

УДК 657.6

**В. А. Туржанський, О. В. Яковенко**

*Державний науково-дослідний інститут митної справи, м. Хмельницький, Україна*

## **ОРГАНІЗАЦІЙНО-ІНФОРМАЦІЙНА МОДЕЛЬ МИТНОГО АУДИТУ**

**У статті досліджено підходи щодо організації та здійснення митного аудиту в Україні. Розроблено організаційно-інформаційну модель митного аудиту. Визначено аудиторські процедури, інформаційні ресурси та аудиторську документацію в розрізі етапів здійснення митного аудиту.**

*Ключові слова:* митний аудит, моделювання, етапи митного аудиту, робочий документ аудитора.

**В статье исследованы подходы к организации и осуществлению таможенного аудита в Украине. Разработана организационно-информационная модель таможенного аудита. Определены аудиторские процедуры, информационные ресурсы и аудиторская документация в разрезе этапов осуществления таможенного аудита.**

*Ключевые слова:* таможенный аудит, моделирование, этапы таможенного аудита, рабочий документ аудитора.

**The article examines the approaches to the organization and procedure of customs audit in Ukraine. The organizational and information model of customs audit is developed. Audit procedures, informational resources and audit documentation in the context of stages of customs audit are thoroughly defined.**

*Keywords:* customs audits, modeling, stages of customs audit, auditor working papers.

Необхідною умовою реалізації соціально-економічних перетворень в Україні є поступове приведення системи митного контролю до рівня європейських стандартів, забезпечення єдиного злагодженого механізму взаємодії митних, податкових, інших органів влади та суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності. Із створенням у грудні 2012 року Міністерства доходів і зборів України шляхом реорганізації Державної податкової та Державної митної служб України [1], гостро стає питання пошуку нових підходів до розробки та реалізації ефективних управлінських рішень щодо організації митного контролю за зовнішньоекономічними операціями. Тому зростає роль та значення такої форми митного контролю як документальні перевірки підприємств-суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності після митного оформлення товарів та транспортних засобів комерційного призначення, які на практиці отримали назву «митного аудиту» [2, с. 9].

Сьогодні назріла необхідність перегляду теоретико-методичних засад митного аудиту підприємств, моніторингу його нормативно-правового й інформаційного забезпечення, підходів щодо організації та здійснення посадовими особами уповноважених структурних підрозділів органів доходів і зборів.

Ефективність організації та проведення митного аудиту залежить, у першу чергу, від визначення основних етапів аудиторської перевірки. Аудиторські процедури, що здійснюються в розрізі етапів митного аудиту, не достатньо досліджені у вітчизняній науці. Результати проведеного нами дослідження теоретичних розробок та практичного досвіду з питань організації та проведення аудиту свідчать про неоднозначність думок щодо виокремлення основних стадій аудиторського процесу. На думку С. М. Бичкової та Т. Ю. Фоміної, аудиторська перевірка має складатися з трьох етапів: ознайомлювальний, основний та заключний [3, с. 111]. Цієї ж думки дотримуються Н. І. Гордієнко, О. В. Харламова та М. Ю. Карпенко, виділяючи такі стадії перевірки: підготовчо-узгоджувальну, робочо-дослідницьку, завершально-результативну [4, с. 110]. М. Т. Білуха також

вважає, що аудит має складатися із трьох стадій, проте визначає їх, як організаційна, дослідницька, узагальнення та реалізації результатів [5, с. 103]. Порядок організації та здійснення митного аудиту досліджують О. М. Вакульчик [6], Л. М. Івашова [7], В. Ю. Єдинак, Т. С. Єдинак [8; 9]. Проте їхні дослідження безпосередньо не присвячені етапам підготовки та здійснення митного аудиту в Україні.

Метою даної статті є формування організаційно-інформаційної моделі митного аудиту та характеристика її елементів.

Одним з основних методів наукового дослідження, який дозволяє дослідити процес організації та проведення митного аудиту у взаємозв'язку й взаємозалежності його етапів та інших складових елементів, є моделювання. За визначенням, наведеним у науковій літературі, моделювання – це метод дослідження об'єктів пізнання на основі моделей; побудова та вивчення моделей реально існуючих предметів та явищ і конструйованих об'єктів для визначення або покращання їхніх характеристик, раціоналізації способів їхньої побудови, управління ними тощо. За характером моделей розрізняють два види моделювання: предметне та знакове (інформаційне). Предметним називається таке моделювання, в процесі якого дослідження ведеться на моделі, яка відтворює певні геометричні, фізичні, динамічні або функціональні характеристики об'єкта. Тобто йдеться про відтворення взаємозв'язків характеристик у вигляді математичних співвідношень. На відміну від предметного, при знаковому моделюванні моделями виступають схеми, рисунки, формули тощо [9, с. 373]. На нашу думку, саме за допомогою останнього виду можна побудувати комплексну модель митного аудиту.

В результаті узагальнення теоретичних підходів і практичного досвіду організації та здійснення митного аудиту в Україні нами було сформовано організаційно-інформаційну модель (рис. 1). Організаційно-інформаційна модель містить узагальнену інформацію щодо етапів митного аудиту, основних аудиторських методів та процедур, інформаційних ресурсів, що перевіряються, робочої документації, яка складається за результатами виконання кожного з етапів, а також принципів, якими має керуватися митний аудитор.

Розроблена нами організаційно-інформаційна модель повною мірою відображає суттєві аспекти митного аудиту та дозволяє знизити ризик невиявлення порушень митного законодавства суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності. Основним елементом даної моделі є перелік принципів митного аудиту: обґрунтованості, доречності, компетентності, достатності, повноти, достовірності, об'єктивності, конфіденційності.

При побудові моделі використані методи організації та проведення митного аудиту. Методи, пов'язані з організацією митного аудиту, залежно від ступеня охоплення даних, що підлягають аудиту, класифікують на суцільний, вибірковий або комбінований митний аудит, а залежно від виду митного аудиту – документальна невиїзна перевірка та документальна виїзна (планова або позапланова) перевірка. Методами, що використовуються безпосередньо під час митного аудиту, є загальнонаукові та специфічні [6, с. 90]. Митний аудит варто здійснювати із застосуванням таких загальнонаукових методів: синтез (результати перевірки окремих ділянок обліку та звітності заборгованості узагальнюються для складання акта (довідки) документальної перевірки), аналіз (митний аудит здійснюється шляхом дослідження окремих складових облікового процесу), дедукція (проводиться перевірка зобов'язань за митними платежами у фінансовій звітності з подальшим порівнянням показників із інформацією у первинних документах та облікових регістрах), вибіркові спостереження (використовуються

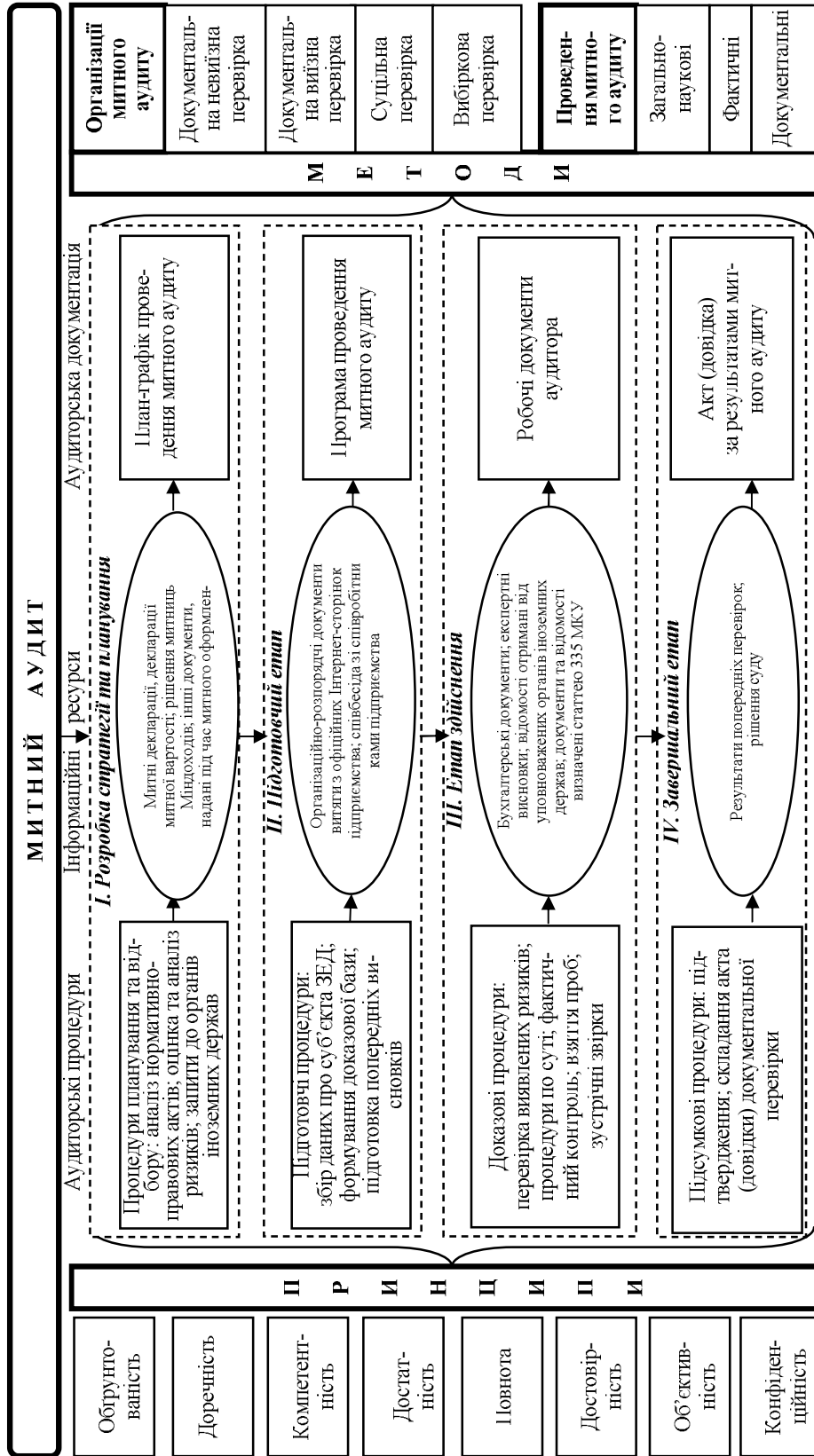


Рис. 1. Організаційно-інформаційна модель митного аудиту

при формуванні вибірки із окремих видів митних платежів підприємства). Крім того, варто застосовувати і специфічні методи одержання аудиторських доказів, які включають фактичні (інвентаризація, огляд товарів, спостереження, опитування, запит, взяття проб, лабораторний аналіз, експертиза, контрольний запуск сировини у виробництво) та документальні методи (формальна перевірка, логічна перевірка, арифметична перевірка, аналітичні процедури, зустрічні звірки, підтвердження).

Доцільно детальніше розглянути основні типи процедур, що слід застосовувати на кожному етапі митного аудиту згідно з вимогами Митного кодексу України [10].

На етапі розробки стратегії та планування митного аудиту посадові особи Міндоходів здійснюють оцінку та аналіз ризиків щодо можливих порушень митного законодавства підприємствами, за потреби формують запити до уповноважених органів іноземних держав. При цьому важливим інформаційним ресурсом для відбору об'єктів митного аудиту є відомості щодо країни походження, вартісних, кількісних або якісних характеристик, які мають значення для оподаткування товарів, що переміщуються через митний кордон, правильності класифікації згідно з УКТ ЗЕД товарів, щодо яких проведено митне оформлення, отриманні від органів доходів і зборів, інших державних органів або уповноважених органів іноземних держав. На даному етапі досліджуються митні декларації, декларації митної вартості, рішення митниць Міндоходів щодо визначення коду товару згідно з УКТ ЗЕД та/або визначення митної вартості товарів, інші документи, що були надані під час митного оформлення. За результатами здійснених процедур складаються плани-графіки проведення митного аудиту підприємств.

На підготовчому етапі посадовими особами органів доходів і зборів вирішуються такі основні завдання: ознайомлення з митною та податковою політикою підприємства, системою оподаткування (загальною чи спрощеною), наявністю у підприємства податкових пільг; визначення переліку митних платежів; формування доказової бази; підготовка попередніх висновків. Ці завдання виконуються за допомогою аналізу організаційно-розпорядчих документів підприємства, огляду підприємства, інтерв'ю з його працівниками. Пропонуємо об'єднати аудиторські процедури митного аудиту, що здійснюються на цьому етапі, у групу підготовчих заходів. Під час їхнього проведення необхідно зібрати максимальну кількість доказів про порушення митного законодавства підприємством, а також особливостей організації у нього бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю. Причому варто зводити до мінімуму затрати на здійснення таких процедур. Інформаційними ресурсами підготовчого етапу митного аудиту можуть бути організаційно-розпорядчі документи (статут, положення про облікову політику) підприємства, витяги з офіційних Інтернет-сторінок підприємства, результати інтерв'ю з працівниками підприємства.

На підготовчому етапі рекомендовано складати програму митного аудиту із переліком питань, що має перевірити митний аудитор. До програми перевірки варто включати не тільки процедури по суті, але й аналітичні процедури, які вимагають незначних фінансових витрат на проведення та дозволяють проаналізувати стан заборгованості за митними платежами підприємства.

На етапі здійснення митного аудиту виділяють процедури щодо перевірки правильності господарських операцій, відображених у бухгалтерському обліку та звітності підприємства. Під час доказових процедур здійснюється співставлення даних митного оформлення з даними бухгалтерського обліку та звітності

підприємства, перевірка правильності визначення митної вартості та коду товару, перевірка правильності та повноти нарахування митних платежів тощо. Це забезпечується використанням таких доказових процедур: перевірка виявлених ризиків, процедури по суті, перерахунок, фактичний контроль, взяття проб, зустрічні звірки. Інформаційними ресурсами при цьому є облікова документація, експертні висновки, відомості, отримані від уповноважених органів іноземних держав, документи та відомості, визначені у статті 335 Митного кодексу України.

Результати арифметичних перевірок та перерахунку варто відображати в робочому документі «Митний аудит окремих видів митних платежів». Даний документ повинен містити повний перелік митних платежів, які були нараховані та сплачені підприємством. У ньому порівнюються показники щодо нарахування та сплати податкових зобов'язань, відображені в обліковій документації підприємства та розраховані за результатами митного аудиту. Пропонується така форма робочого документа щодо окремих видів митних платежів (табл. 1).

Таблиця 1

Робочий документ митного аудитора «Митний аудит окремих видів митних платежів»,  
тис. грн

Митний платіж	Сальдо на поч. періоду	Нараховано за даними:		Відхилення від даних митного аудиту		Сплачено	Сальдо на кін. періоду за даними:		Відхилення від даних митного аудиту	
		підприємства	аудитора	(+/-)	%		підприємства	аудитора	(+/-)	%
Мито										
Акцизний податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів										
ПДВ із ввезених на митну територію України товарів (продукції)										

Важливим етапом здійснення процедур по суті є митний аудит податкової та фінансової звітності у частині зобов'язань за митними платежами. Варто перевірити правильність складання звітності, дотримання строків її подачі та відповідність показників щодо стану податкових розрахунків підприємства у різних формах звітності. Такі процедури доцільно відображати у робочому документі «Митний аудит звітності у частині зобов'язань за митними платежами» (табл. 2).

Таблиця 2

Робочий документ «Митний аудит звітності у частині зобов'язань за митними платежами»

Форма звітності	Виявлені помилки та порушення митного законодавства
Баланс (Звіт про фінансовий стан)	Не виявлено
Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)	Не виявлено
Звіт про рух грошових коштів	Не виявлено
Декларація з податку на прибуток	Не відображено витрати на роялті у складі митної вартості товарів
Податкова декларація з податку на додану вартість	Не виявлено

На етапі здійснення митного аудиту можна застосовувати інші робочі документи, які дозволять узагальнити доказові процедури.

На завершальному етапі митного аудиту підсумовуються результати всіх виконаних аудиторських процедур шляхом зіставлення отриманої від підприємства інформації із зібраними митним аудитором даними. Митний аудит здійснюється із застосуванням таких підсумкових процедур: підтвердження та складання акта (довідки) документальної перевірки. На даному етапі необхідно враховувати дані актів (довідок) документальних перевірок, що були складені у попередніх періодах, судових позовів, штрафних санкцій тощо.

Отже, при організації та проведенні митного аудиту доцільно застосовувати такі блоки аудиторських процедур: планування та відбору, підготовчі, доказові, підсумкові. Важливо також звертати увагу на особливості діяльності суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності. Це дозволить удосконалити митний аудит та охопити всі суттєві аспекти, які необхідно враховувати в ході його здійснення на підприємстві. Зокрема, це основні методи та принципи митного аудиту, етапи перевірки заборгованості за митними платежами, перелік процедур та робочої документації, яка використовується на кожній із них. Це, в свою чергу, сприятиме підвищенню ефективності та результативності митного аудиту підприємств.

### Бібліографічні посилання

1. Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади : указ [видано Президентом України 24.12.2012 № 726/2012] [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon2.rada.gov.ua/laws/show/726/2012>
2. Формування системи митного аудиту України : звіт з НДР (проміжний) / Державний науково-дослідний інститут митної справи; керів. роб. О. М. Вакульчик. – Хмельницький, 2012. – 142 с. : ілюстр.
3. **Бычкова С. М.** Практический аудит / С. М. Бычкова, Т. Ю. Фомина; под ред. С. М. Бычковой. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Эксмо, 2009. – 176 с.
4. **Гордієнко Н. І.** Аудит, методика і організація : навч. посіб. для студентів економ. спеціальностей : у 2 ч. / Н. І. Гордієнко, О. В. Харламова, М. Ю. Карпенко. – Ч. 1. – Х. : ХНАМГ, 2007. – 163 с.
5. **Білуха М. Т.** Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит : підруч. для студ. вищ. навч. закл / М. Т. Білуха, М. Г. Дмитренко, Т. В. Микитенко. – 2 вид., перероб. і доп. – К. : Українська академія оригінальних ідей, 2006. – 888 с.
6. **Вакульчик О. М.** Європейський досвід оцінки результатів упровадження системи спрощеного митного контролю та якості митного аудиту / О. М. Вакульчик, Т. С. Єдинак, К. С. Костюченко // Вісник Академії митної служби України. Серія «Економіка». – 2012. – № 1 (47). – С. 10–17.
7. **Івашова Л. М.** Основи митного постаудиту : навч. посіб. / Л. М. Івашова, Т. С. Єдинак, В. Ю. Єдинак. – Дніпропетровськ : АМСУ, 2011. – 220 с.
8. **Єдинак Т. С.** Класифікація методів постмитного аудиту / Т. С. Єдинак // Вісник Академії митної служби України. Економіка. – 2009. – № 1 (41). – С. 88–93.
9. **Философский энциклопедический словарь** / редкол. : С. С. Аверинцев, Э. А. Араб-Оглы, Л. Ф. Ильичев и др. – 2-е изд. – М. : Сов. энциклопедия, 1989. – 915 с.
10. Митний кодекс України : Закон України [прийнято Верховною Радою України 13.03.2012 № 4495-VI] [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>

Надійшла до редколегії 04.09.2013