до такої інформації передбачає налагоджену співпрацю між ДМСУ та митними службами інших країн. Особливо гостро стоїть питання методики здійснення попереднього експрес митного аудиту у співпраці з органами податкової служби й Пенсійного фонду, та пошуку конкретних індикаторів, які б характеризували ступінь ризику діяльності суб'єкта ЗЕД.

Література

1. Митний кодекс України від 11.07.2002 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=92-15>.
2. Про спрощення та гармонізацію митних процедур : Міжнародна конвенція від 26 черв. 1999 р. [м. Брюссель] [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=995_643.
3. Квелашвіл І. М. Державне регулювання ризиків в митній службі України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/Patp/2009_2/09_kimnby.pdf.
4. Рамкові стандарти безпеки та спрощення міжнародної торгівлі, редакція 2.0., Всесвітня митна організація, Стратегічна група вищого рівня, 2005 рік. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=976_003.