

УДК 342.951:339.543(477)

**О.А. ГОНЧАРУК**, Кримський юридичний інститут Одеського державного університету внутрішніх справ

## **ФОРМУВАННЯ ТА РОЗВИТОК СИСТЕМИ ПОСТМИТНОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ**

*Ключові слова:* митні органи, фінансовий контроль, контрольно-перевірочна діяльність, митний пост-аудит, постмитний контроль

Становлення та розвиток митного контролю упродовж останніх років проходило в умовах нестабільності митного законодавства, недоліку податкової культури і негативно-го відношення платників податків до митної системи. Погіршення податкової дисципліни платників податків, зниження показників стягнутих податків і зборів до бюджету, зростання кількості правопорушень у сфері оподаткування, усе це сприяє нестабільності системи оподаткування.

Необхідно також відмітити те, що у розпорядженні контролюючих органів митної системи досі відсутні ефективні приватні методи розслідування податкових порушень, адекватних рівню складності їх здійснення, тому на перший план виходить проблема розробки інструментарно-методичних засобів (приймів) підвищення ефективності проведення документальних перевірок митними органами (так званого пост-аудиту) в частині виявлення недоотриманих держбюджетом платежів. Таким чином, актуальність теми дослідження викликана необхідністю поглибленого аналізу дієвості існуючої системи постконтролю (пост-аудиту), та пошуку засобів підвищення її ефективності, зокрема, при проведенні документальних перевірок митними органами.

Питанням організації та вдосконалення митного контролю присвячені дослідження багатьох українських та зарубіжних учених і практиків, серед яких слід відзначити праці

О. Гребельника, М. Каленського, І. Бережнюка, В. Науменка, П. Пашка, В. Русскова, С. Терещенка, О. Борисенко, О. Ларіонова, Т. Єдинак, Є. Корнієнко, Н. Єсипчук тощо. Частіше у літературі розглядається оптимізація усіх форм митного контролю відразу, а детально, або кожне окремо дуже рідко. Частіше окремо розглядається питання проведення та організації митними органами пост-аудиту (В.Ю. Єдинак, Т.С. Єдинак, Н.В. Єсипчук, Є. Корнієнко, О.А. Ларіонова, А.І. Макеєв тощо). Питанням вивчення існуючої системи постконтролю (пост-аудиту) майже не приділяється уваги. Тому метою статті є визначення загальних засад митного постконтролю. Її новизна полягає в визначенні поняття «митний пост-аудит», ролі та місця в організації митного контролю процедури митного контролю на основі методів аудиту після випуску товарів.

Під час економічних реформ одним із актуальних питань стали проблеми вдосконалення методів управління зовнішньоекономічною діяльністю. Перш за все, це обумовлено тим, що характер і масштаби зовнішньоекономічної діяльності та її соціально-економічне значення вимагають внесення суттєвих змін практично до всіх сфер митної справи, завдань, функцій, питань організації митної служби, взаємодії з іншими державними органами.

Реформування системи виконавчої влади суттєво змінило як правове становище самих співробітників митниць, так і систему пріоритетів завдань, які вирішуються митними органами, у рамках здійснення ними державного управління. Зміна правового статусу митної служби в структурі виконавчої влади України, постійна міжнародна інтеграція, необхідність участі України у Світовій організації торгівлі та інших міждержавних і міжнаціональних союзах і асоціаціях, всі ці фактори неминуче приводять до суттєвих змін методів «роботи на кордоні».

Системний підхід до розуміння нового митного менеджменту, формування правильного бачення митного законодавства як нормативної основи сучасного правового регулювання

організації та правозастосовної діяльності митної служби в аспекті вдосконалення її адміністративно-правового статусу є не лише актуальним, але й необхідним.

У ході адміністративної реформи, яка проводиться, закладається основа подальшого будівництва та вдосконалення правової держави. В зв'язку з цим, одним із важливих завдань є формування на цьому етапі чіткого розуміння місця митної служби в структурі органів виконавчої влади, її адміністративно-правового статусу, врегульованого комплексом спеціальних юридичних норм, реалізація яких має найважливіше практичне значення для подальшого вдосконалення системи державного управління у сфері зовнішньоекономічної діяльності.

Звідси, перспективними напрямками правового регулювання предмету діяльності митних органів України є вдосконалення систем:

- управління ризиками, а саме прискорення зовнішньоекономічного товарообігу та недопущення при цьому порушень митного законодавства, а також забезпечення належної кількості митних платежів, рішення даної задачі передбачає вдосконалення інформаційних технологій, електронних схем декларування та побудова системи оперативного обміну даними;

- митного контролю після випуску товару (так званий митний пост-аудит), раціональне використання інституту митного пост-аудиту окрім прямого результату – донарахування митних платежів до бюджету;

- електронних документів, електронного документообігу при здійсненні зовнішньоторговельних угод і їх митному оформленні.

Саме розробка ефективної служби постмитного контролю та аудиту сьогодні дозволяє митній службі виконувати свої завдання:

- виконання та контроль за додержанням законодавства України з питань митної справи;
- захист економічних інтересів України;
- здійснення відповідно митного контролю та митного оформлення товарів і транспортних засобів, що переміщуються через мит-

ний кордон України, вдосконалення форм і методів їх здійснення та інших.

Також постмитний контроль дозволяє спрощувати процедури торгівлі, зберігаючи баланс між такими спрощеннями та ефективним митним контролем.

Інструментом реалізації форми митного контролю на основі пост-аудиту є документальна перевірка. Організація та проведення документальних перевірок в частині здійснення податкового контролю в Україні, з одного боку, мають напрацьований механізм і регламент, з іншого боку, здійснення контролю ведеться на вимоги законодавства, яке постійно змінюється, що не сприяє чіткому виконанню перевірок. Так само має місце незгодженість ряду правових норм, що веде до виникнення податкових спорів та судових розглядів, і частенько до судової відміни рішень митних органів (актів документальних перевірок).

Узагальнюючи вищевикладене, можна констатувати, що різні нюанси контрольно-перевірочної роботи митних органів, недостатньо представлені в науково-теоретичних дослідженнях і мають істотні резерви підвищення її ефективності.

Пост-аудит займає важливе місце при застосуванні системи управління ризиками та є головним елементом подальшого підвищення ефективності діяльності митних органів. Він зводиться до контролю товарів після їх випуску у вільне використання у формі документальної перевірки, яка проводиться підрозділами контрольно-перевірочної роботи митниці. Рекомендації по застосуванню пост-аудиту містяться в главі 6 Кіотській конвенції 1999 р. [1], а також у статтях 41, 69 Митного кодексу України [2].

Процедури, пов'язані з аудитом, є ефективним засобом для здійснення митного контролю в зв'язку з тим, тому що дають ясну та всебічну картину угод, які відображаються в бухгалтерських книгах та облікових записках учасників зовнішньоекономічної діяльності. Одночасно вони дозволяють митним органам сприяти законотворчій діяльності учасників зовніш-

ньо економічної діяльності в застосуванні форм спрощеного порядку декларування.

Як відмічає Т.П. Павлович у книзі «Ревізія та контроль» [3, с.10], контроль належить до об'єктивно необхідних явищ громадського життя людського суспільства. Його наявність і особливості прояву породжені комплексом соціально-економічних чинників, що відображають закономірності соціального розвитку суспільства в конкретні періоди часу. Суспільство живе та розвивається за певними законами і тому не може функціонувати та розвиватися без постійного контролю, який ним використовується як основний засіб зворотного зв'язку, оскільки суспільство як в цілому, так і окремі його частини, у тому числі й суб'єкти господарювання, є системами різного управління. У кожній з цих систем функціонують дві підсистеми: яка керує та керована. Підсистема, що керує, не може нормально виконувати свої функції без постійного отримання інформації про діяльність керованої підсистеми. А для того, щоб отримувати таку інформацію, необхідно безперервно контролювати керовану підсистему та результати такого контролю передавати до підсистеми, яка керує. Цей процес і є зворотним зв'язком. Тому очевидно, що успішно управляти без зворотного зв'язку неможливо.

Контроль – це діяльність по встановленню достовірності інформації, визначенню причин її спотворення шляхом зіставлення інформації, яка надійшла з різних незалежних джерел, про одну і ту ж подію або факт. Оскільки будь-яка держава (публічне господарство) вимагає наявності управління, а отже, здійснення контролю, то ця умова реалізується у формі державного контролю [4, с.22–23].

Результативність контролю проявляється у своєчасності проведення контрольних заходів, виявленні порушень митного законодавства і реальних результатів фінансово-господарської діяльності учасників зовнішньоекономічної діяльності, у своєчасності доведення отриманих результатів до осіб, правомочних приймати відповідні рішення про вживання заходів по усуненню причин мит-

них правопорушень та притягнення винних до юридичної відповідальності. Кінцевим результатом контролю повинно стати вдосконалення діяльності контрольно-перевірочних заходів у сфері митної справи.

У науковій літературі можна зустріти поняття економічного, господарського, адміністративного, технічного (технологічного, процедурного) та фінансового контролю [5, с.14].

Економічний контроль – це економічна оцінка використання ресурсів, засобів підприємства. Господарський контроль – це оцінка господарської діяльності підприємства. Адміністративний контроль – полягає в оцінці діяльності підприємства відповідно до прийнятих і закріплених в законодавчих нормативно-правових актах правил, та здійснюється тільки уповноваженими на те особами, відповідно до визначених і закріплених на законодавчому рівні повноважень та процедур ухвалення рішень по проведенню операцій.

Технічний (технологічний) контроль заснований на забезпеченні дотримання технології виробництва продукції, робіт і послуг відповідно до вимог технічних умов, нормативів, лімітів та інше.

Усі ці форми контролю пов'язані з діяльністю платників податків. Фінансовий контроль охоплює виключно фінансову діяльність, тобто те, що піддається грошовій оцінці. Ревізія та аудит є формами контролю, які відрізняються одна від одної методами контролю, аудиту, аналізу і системою контрольних дій. Спільним між ними є те, що в усіх випадках з використанням однакових джерел інформації досліджується фінансово-господарська діяльність підприємств, використовуються однакові методичні прийоми і процедури для перевірок, виявляються негативні явища господарювання, порушення законодавчих й нормативних актів, що сприяє єдиній меті – відшкодуванню заподіяних збитків конкретними особами [6, с.21–22].

Аудит є такою формою контролю, яка забезпечує перевірку достовірності інформації, представленої у фінансовій звітності, відповідності ведення бухгалтерського обліку вимогам

законодавства. Аудит господарської діяльності є систематичним аналізом господарської діяльності організації, з урахуванням певної мети.

У сучасних наукових кругах підходи до визначення та розуміння пост-аудиту суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності митними органами неоднозначні.

На наш погляд, щоб розкрити поняття «митний пост-аудит», необхідно передусім врахувати те, що документальна перевірка результатів митного оформлення:

- має свої принципи, інструменти та методи, є відособленою діяльністю державних митних органів;

- як перевірка, що проводиться митними органами, містить в собі елементи ревізії та аудиту;

- може бути проведена із застосуванням методів фактичного контролю, спрямованих на перевірку не лише законності, але й проведення заходів, необхідних для закріплення результатів контролю, а також із застосуванням елементів аналізу, наприклад, доцільності здійснення операцій господарської діяльності.

Перефразувавши визначення ревізії, надане Н.П. Дробишевським [7, с.7], можна сформулювати поняття митний пост-аудита як систему обов'язкових контрольних дій (із застосуванням методів документального та фактичного контролю) з перевірки законності, доцільності, достовірності інформації наданої суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності, що перевіряється, під час здійснення митного контролю, а також законності та правильності дій посадових осіб (представників) суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності.

За результатом аналізу зарубіжних методів митного контролю встановлено, що нині застосовуються наступні методи контролю:

- 1) митний аудит (митний контроль після випуску товарів, заснований на використанні методів аудиту);

- 2) огляд товарів і транспортних засобів. Можливі два рівні огляду:

- 2.1) загальний огляд контейнерів та упаковок, перевірка пломбування, відповідність кількості й опису товарів;

- 2.2) перевірка даних вантажної митної декларації, тобто заявленої митної вартості, країни походження, класифікація товарів, ставка мита і т.д.;

- 3) ідентифікація товару;

- 4) митний контроль фізичних осіб.

Митний контроль після випуску товарів за кордоном проводиться з використанням методів аудиту, бухгалтерських книг, які полягають у «вивченні, рахунків, систем бізнесу та усіх комерційних даних, що відносяться до справи, наявних у тієї або іншої особи або компанії» [1].

Принцип митного контролю на основі методів аудиту передбачений Кіотською Конвенцією та є одним з важливих принципів митного контролю. Всесвітня митна організація вважає, що пост-аудит (перевірка товарів після випуску) є важливою формою сучасного митного контролю та сприяє розвитку торгівлі. З одного боку він дозволяє впоратися зі зростаючим об'ємом переміщень товарів, з іншої – створює сприятливі умови для учасників зовнішньої торгівлі.

Постмитний контроль повинен забезпечувати комплексне управління усім ланцюгом постачань товарів, тому треба, щоб він був єдиним комплексом перевірочних заходів. Для цього необхідно створити єдину систему планування, яка ґрунтувалася би на розрахунку трудовитрат, щоб найефективніше розподіляти ресурси митних органів і отримувати кращі результати.

Для забезпечення результативності перевірочних заходів митним органам потрібно налагодити взаємодію з митними органами інших країн, податковими та іншими контролюючими органами. При проведенні постмитного контролю має бути активна взаємодія з суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності, які є об'єктами перевірки.

Результати постмитного контролю могли би мати широке застосування для ухвалення управлінських рішень.

Митні органи повинні переходити від тотального митного контролю за переміщенням товарів до митного контролю, заснованого

переважно 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 зовнішньоекономічної діяльності суб'єкта.

Без розвинутої системи постмитного контролю, тобто віднесення контролю на якийсь час після випуску товарів, говорити про прискорення митних формальностей та спрощення процедур неможливо.

Для реалізації принципів постмитного контролю в дійсний час необхідно вдосконалення механізмів його реалізації та розробка відповідних методик.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Міжнародна Конвенція «Про спрощення і гармонізацію митних процедур» : від

18.05.1973 р. – К. : Парлам. вид-во, 1999. – 13 с. (Бібліотека офіційних видань).

2. Митний кодекс України : від 11.07.2002 р. // ВВР України. – 2002. – № 38–39. – Ст. 288.

3. Павлович Т. П. Ревизия и аудит : учеб. пособие. / Т. П. Павлович, Е. Г. Павлович. – Минск : ТетраСистемс, 2009. – 235 с.

4. Юдина Г. А. Основы аудита : учеб. пособие. / Г. А. Юдина, М. Н. Черных. – М. : КНОРУС, 2006. – 296 с.

5. Мельник М. В. Ревизия и контроль : учеб. пособие / М. В. Мельник, А. С. Пантелеев, А. Л. Звездин ; под ред. М. В. Мельник. – М. : ИД ФВК-ПРЕСС, 2003. – 520 с.

6. Ільїна С. Б. Основи аудиту : навчально-практ. посіб. / С. Б. Ільїна. – К. : Кондор, 2009. – 378 с.

7. Дробышевский Н. П. Ревизия и аудит : учеб. пособие / Н. П. Дробышевский. – Мн. : Мисанта, 2004. – 265 с.

*Гончарук О. А. Формування та розвиток системи постмитного контролю в Україні / О. А. Гончарук // Форум права. – 2011. – № 3. – С. 163–167 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2011-3/11goakvu.pdf>*

Досліджені питання організації та вдосконалення митного контролю. Проаналізовано сутність, мета та функції форми митного контролю після випуску товарів основаної на методах аудиту. Сформульовані перспективні напрямки правового регулювання діяльності митних органів України. Визначено поняття митного пост-аудиту, розкрито сучасний стан та перспективи розвитку митного пост-аудиту.

\*\*\*

*Гончарук Е.А. Формирование и развитие системы пост-таможенного контроля в Украине*

Исследованы вопросы организации и совершенствования таможенного контроля. Проанализирована сущность, цель, функции и формы таможенного контроля после выпуска товаров основанного на методах аудита. Сформулированы перспективные направления правового регулирования деятельности таможенных органов Украины. Определено понятие таможенного пост-аудита, раскрыто современное состояние и перспективы развития таможенного пост-аудита.

\*\*\*

*Goncharuk E.A. Forming and Development of the Customs Post-Clearance Controls System Is In Ukraine*

The questions of organization and perfection of custom control are investigational. Essence, aim, functions and forms of custom control after producing of commodities of the audit based on methods, is analyzed. Perspective directions of the legal adjusting of activity of custom organs of Ukraine are set forth. A concept Custom post-clearance audit is certain, the modern state and prospects of development of custom post-clearance audit are exposed.