

**О. О. Книшек**, аспірант, старший викладач кафедри обліку і аудиту  
Академії митної служби України  
**К. С. Костюченко**, магістрант  
Академії митної служби України

### ВЗАЄМОЗВ'ЯЗОК ПРИЙОМІВ І СФЕР ВНУТРІШНЬОГО ТА ЗОВНІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

*У статті розглянуто прийоми та сфери внутрішнього й зовнішнього контролю зовнішньоекономічної діяльності підприємств. Досліджено їх взаємозв'язок під час здійснення контролю на різних етапах. Визначено напрямок розвитку внутрішнього контролю на його подальшому етапі.*

*В статье рассмотрены приемы и сферы внутреннего и внешнего контроля внешнеэкономической деятельности предприятий. Исследована их взаимосвязь при проведении контроля на разных этапах. Определено направление развития внутреннего аудита на его последующем этапе.*

*The article deals with the techniques and area of internal and external control of foreign economical activity. The link of this techniques and area is investigated during control at the different stages. The direction of development of internal control on the follow-stage is determined.*

**Ключові слова.** Внутрішній контроль, зовнішній контроль, етапи ЗЕД, прийоми контролю, сфери контролю.

**Вступ.** Нині зовнішньоекономічна діяльність (далі – ЗЕД) підприємств відіграє все важливішу роль в операційній діяльності підприємств. Показники обсягів експортно-імпортних операцій товарів та послуг, обсягів прямих інвестицій як в Україну, так і з неї щорічно збільшуються, що спричиняє збільшення потреби в контролі ЗЕД. Питання здійснення внутрішнього контролю на підприємстві та управління ризиками в рамках цього контролю висвітлювали у своїх працях Г. Гольдштейн, А. Гуц, І. Івченко, О. Макеєва, С. Орлов, М. Поукок, А. Тейлор та інші вітчизняні та зарубіжні автори. Багато уваги приділили питанням організації, проведення та методичного забезпечення митного постаудиту як складової зовнішнього контролю І. Бережнюк, О. Вакульчик, О. Гребельник, Т. Єдинак, В. Науменко, П. Пашко, Л. Пісьмаченко. Проте в науковій літературі нерозкритим залишається питання взаємозв'язку цих двох видів контролю а саме виділення спільних і відмінних рис, таких як прийоми та сфери контролю, суб'єкти контролю та їх повноваження.

© О. О. Книшек, К. С. Костюченко, 2012

**Постановка завдання.** Дослідити взаємозв'язок прийомів та сфер внутрішнього і зовнішнього контролю ЗЕД підприємств. Визначити напрямок розвитку внутрішнього контролю на його подальшому етапі.

**Результати дослідження.** Зовнішньоекономічна діяльність (далі – ЗЕД) – це діяльність суб'єктів господарської діяльності України та іноземних суб'єктів господарської діяльності, побудована на взаємовідносинах між ними, що має місце як на території України, так і за її межами [1]. Оскільки потреба контролю ЗЕД виникає як у самих підприємств – суб'єктів ЗЕД, так і в держави в особі її органів управління, контроль ЗЕД поділяється, відповідно, на внутрішній та зовнішній.

Метою контролю в інтересах власників є ефективна діяльність підприємства, мінімізація ризиків утрат, раціональне використання ресурсів та отримання прибутку. Перед державними органами, що здійснюють зовнішній контроль ЗЕД, ставляться цілі захисту інтересів держави: регулювання і захист внутрішнього ринку, населення й довкілля, поповнення державного бюджету тощо.

Внутрішній контроль на підприємстві – важливий інструмент управління, який використовується для забезпечення достатньої впевненості в тому, що накреслені перед керівництвом цілі досягаються. На великих підприємствах, у акціонерних товариствах зокрема, контрольні функції покладаються на наглядову раду та ревізійну комісію. Наглядова рада акціонерного товариства – це орган, що захищає права акціонерів товариства і в межах компетенції, визначеної статутом та Законом України “Про акціонерні товариства” [2], контролює та регулює діяльність виконавчого органу. Ревізійна комісія (в акціонерних товариствах з кількістю акціонерів власників простих акцій товариства до 100 осіб – ревізора) обирається загальними зборами для проведення перевірки фінансово-господарської діяльності акціонерного товариства [2].

Внутрішній контроль – це система заходів, визначених управлінським персоналом підприємства та здійснюваних на підприємстві для найефективнішого використання всіма працівниками своїх обов'язків із забезпечення та здійснення господарських операцій [3].

Часто внутрішній контроль також поєднують з внутрішнім аудитом або навіть ототожнюють ці поняття.

Термін “внутрішній аудит”, відповідно до Міжнародного стандарту аудиту № 610 “Розгляд роботи внутрішнього аудитора” [4, 371], означає оцінювальну діяльність служби, створеної суб’єктом господарювання, до функцій якої входять перевірка, оцінювання і моніторинг відповідності й функціонування систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю. Внутрішній аудит, як правило, включає огляд системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, перевірку фінансової та господарської інформації, економічності та продуктивності діяльності, перевірку дотримання законодавства та внутрішньофірмових вимог.

Одним з багатьох напрямів роботи внутрішніх аудиторів є уніфікація та стандартизація. Спеціалісти внутрішнього аудиту мають виконувати важливу функцію прогнозування проблем та контролю ефективності управлінських рішень керівництва і відповідних посадових осіб в управлінні підприємством [5, 54].

Таким чином, поняття “внутрішній аудит” вужче за “внутрішній контроль” і являє собою важливу складову інструментарію останнього.

Потреба у внутрішньому аудиті в Україні виникає на великих підприємствах з різними видами діяльності, зі складною розгалуженою структурою і великою кількістю територіально віддалених філій, дочірніх і підпорядкованих підприємств.

Щодо зовнішнього контролю ЗЕД, то Законом України “Про зовнішньоекономічну діяльність” № 959-ХІІ від 16 квітня 1991 р. [1] передбачено контрольні функції органів державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності (табл. 1).

Таблиця 1

### Органи державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності

Орган державного регулювання	Контрольна функція
Центральний орган виконавчої влади з питань економічної політики	Контроль за дотриманням всіма суб’єктами зовнішньоекономічної діяльності чинних законів України та умов міжнародних договорів України
Державна митна служба України	Митний контроль в Україні згідно з чинним законодавством України
Антимонопольний комітет України	Контроль за дотриманням суб’єктами зовнішньоекономічної діяльності законодавства про захист економічної конкуренції
Міжвідомча комісія з міжнародної торгівлі	Здійснює оперативне державне регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні згідно із законодавством України. Приймає рішення про порушення і проведення антидемпінгових, антисубсидійних або спеціальних розслідувань та застосування, відповідно, антидемпінгових, компенсаційних або спеціальних заходів

Крім цього, Законом передбачено звітування суб’єктом ЗЕД Державній податковій інспекції та Національному банку України. Таким чином і ці органи також здійснюють контроль зовнішньоекономічної діяльності підприємств.

Суб’єкти ЗЕД самостійно визначають порядок аналітичного обліку зовнішньоекономічної діяльності, запроваджують відповідні субрахунки. Відповідно до Закону України “Про зовнішньоекономічну діяльність”, суб’єкти ЗЕД відображають цю діяльність та її результати у своїй річній фінансовій звітності окремо зазначеними показниками:

– у бухгалтерському балансі окремо виділяються кошти (активи), що перебувають у зовнішньоекономічному обороті, – товари, документи, цінні папери, а також їх джерела (пасиви) – кредити, заборгованість, отримані прибутки тощо;

– у звіті про прибутки та збитки окремо відображаються виручка від зовнішньоекономічних операцій і відповідні витрати. У додатку (коментарі) до річного фінансового звіту робляться необхідні пояснення щодо наведених показників зовнішньоекономічної діяльності.

Проте зазначених норм Закону не відображено в чинних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку № 2 “Баланс” та № 3 “Звіт про фінансові результати”. У формі фінансової звітності № 1 “Баланс” кошти в іноземній валюті відображаються лише в рядку 240 у складі статті “Грошові кошти та їх еквіваленти”, проте в пасиві балансу джерел утворення цих коштів з форми № 1 фактично не видно. Так само і у формі № 2 “Звіт про фінансові результати” виручка та витрати від зовнішньоекономічних операцій окремо не відображаються.

Державній податковій інспекції, крім річного фінансового звіту, надається також інформація про суми сплачених податків на імпорт та експорт – щомісяця, не пізніше 10 числа місяця, що слідує за звітним. Національному банку України надається інформація про суми з обов’язкового розподілу частини виручки в іноземній валюті – чотири рази на рік, не пізніше 15 числа місяця, що слідує за звітним періодом [1].

Крім вищевказаних державних органів, що здійснюють контроль ЗЕД, суб'єктами зовнішнього контролю виступають незалежні аудитори та аудиторські фірми, які відповідно до Закону України “Про аудиторську діяльність” № 3125-XII від 22.04.1993 р. [6] здійснюють обов'язковий аудит річної фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності суб'єктів господарювання, звітність яких підлягає офіційному оприлюдненню (крім організацій, що повністю утримуються за рахунок державного бюджету).

Проте діяльність незалежних аудиторів не обмежується перевітками, обов'язковість яких визначено законодавством України, вони також можуть проводити аудит спеціального призначення (ініціативний), надавати консультаційні послуги, здійснювати погоджені процедури. У цьому випадку, на нашу думку, зарахування незалежного аудиту до заходів зовнішнього контролю – дискусійне питання. З одного боку, незалежний аудитор залучається ззовні. З іншого – він залучається за ініціативою керівництва суб'єкта ЗЕД, допомагаючи йому у здійсненні контролю, а отже, є одним з інструментів внутрішнього контролю.

На рис. 1 зображено види та суб'єкти контролю ЗЕД підприємств.

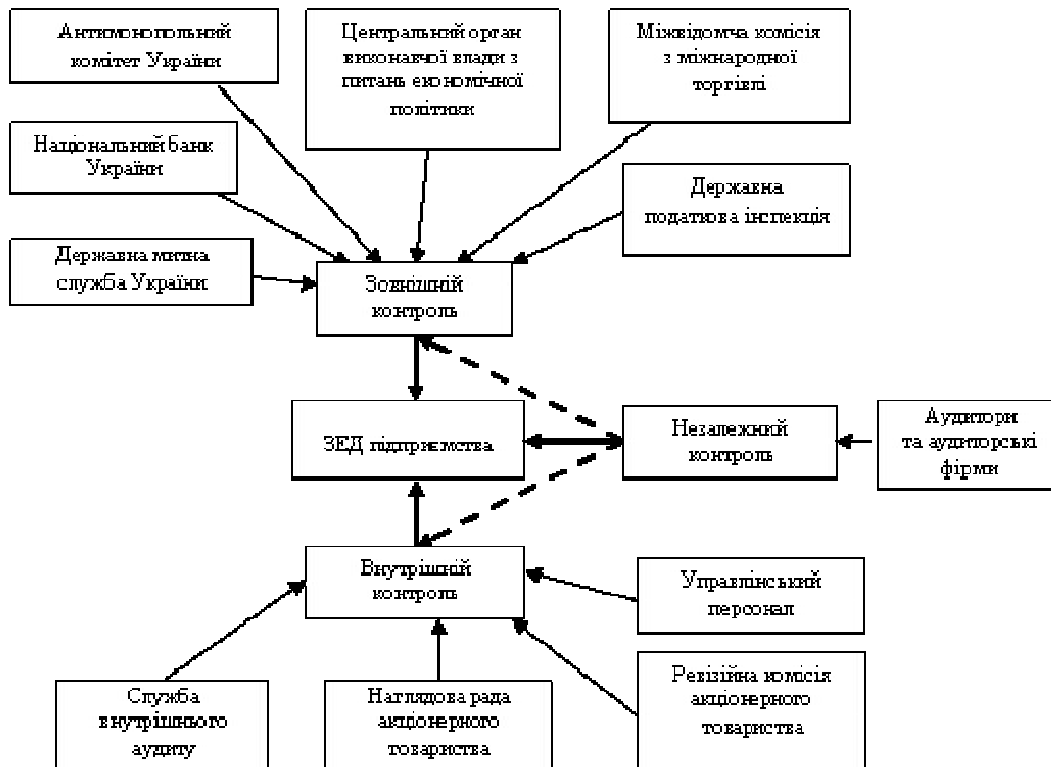


Рис. 1. Види та суб'єкти контролю ЗЕД підприємств

Внутрішній і зовнішній контроль ЗЕД на практиці проводиться на трьох етапах та реалізується за допомогою методичних прийомів.

М. Т. Білуха зазначає, що методичні прийоми контролю – це специфічні прийоми, вироблені практикою на основі досягнень економічної науки. Формуються ці прийоми залежно від цільової функції науки та її загальнонаукових прийомів і характеризуються взаємним проникненням в однорідні галузі наук [7, 75].

Ф. Ф. Бутинець визначає прийом як складову методу. Метод являє собою сукупність певних способів і прийомів. Він так відрізняється від прийому, як ціле відрізняється від частини. Прийом – це момент методу [8, 26].

Зарубіжні автори, такі як М. А. Паукока і А. Х. Тейлор, під методичними прийомами розуміють “систему способів попереднього, поточного і наступного вивчення предмета господарського контролю з погляду дотримання законності, загальнонародної доцільності та якості управління” [9, 19].

Проаналізувавши наведені визначення різних авторів, для подальшого дослідження вважатимемо поняття “методичні прийоми” та “прийоми” тотожними.

Розглянувши запропоновані класифікації методів та методичних прийомів контролю різних авторів [7, 8, 10], вважаємо за доцільне виділити дві групи методологічних прийомів контролю ЗЕД: загальнонаукові та спеціальні. У свою чергу, спеціальні включають такі групи:

– органолептичні (інвентаризація, контрольні заміри, спостереження, огляди, експертизи, опитування, контрольний запуск сировини у виробництво);

– розрахунково-аналітичні (економічний аналіз, статистичні розрахунки, економіко-математичні методи);

– документальні (читання документів, зіставлення документів, наскрізна перевірка, арифметична перевірка, логічна перевірка, формальна перевірка, перевірка законності, зустрічні звірки).

Етапи, на яких здійснюється як внутрішній, так і зовнішній контроль ЗЕД залежать від того, в якому часовому відрізку відносно зовнішньоекономічної господарської операції проводиться відповідний контроль: перед її здійсненням, під час або після.

На попередньому етапі контроль пов'язаний, у першу чергу, з аналізом ризиків. Ризик властивий будь-якій сфері діяльності підприємства, а тим більше зовнішньоекономічній. І. Ю. Івченко [11, 14] характеризує ризик як небезпеку виникнення непередбачених втрат очікуваного прибутку, майна або коштів у зв'язку з випадковою зміною умов економічної діяльності, несприятливими обставинами.

Зовнішні ризики пов'язані зі спричиненням збитків і неотриманням підприємцем очікуваного прибутку внаслідок порушення своїх зобов'язань контрагентами підприємця або через інші обставини, які не залежать від нього [11, 32]. Для ЗЕД підприємства такими обставинами можуть стати природні, загальноекономічні, політичні або фінансові. До природних зараховують ризик стихійних лих та екологічні ризики, які можуть спричинити порушення графіка поставки товарів або псування товару в дорозі. Загальноекономічні ризики ЗЕД включають велику кількість факторів, зокрема можливість зміни податкового або митного законодавства (зміни ставок мита, податків та зборів або посилення заходів нетарифного регулювання щодо окремих груп товарів), посилення конкуренції або зменшення рівня попиту на ринку даних товарів. Серед політичних ризиків слід виділити ризики воєнних дій або цивільних зворушень, ризик націоналізації, що можуть призвести до розриву зовнішньоекономічного договору або порушення умов поставок. Фінансові ризики ЗЕД пов'язані з купівельною спроможністю валюти зовнішньоекономічного договору.

На підприємствах у рамках внутрішнього контролю діє ціла система управління ризиками – ризик-менеджмент.

За визначенням, яке дають Г. Я. Гольдштейн та А. Н. Гуц [12], чистий ризик – це можливість неочікуваних або незапланованих втрат без альтернативи можливого виграшу. Величина чистого ризику оцінюється в діапазоні від “високий ризик” до “відсутність ризику”, і може оцінюватися як об'єктивно, так і суб'єктивно. Об'єктивне оцінювання ризиків базується на історичних статистичних даних про минулі втрати, на гіпотезах та тенденціях, спирається на стан і можливий розвиток вірогідності цього типу втрат сьогодні та в майбутньому. Суб'єктивні оцінки спираються на інтуїцію підприємця. Дещо середнє положення між об'єктивними та суб'єктивними оцінками займає метод експертних оцінок.

С. Орлов [13] зазначає, що останнім часом змінився підхід до організації систем управління ризиками в західних компаніях. Активно впроваджується нова модель управління ризиками: ризик-менеджмент у рамках усієї організації (enterprise – wide risk management). Його ще можна назвати комплексним ризик-менеджментом.

Особливість цієї моделі якраз і полягає в тому, що управління ризиками в організації набуває всебічного характеру і координується в рамках всієї організації [13]. Новий підхід полягає в орієнтації працівників і менеджерів компанії всіх рівнів на ризик-менеджмент. У табл. 2 подано основні риси традиційного та комплексного методологічних підходів до ризик-менеджменту.

Таблиця 2

**Основні риси традиційного та комплексного підходів до ризик-менеджменту**

Традиційний підхід	Комплексний підхід
Фрагментарний ризик-менеджмент: кожний відділ самостійно управляє ризиками (відповідно до своїх функцій). Перш за все, це стосується бухгалтерії, фінансового і ревізійного відділів	Інтегрований об'єднаний ризик-менеджмент: управління ризиками координується вищим керівництвом; кожний співробітник компанії розглядає ризик-менеджмент як частину своєї роботи
Епізодичний ризик-менеджмент: управління ризиками здійснюється тоді, коли менеджери вважають це необхідним	Безперервний ризик-менеджмент: процес управління ризиками не переривається
Обмежений ризик-менеджмент: стосується, у першу чергу, страхових і фінансових ризиків	Розширений ризик-менеджмент: розглядаються всі ризики і можливості компанії

Оскільки будь-яка комерційна ЗЕД підприємства починається з укладання зовнішньоекономічного договору, цьому документу приділяється велика увага з боку управлінського персоналу.

Фактично саме від результатів внутрішнього контролю залежить те, чи здійснюватиметься зовнішньоекономічна операція та на яких умовах.

Зовнішній контроль на попередньому етапі відбувається з боку міжвідомчої комісії з міжнародної торгівлі, яка в порядку, затвердженому наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України № 52 від 06.03.2003 р. [14], видає дозволи на імпорт в Україну товарів, щодо яких застосовано заходи нагляду. Товари, відносно яких застосовуються заходи нагляду та переліки відповідних заходів, визначаються і затверджуються рішеннями Міжвідомчої комісії з міжнародної торгівлі згідно із Законом України “Про застосування спеціальних заходів щодо імпорту в Україну” № 332-XIV від 22.12.1998 р. [15]. Крім цього, зовнішній контроль на попередньому етапі здійснює Державна митна служба України, яка під час визначення форм митного контролю застосовує систему аналізу та керування ризиками.

У березні 2012 р. наказом Державної митної служби № 141 України затверджено Концептуальний план заходів Держмитслужби України щодо забезпечення полегшення умов ведення бізнесу у сфері зовнішньоекономічної діяльності [16], першочерговим завданням якого зазначено прийняття нової редакції Митного кодексу України [17] у травні 2012 р. та модернізація національного законодавства в митній сфері на підставі міжнародних конвенцій та принципів законодавства ЄС. Також одним із завдань цього документа є розвиток системи управління ризиками та поширення принципу селективності митного контролю на основі управління ризиками (за умови виділення відповідного фінансування) з метою приведення митних процедур відповідно до вимог Міжнародної конвенції про спрощення і гармонізацію митних процедур щодо використання системи управління ризиками як основного інструменту для визначення форм та обсягів митного контролю. Остаточна мета цього завдання – це розвиток автоматизованої системи управління ризиками як у напрямку вдосконалення процесів аналізу та оцінки ризиків, у тому числі на рівні окремих митних органів, так і в напрямку розширення сфери її застосування під час митного контролю – у пунктах пропуску, під час переміщення предметів громадянами, термін виконання – 2012 р. [16].

У проєкті нової редакції Митного кодексу України [17] дається визначення попереднього контролю як контрольних заходів, що полягають у перевірці документів та відомостей, необхідних для державного санітарно-епідеміологічного, ветеринарно-санітарного, фітосанітарного, екологічного контролю та контролю за переміщенням культурних цінностей, та здійснюються митними органами в пунктах пропуску через державний кордон України стосовно окремих товарів, у тому числі продуктів і сировини тваринного походження, що ввозяться на митну територію України (у тому числі з метою транзиту).

Ст. 76 проєкту нової редакції Митного кодексу України [17] передбачається надання Державній митній службі України нової функції у сфері попереднього контролю ЗЕД підприємств – надання уповноваження. Статус уповноваженого оператора економічної діяльності надаватиметься суб’єктові ЗЕД спеціально уповноваженим центральним органом виконавчої влади в галузі митної справи через видачу свідоцтва уповноваженого оператора економічної діяльності про включення його до Єдиного реєстру уповноважених операторів економічної діяльності.

Статус уповноваженого оператора економічної діяльності полягає в отриманні одного з таких видів дозволів на спрощення:

- 1) митних процедур;
- 2) митного контролю щодо надійності й безпеки;
- 3) процедур і митного контролю щодо надійності й безпеки [17].

На поточному етапі, а саме під час фактичного здійснення зовнішньоекономічної операції, державні органи вживають значно більший обсяг контрольних заходів, ніж управлінський персонал підприємства.

Зовнішній контроль на поточному етапі (тобто під час переміщення товарів через митний кордон України) складається з митного, санітарно-епідеміологічного, екологічного, радіологічного видів контролю.

У чинному Митному кодексі України [18] під митним контролем розуміється сукупність заходів, що здійснюють митні органи в межах своєї компетенції з метою забезпечення дотримання норм Митного кодексу, законів та інших нормативно-правових актів з питань митної справи, міжнародних договорів України, укладених в установленому законом порядку.

Порядок здійснення контрольних заходів оперативними підрозділами митних органів затверджено наказом Державної митної служби України № 354 від 26.05.2003 р. [19]. Спираючись на наданий перелік дій, ми склали перелік методичних прийомів, які застосовуються під час митного контролю товарів і транспортних засобів, що переміщуються через митну територію України (табл. 3).

Таблиця 3

### Методичні прийоми, що застосовуються під час контрольних заходів з боку митниці

Дії оперативних підрозділів, передбачені контрольними заходами	Методичні прийоми
1. Проведення аналізу результатів митного контролю та митного оформлення, які здійснено в зоні діяльності контрольованої митниці, даних, занесених до Єдиної автоматизованої інформаційної системи Держмитслужби України	Аналіз, синтез, аналітичні процедури, логічна перевірка
2. Перевірка стану дотримання режиму зони митного	Огляд, спостереження

контролю	
3. Проведення контролю за дотриманням встановленого порядку переміщення товарів і транспортних засобів через митний кордон України в зоні діяльності контрольованої митниці	Перевірка законності операцій, читання документів, формальна перевірка, логічна перевірка, зіставлення документів, огляд, опитування, експертиза
4. Здійснення митного контролю та митного оформлення товарів і транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України в зоні діяльності контрольованої митниці	
5. Проведення огляду та перегляду транспортних засобів, товарів і громадян, що перетинають митний кордон України в зоні діяльності контрольованої митниці	Огляд, логічна перевірка, дедукція
6. Проведення в зоні діяльності контрольованої митниці контролю за правильністю застосування заходів тарифного й нетарифного регулювання; установлення фактів недотримання вимог законодавства, що регулюють ці питання	Читання документів, формальна перевірка, арифметична перевірка, звірка документів
7. Проведення опитування, отримання пояснень від посадових осіб контрольованої митниці в разі виявлення порушень і зловживань, допущених ними під час виконання службових обов'язків	Опитування, спостереження
8. Здійснення контролю за дотриманням вимог чинного законодавства щодо розпорядження товарами, які перебувають під митним контролем і за якими не звернувся власник до закінчення передбачених термінів зберігання, а також такими, що конфісковані за рішеннями судів	Інвентаризація, перевірка законності операцій
9. Усне опитування громадян та посадових осіб підприємств, що проходять митний контроль і митне оформлення, та отримання письмових пояснень від них у разі порушення ними митних правил	Опитування, запит, спостереження

Таким чином, під час митного контролю товарів і транспортних засобів оперативні підрозділи митних органів застосовують як загальнонаукові (аналіз, синтез, дедукція), так і спеціальні (огляд, опитування, інвентаризація, спостереження, експертиза, читання та зіставлення документів, формальні, логічні й арифметичні перевірки, запити, перевірки законності операцій, аналітичні процедури) методичні прийоми.

На подальшому етапі (після зовнішньоекономічної операції) здійснюється як внутрішній, так і зовнішній контроль ЗЕД підприємства. При цьому управлінський персонал та внутрішні аудитори, а також митні органи, представники податкової інспекції та незалежні аудитори широко застосовують загальнонаукові та спеціальні методи.

У 2012 р. планується затвердити Концепцію розвитку постаудит-контролю в Держмитслужбі України. Нині відповідно до Концептуального плану заходів Держмитслужби України щодо забезпечення полегшення умов ведення бізнесу у сфері зовнішньоекономічної діяльності [16] одним із завдань є створення в Україні структурованої та ефективної системи постаудит-контролю, яка слугуватиме дійовим важелем між необхідністю пришвидшення транскордонного руху товарів та дотримання законності під час такого переміщення.

У разі проведення відповідно до законодавства обов'язкового аудиту, методичні прийоми та предмет контролю ЗЕД підприємства спільні із зовнішнім контролем. Якщо обов'язковість перевірки не передбачено законодавством, то сфера контролю аудитора обговорюється в договорі із замовником – суб'єктом ЗЕД. Залежно від цього аудитор на власний розсуд обирає, які методичні прийоми необхідні під час перевірки.

На рис. 2 схематично відображено внутрішній і зовнішній контроль ЗЕД підприємств в Україні.

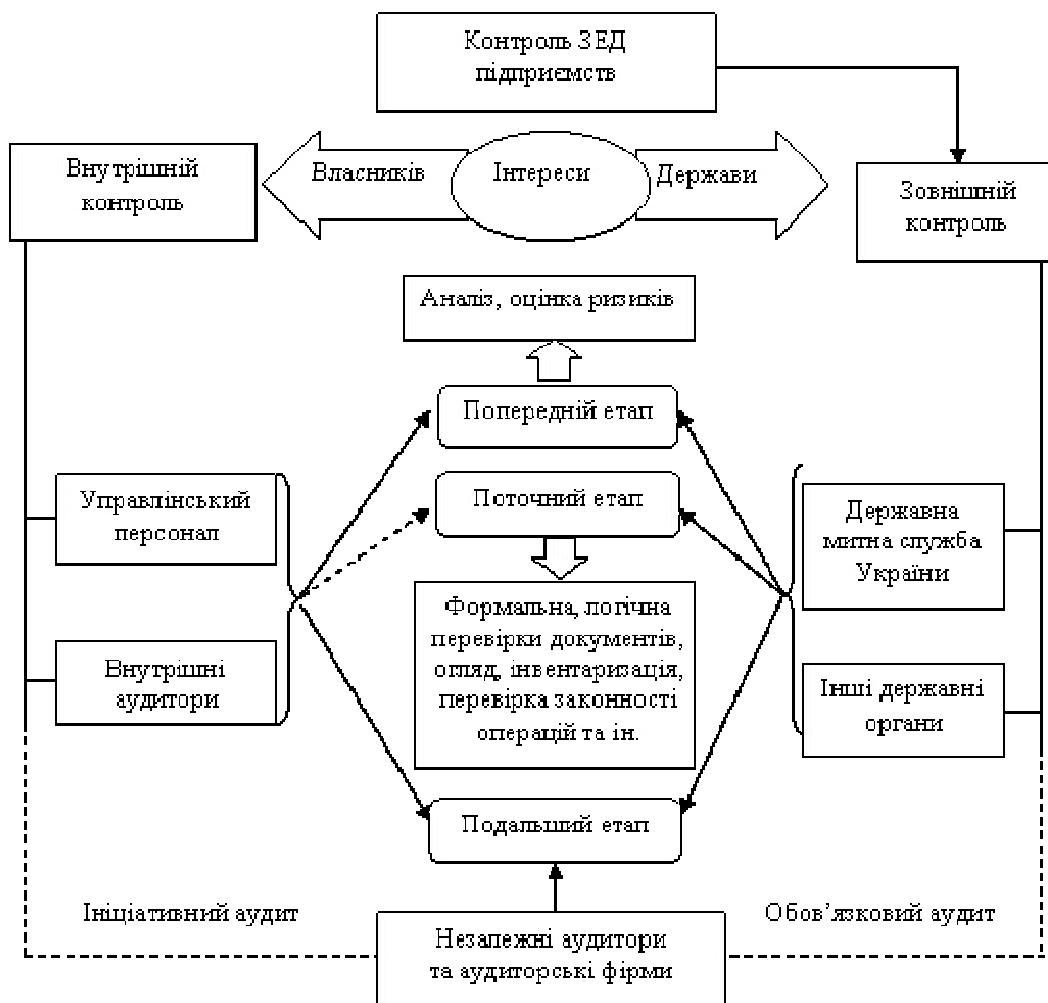


Рис. 2. Схема внутрішнього і зовнішнього контролю ЗЕД підприємств

Як результат митного контролю товарів і транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України, формується інформація, яка подається в документах та відомостях, зазначених у ст. 45 Митного кодексу України [18].

Правоохоронні органи, фінансові установи, податкові та інші контрольні органи України, відповідно до законодавства України, на запити митних органів або за власною ініціативою інформують митні органи про наявні в них відомості, необхідні для митного контролю.

Під час контрольних заходів митного постаудиту співробітники митниці опрацьовують цілий комплекс інформаційних даних. Групи таких даних про суб'єкт ЗЕД наведено на рис. 3.

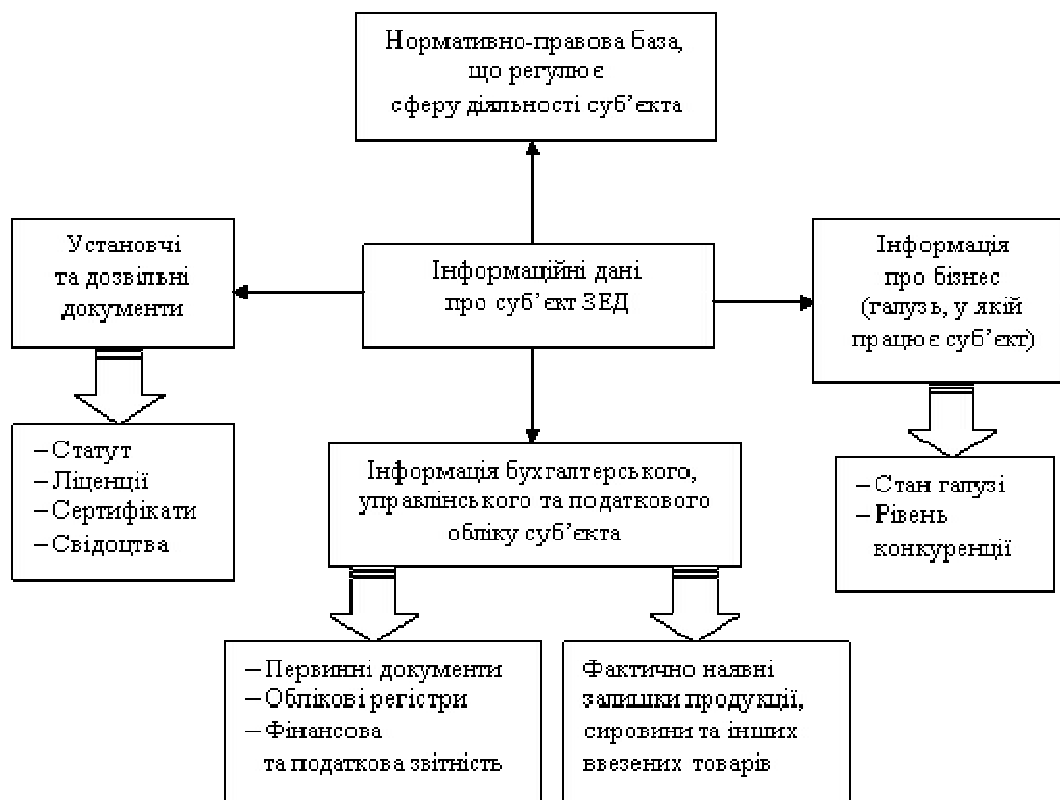


Рис. 3. Класифікація інформаційних даних про суб'єкт ЗЕД

При цьому особливої уваги потребують перевірка та звірка даних первинних документів (договори, рахунки-фактури, товаросупровідні документи, платіжне доручення, виписка банку, розрахунки бухгалтерії, товарно-транспортні накладні, документи з відпуску сировини у виробництво тощо) та облікових реєстрів (журнали реєстрації різних видів документів, журнали-ордери та відомості до них, Головна книга та ін.).

У зв'язку з широким впровадженням автоматизованих систем обліку, багато з цих даних на підприємстві можна знайти в електронному вигляді.

У табл. 4 узагальнено спільні та відмітні сфери внутрішнього та зовнішнього контролю.

Таблиця 4

#### Сфери внутрішнього та зовнішнього контролю суб'єктів ЗЕД

Етапи	Внутрішній контроль	Зовнішній контроль
Попередній	Ризик-менеджмент: – прогнозування; – експертні оцінки; – інтуїція керівництва; – страхування ризиків; – дослідження умов зовнішньоекономічного договору	Попередній митний аудит: – застосування системи рейтингів щодо суб'єктів ЗЕД
	<b>Спільна сфера внутрішнього та зовнішнього контролю</b> Система управління ризиками: – систематизація та обробка даних; – оцінка та аналіз ризиків – система управління ризиками	
Поточний	– Подання попереднього повідомлення або попередньої декларації під час імпорту товарів; – підготовка пакета документів, необхідного для митного оформлення товарів та транспортних засобів; – контроль належного пакування і транспортування товарів (залежно від моменту переходу ризиків від продавця покупцеві за умовами поставки Інкотермс);	Фітосанітарний, радіологічний, екологічний, прикордонний контролю Митний контроль: – перевірка визначення митної вартості товару, коду згідно з УКТЗЕД, країни походження; – перевірка законності застосування спрощеного порядку митного оформлення товарів; – перевірка законності застосування митних режимів реімпорту,



	– контроль транспортно-заготівельних витрат	реекспорту, тимчасового ввезення–вивезення; –огляд товарів і транспортних засобів
	<b>Спільна сфера внутрішнього та зовнішнього контролю</b> Контроль пакета документів, необхідного для митного оформлення товарів та транспортних засобів	
Подальший	– Контроль відхилень фактичних показників від планових та нормативних; – контроль ефективності здійснених операцій; – перевірка та оформлення документів для їх подальшого зберігання	– перевірка визначення митної вартості товару, коду згідно з УКТЗЕД, країни походження; – перевірка цільового використання товарів, що ввезено з наданням податкових пільг та як гуманітарна допомога; – контроль операцій з давальницькою сировиною; – перевірка обліку майна, що ввозилось в Україну як внесок іноземного інвестора до статутного капіталу; – перевірка експортних операцій з товарами, щодо яких встановлено експортне мито; – перевірка повноти і строків розрахунків за зовнішньоекономічними договорами
	<b>Спільна сфера внутрішнього та зовнішнього контролю</b> Немає	

**Висновки.** Отже, здійснення внутрішнього і зовнішнього контролю відбувається на трьох етапах. На попередньому етапі внутрішній та зовнішній контроль об'єднує застосування таких методичних прийомів, як оцінка та аналіз ризиків шляхом збирання та обробки статичних даних. Але в них є свої особливості. Наприклад, у внутрішньому контролі управлінський персонал може дозволити собі спиратися на інтуїцію, особливо якщо підприємство – суб'єкт ЗЕД невелике і прийняття рішення залежить від однієї людини-керівника. Державні органи, якщо і застосовуватимуть суб'єктивні методи, то все одно мають надати об'єктивне обґрунтування своїх рішень. Крім цього, у внутрішньому контролі на попередньому етапі широко застосовуються прогнозування, експертні оцінки та, як захід запобігання, страхування ризиків.

На поточному етапі, тобто під час зовнішньоекономічної операції, від внутрішнього контролю залежить правильна організація транспортування й пакування товарів, підготовка та подання повного пакета документів митному органу. Зовнішній контроль на цьому етапі значно ширший: тут застосовуються всі методичні прийоми, а предметом перевірки стають дані, подані суб'єктом ЗЕД.

На подальшому етапі з боку внутрішнього та зовнішнього контролю можуть застосовуватися схожі методичні прийоми. Але предмети контролю значно відрізняються, тому спільних сфер внутрішній та зовнішній контроль на подальшому етапі не мають. Внутрішній контроль на цьому етапі відбувається для аналізу ефективності здійснених операцій, виявлення резервів, вивчення відхилень фактичних показників від планових і застосовує розрахунково-аналітичні методичні прийоми. Також з боку внутрішнього контролю здійснюються документальні перевірки з метою належного подальшого зберігання документів. Нині зовнішній контроль на подальшому етапі – це, в першу чергу, митний постаудит та перевірки з боку Державної податкової адміністрації. Метою подальшого контролю з боку держави є донарахування платежів, податків і зборів, а тому тут застосовуються більшість методичних прийомів, що й на поточному етапі. Крім контролю з боку власника та держави, на подальшому етапі контроль можуть здійснювати аудитори та аудиторські фірми. Методичні прийоми та сфера контролю, який здійснює цей суб'єкт контролю, залежать від виду перевірки.

Слід підкреслити, що система внутрішнього контролю на підприємстві призначена не тільки для належної організації здійснення ЗЕД, перевірки та підготовки документів для подальшого їх зберігання. В умовах розвитку в Україні системи митного постаудиту перед системою внутрішнього контролю має бути поставлено нове завдання: обробка й систематизація даних управлінського обліку з метою підготовки упорядкованої інформаційної бази для зовнішнього контролю. Це сприятиме підвищенню співпраці між суб'єктами ЗЕД та митними органами, ефективнішому митному постаудиту.

#### Література

1. Про зовнішньоекономічну діяльність : Закон України від 16.04.1991 р. № 959-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=4&nreg=959-12>.
2. Про акціонерні товариства : Закон України від 17.09.2008 № 514-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/514-17/page>.

3. Внутрішній контроль господарської діяльності підприємства : навч. посібн. для студентів вищих навчальних закладів / за ред. к. е. н. проф. М. Д. Корінка. – Фастів : Поліграфіст, 2006. – 440 с.
4. Міжнародний стандарт аудиту 610 “Розгляд роботи внутрішнього аудитора” // Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2004 р. ; пер. з англ. О. В. Селезньова, О. Л. Ольховікової, О. В. Гика та ін. – К. : ІАМЦ – СТАТУС, 2004. – 1028 с.
5. Макеєва О. Перспективи розвитку внутрішнього аудиту в Україні / О. Макеєва // Економіст. – 2010. – № 6. – С. 54–57.
6. Про аудиторську діяльність : Закон України від 22.04.1993 № 3125-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>.
7. Білуха М. Т. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит : підручник / М. Т. Білуха, Т. В. Микитенко. – К. : Українська академія оригінальних ідей, 2005. – 888 с.
8. Бугинець Ф. Ф. Контроль і ревізія : підручник / Ф. Ф. Бугинець, В. П. Бондар, Н. Г. Виговська, Н. І. Петренко. – Житомир : Рута, 2006. – 560 с.
9. Поукок М. А. Финансовое планирование и контроль : пер. с англ. / под ред. М. А. Поукока и А. Х. Тейлора. – М. : ИНФРА – М., 1996. – 480 с.
10. Єдинак Т. С. Класифікація методів митного постаудиту / Т. С. Єдинак // Вісник Академії митної служби України. Серія “Економіка”. – 2009. – № 1. – С. 88–93.
11. Івченко І. Ю. Моделювання економічних ризиків і ризикових ситуацій : навчальний посібник / Івченко І. Ю. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 344 с.
12. Гольдштейн Г. Я. Экономический инструментарий принятия управленческих решений : учебное пособие для магистрантов направления 521500 “Менеджмент” (МВА) [Електронний ресурс] / Г. Я. Гольдштейн, А. Н. Гуц. – Таганрог : ТРТУ, 1999. – Режим доступу : <http://www.aup.ru/books/m69>.
13. Орлов С. Роль внутрішнього аудиту в удосконаленні системи управління ризиками компанії / С. Орлов // Незалежний директор. – 2006. – № 1.
14. Про порядок видачі дозволів на імпорт в Україну : наказ Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції від 06.03.2003 р. № 52 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0213-03>.
15. Про застосування спеціальних заходів щодо імпорту в Україну : Закон України від 22.12.1998 р. № 332-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/332-14/page>.
16. Про затвердження Концептуального плану заходів Держмитслужби України щодо забезпечення полегшення умов ведення бізнесу в сфері зовнішньоекономічної діяльності : наказ Державної митної служби України від 02.03.2012 р. № 141 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.nau.ua/druk.php?name=397546-02032012-0.htm>.
17. Про внесення змін до Митного кодексу України та інших законодавчих актів України : проект Закону України від 12.05.2011 р. № 8130-д [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb\\_n/webproc4\\_1?pf3511=40331](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_1?pf3511=40331).
18. Митний кодекс України 11.07.2002 р. № 92-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?code=92-15>.
19. Про затвердження Порядку здійснення контрольних заходів Оперативною митницею та форми документа реагування : наказ Державної митної служби України від 26.05.2003 р. № 354 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?code=z0471-03>.