УДК 005.336.4:341.948:656.073.5

О. М. Вакульчик, доктор економічних наук,
завідувач кафедри обліку і аудиту
Академії митної служби України
Т. С. Єдинак, кандидат наук з державного управління, доцент
кафедри обліку і аудиту Академії митної
служби України
К. С. Костюченко, магістр Академії митної служби
України

ЄВРОПЕЙСЬКИЙ ДОСВІД ОЦІНЮВАННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ УПРОВАДЖЕННЯ СИСТЕМИ СПРОЩЕНОГО МИТНОГО КОНТРОЛЮ ТА ЯКОСТІ МИТНОГО АУДИТУ

Розглянуто результати оцінювання ефективності застосування контрольних заходів та досліджено оцінні параметри моделей контролю в ході спрощених митних процедур для імпорту в країнах Європейського Союзу.

Рассмотрены результаты оценки эффективности использования контрольных мер, исследованы оценочные параметры моделей контроля при упрощённых таможенных процедурах для импорта в странах Европейского Союза.

The article describes the results of estimation of efficiency of application of control measures are considered and the assessed parameters of control models for the simplified customs procedures for imports in the countries of European Union are explored.

Ключові слова. Європейський Союз, спрощені митні процедури, митний преаудит, митний постаудит, параметри моделі контролю.

Вступ. Визначальним чинником зовнішньої політики України останніми роками стала європейська інтеграція. До умов, що висуваються у процесі переговорів з приводу вступу України до ЄС, належить гармонізація митного законодавства України з нормами міжнародного митного права. Перш за все це стосується спрощення процедур митного контролю. Перед митною службою України поставлено важливе й складне завдання зведення митних процедур на кордоні до мінімуму та одночасного забезпечення ефективності функціонування всієї системи спрощеного митного контролю.

Деякі аспекти проблематики спрощення митних процедур та ефективності митного аудиту в Україні розглядали у своїх дослідженнях П. В. Пашко, І. Г. Бережнюк, В. П. Науменко, Л. М. Пісьмаченко, Б. В. Прокопенко, О. П. Борисенко, С. М. Перепьолкін, А. Віденов та ін. Однак аспекти європейського досвіду в цій сфері практично не досліджені.

Отже, одним із необхідних та невід'ємних етапів реалізації стратегічного курсу нашої держави на вступ до Європейського Союзу є аналіз досвіду функціонування різних систем управління країн – членів ЄС, у тому числі системи митного контролю, як до, так і після випуску товарів у вільний обіг.

Постановка завдання. Мета статті – дослідження результатів упровадження системи спрощеного митного контролю, ефективності митного аудиту в країнах–членах ЄС та європейських підходів до їх оцінювання.

© О. М. Вакульчик, Т. С. Єдинак, К. С. Костюченко, 2012

Результати дослідження. Ключовим елементом митної політики Європейського Союзу є застосування спрощених митних процедур під час оформлення імпорту товарів. Правові основи їх застосування закріплено Міжнародною конвенцією про спрощення і гармонізацію митних процедур у редакції Брюссельського протоколу 1999 р. [1]. Спеціальні спрощені процедури мають прискорити рух товарів через кордон, викликати зацікавленість суб'єктів ЗЕД (трейдерів) у дотриманні митних правил, а також скоротити витрати, пов'язані з проведенням операцій митного оформлення.

Суб'єкти ЗЕД, які мають право використовувати спрощені процедури, отримують товар у своє розпорядження скоріше в результаті прискорення процесу митного оформлення. Такі процедури давно й широко застосовуються в країнах ЄС, про що свідчить той факт, що останніми роками більше двох третин імпортних митних декларацій було оформлено в країнах ЄС з використанням спрощених процедур [2].

У 2010 р. комісія Європейської рахункової палати (European Court of Auditors, далі – європейська комісія) провела оцінювання результатів упровадження системи спрощеного митного контролю в країнах ЄС, головною метою якої було перевірити, чи використовують ці країни стандартизовані та спеціальні підходи до контролю спрощених процедур і чи ефективний такий контроль. Під час перевірки розглянуто й опротестовано підходи до митного контролю та аудиту, що застосовуються в дев'яти країнах – членах ЄС: Бельгії, Франції, Ірландії, Італії, Угорщині, Нідерландах, Словенії, Швеції, Ірландії, Великій Британії [3]. Перевірками охоплено інформацію про 157 суб'єктів ЗЕД (трейдерів). Крім того, комісія оцінила

ефективність спрощеного митного контролю, розглянувши 967 митних декларацій. У ході перевірки було встановлено, що всі країни–члени ЄС мають національне нормативно-правове та методичне забезпечення застосування спрощених процедур.

Оцінювання результатів упровадження системи спрощеного митного контролю здійснювалося за трьома етапами митного контролю:

1) попереднього митного контролю (преаудиту);
2) контролю під час оформлення імпорту товарів;
3) митного постаудиту.

Оцінні параметри моделі дослідження якості системи спрощеного митного контролю в країнах – членах ЄС варіювались так (табл. 1).

Суб'єкти ЗЕД, що мають право на застосування спрощених процедур митного оформлення, здобувають головну перевагу: прискорюється митне оформлення імпортованих товарів завдяки мінімізації контролю перед випуском товарів у вільний обіг. Тому тільки надійні учасники торгівлі, які приймають правові умови використання спрощених процедур та забезпечують необхідні гарантії, а також усвідомлюють свої зобов'язання в цьому контексті, можуть користуватись такими можливостями. Їх надійність має бути визначена за допомогою ретельного попереднього контролю (преаудиту), який включає: оцінювання ризиків, що впливають на бізнес суб'єкта ЗЕД; а також рекомендації про частоту, глибину і масштаб майбутніх перевірок такого суб'єкта після видачі дозволу на застосування спрощених процедур.

Оцінивши ефективність преаудиту в дев'яти перевірених країнах ЄС, комісія дійшла висновку, що найкращу концепцію попереднього контролю, яка повністю відповідала застосованим комісією параметрам моделі контролю, мала митна служба Нідерландів. Однак комісія змогла знайти небагато доказів того, що Нідерланди застосовували її на практиці [3].

Підходи до спрощеного митного контролю в інших країнах – членах ЄС переважно не відповідали параметрам. Більше того, країни не завжди могли довести, що перед наданням дозволу на застосування спрощених процедур проводилась аудиторська оцінка системи внутрішнього контролю та організаційно-управлінської структури суб'єкта ЗЕД. Також мало доказів того, що проводилась оцінка ризиків та складались плани перевірок. Лише Бельгійська митна служба змогла довести проведення систематичного та якісного преаудиту.

Таблиця 1

Параметри моделі оцінювання, яку застосувала комісія під час перевірок у країнах – членах ЄС

Оцінювання преаудиту
Чи був проведений аудит у приміщеннях трейдера, чи складено аудиторський звіт і чи є він у наявності?
Чи було оцінено адміністративну організацію та внутрішній контроль у трейдера?
Чи було перевірено облік та інформаційні системи?
Чи було перевірено законні вимоги ст. 261(2), 264(2) Customs Code Implementing Provisions (CCI3) на відсутність серйозних порушень?
Чи було перевірено фінансову спроможність суб'єкта ЗЕД?
Чи було проведено оцінювання ризиків для трейдера?
Чи було відображено оцінювання/аудитризиків у контрольних рекомендаціях (плані)?
Чи містить процес авторизації елементи страхування (у т. ч. навчання, інформування, координування)?
Оцінювання контролю під час оформлення імпорту товарів
Чи були практики спрощування для митних процедур (повідомлення про відмову), надані згідно із законодавством?
Чи було проведено мінімум перевірок перед випуском традиційних власних ресурсів (TOR)/спільної торговельної політики?
Чи було узгоджено автоматизовані профілі ризиків з традиційними власними ресурсами/спільною торговельною політикою?
Чи було включено в управління ризиками автоматизовану випадкову складову?
Чи були огляди, що стосуються питань спостереження за ризиками (включаючи вимірювання виконання ризиків профілю, зворотного зв'язку)?
Оцінювання контролю під час обробки – перевірки додаткових декларацій
Чи обробляються додаткові декларації за допомогою інформаційних технологій?
Чи було проведено мінімально необхідну кількість додаткових документальних перевірок?
Чи було прийнято автоматичні профілі ризику згідно з традиційними власними ресурсами / спільною торговельною політикою?
Чи було враховано в управлінні ризиками автоматизовану випадкову складову?

Чи було автоматизоване погодження між додатковим і спрощеним входом?
Чи було систематичне ручне погодження між додатковим і спрощеним входом?
Чи були звіти про спостереження за ризиками (включаючи вимірювання профілів ризику і зворотного зв'язку)?
Оцінювання постаудиторських перевірок
Чи грунтується зовнішній постаудит на якісній методології аудиту (інструментах аудиту, когерентному підході)?
Чи включають ці види аудиту системи, в тому числі інформаційні?
Чи включають ці перевірки згоду з умовами для авторизації?
Чи включають ці перевірки додаткове тестування трансакцій (включаючи комерційні рахунки)?
Чи достатня частота аудиту для того, щоб ураховувати ризик обмеженості часу?
% суб'єктів ЗЕД, які не проходили аудиторську перевірку достатньо часто, щоб уникнути обмеження часом
Чи відбулося послідовне подання аудиторських звітів (менеджмент-контроль, зворотний зв'язок)?

У табл. 2 відображено дані щодо оцінки проведення преаудиту. При цьому якість перевірок оцінювалась за трьома рівнями: задовільний стан, частково задовільний стан, незадовільний стан.

Таблиця 2

Оцінювання преаудиту в країнах – членах ЄС

Модель контролю	Бельгія	Франція	Італія	Угорщина	Нідерланди	Словенія	Швеція	Велика Британія
Кількість суб'єктів ЗЕД, документи яких розглядались	17	20	20	16	18	17	22	20
Проведено аудит / аудиторський звіт доступний								
Адміністративна організація / внутрішній контроль перевірено								
Бухгалтерську / інформаційну системи перевірено								
Перевірка наявності серйозних правопорушень								
Перевірка фінансової спроможності								
Оцінка ризику трейдера								
Контроль над запланованими рекомендаціями								
Гарантійні								

складові (включаючи навчання)								

– задовільний стан
– частково задовільний стан
– незадовільний стан

Спрощені процедури означають, що до випуску товарів у вільний обіг їх контроль здійснюється частково. Однак на цьому етапі все ж таки має бути мінімальна кількість перевірок, які проводяться на основі автоматизованого аналізу ризиків, з метою виявлення імпорту, що порушує загальні правила торговельної політики шляхом ухилення від оподаткування.

Законодавство ЄС вимагає від суб'єктів ЗЕД представляти товар або повідомляти митний орган про свій намір випустити товар у вільний обіг. Однак у рамках місцевих процедур оформлення митний орган може надати "суперспрощення" (дозволити не повідомляти) у виняткових та обґрунтованих випадках, коли суб'єкт ЗЕД не повинен повідомляти про кожну окрему партію товару та намір щодо випуску товарів у вільний обіг.

У ході перевірки з'ясовано, що у п'яти з дев'яти перевірених країн ЄС (Угорщині, Нідерландах, Словенії, Швеції та Великій Британії) перевіреним суб'єктам ЗЕД надавалося "суперспрощення" на регулярній основі, хоча законодавство допускає таке спрощення тільки за деяких особливих обставин. Комісія виявила застосування аналогічної практики в Німеччині, Іспанії, Фінляндії у 2008 р. Окремі країни зазначили, що використання такого "суперспрощення" було тимчасово припинено з метою надання митницям права проводити контроль товарів, проте вони не змогли довести це. Таким чином, комісія дійшла висновку, що в цих країнах перед випуском товарів у вільний обіг їх контроль за місцевими процедурами оформлення проводився не повною мірою або не проводився взагалі [3].

До того ж з 1 січня 2007 р. правовим зобов'язанням для проведення митного контролю в країнах ЄС є використання системи аналізу ризиків, бо тільки автоматизовані профілі ризику, інтегровані в обробку митних декларацій, можуть достатньо надійно захистити інтереси фінансової та торгової політики ЄС. На момент перевірки Франція та Словенія були єдиними країнами – членами ЄС, які автоматизували профілі ризиків, що включали державні та загальні питання торгової політики ЄС для всіх спрощених процедур. У Швеції та Нідерландах профілі забезпечують тільки спрощені процедури декларування.

У табл. 3 дається детальніше відображення висновків комісії щодо перевірки суб'єктів перед випуском товарів у країнах – членах ЄС.

Таблиця 3

Оцінювання контролю перед випуском товарів у вільний обіг у країнах – членах ЄС

Модель контролю	Бельгія	Франція	Ірландія	Італія	Угорщина	Нідерланди	Словенія	Швеція	Велика Британія
Кількість суб'єктів ЗЕД, документи яких розглядались	17	20	7	20	16	18	17	22	20
"Суперспрощення" (повідомлення про відмову) для митних процедур									
Мінімум перевірок традиційних власних ресурсів									
Автоматизовані профілі ризику традиційних									

власних ресурсів									
Автоматизований випадковий відбір									
Зворотний зв'язок для управління ризиками									

– задовільний стан
– частково задовільний стан
– незадовільний стан

У країнах ЄС суб'єкт ЗЕД, використовуючи спрощені процедури, повинен завершити митне декларування на регулярній основі шляхом подання детальної додаткової декларації. Митні органи мають обирати конкретні операції з використанням автоматизованого аналізу ризиків та проводити їх перевірку. Такі перевірки повинні здійснюватися з урахуванням відповідних митних документів (інвойсів, сертифікатів, ліцензій тощо) з метою виявлення недоплати митних платежів або імпорту без істотних (важливих) документів, необхідних для загальної торговельної політики ЄС, а також вживати негайних заходів у випадку необхідності.

Під час перевірки було визначено, що Словенія є зразком контролю додаткових декларацій. Крім того, комісія встановила, що додаткові декларації в електронному вигляді були у всіх перевірених країна – членах ЄС. Однак у шести з них (Бельгії, Франції, Ірландії, Нідерландах, Швеції та Великій Британії) тільки незначна кількість документів підлягала перевірці або взагалі документи не перевірялись. Автоматизована система ризиків на даному етапі застосовувалась лише в чотирьох країнах: Франції, Італії, Угорщині та Словенії.

Систематичні звіряння між спрощеним декларуванням, даними записів суб'єктів ЗЕД і додатковими деклараціями повинні проводитись для того, щоб переконатись у повноті й точності останніх. Ці звіряння мають бути автоматизованими, що дозволить уникнути будь-яких помилок.

Тільки Франція та Словенія на момент перевірки мали системи обробки даних для спрощення комп'ютеризованої процедури до такої міри, що це дозволило автоматизувати звіряння. Швеція, Нідерланди, Бельгія, Ірландія, Угорщина, Нідерланди та Велика Британія лише частково виконували автоматизоване звіряння спрощених процедур декларування або іноді проводили звіряння вручну.

У табл. 4 більш детально зображено результати контролю додаткових декларацій у перевірених країнах – членах ЄС.

Таблиця 4

Оцінювання контролю додаткових декларацій у країнах – членах ЄС

Модель контролю	Бельгія	Франція	Ірландія	Італія	Угорщина	Нідерланди	Словенія	Швеція	Велика Британія
Кількість суб'єктів ЗЕД, документи яких розглядались	17	20	7	20	16	18	17	22	20
Додаткові інформаційні декларації									
Основні документарні перевірки									
Автоматизовані профілі ризику традиційних власних ресурсів									

Автоматизовані випадкові перевірки									
Автоматизоване погодження	н/д			н/д	н/д				
Систематичне ручне погодження		н/д					н/д		
Зворотний зв'язок для управління ризиками									

– задовільний стан
– частково задовільний стан
– незадовільний стан
н/д – не досліджено

Наступним напрямом перевірки системи спрощених процедур оформлення було оцінювання системи постаудиту. Сама природа спрощених процедур означає, що під час оформлення проводиться частковий контроль, обсяг якого визначається митницею та залежить від достовірності інформації, що надається суб'єктом ЗЕД після отримання дозволу. Єдиним ефективним способом для отримання надійної гарантії того, що ця залежність виправдана, має бути проведення добре спланованих, ретельних і, як правило, фактичних перевірок (митного постаудиту). Такі перевірки мають бути спрямовані як на дослідження систем управління суб'єкта ЗЕД (системи внутрішнього контролю, інформаційних технологій, бухгалтерського обліку), так і на зразки угод, включаючи експертизу базових облікових записів.

Зазначимо, що "Посібник з митного аудиту", розроблений Єврокомісією, не часто використовується національними службами – у більшості випадків вони використовують свої методики. Незважаючи на це, митні служби країн ЄС прагнуть застосовувати уніфіковані підходи для перевірок, наприклад за допомогою стандартних контрольних процедур, звітів або шаблонів з оцінювання ризиків. При цьому митні аудитори дотримуються своїх індивідуальних підходів та використовують стандартні процедури на власний розсуд. У зв'язку з цим комісія з'ясувала, що документація у звітах про суб'єктів ЗЕД часто є непослідовною та/або неповною.

Країни – члени ЄС мають власні національні плани митного постаудиту із загальними цілями контролю на місцях. Проте аналіз показав, що суб'єкти ЗЕД рідко обирались відповідно до рекомендацій стосовно частоти аудиту або характеру контролю [3].

Постаудиторські перевірки, включаючи огляд великого обсягу операцій та розрахунків суб'єктів ЗЕД, проводились у семи з дев'яти перевірених країн ЄС. Доведено, що регулярні перевірки того, чи терміни сплати митних платежів не перевищують строки позовної давності, проводились лише в Угорщині, також частково у Швеції та Великобританії. Якісні постаудиторські перевірки управлінських систем суб'єктів ЗЕД, у тому числі ІТ-систем, не проводилися у чотирьох з дев'яти перевірених країн. Тільки Нідерланди і Сполучене Королівство здійснюють структурований огляд ефективності діяльності суб'єктів ЗЕД. Табл. 5 дає більш детальне уявлення про наявність постаудиторських перевірок.

Таблиця 5

Оцінювання проведення постаудиторських перевірок у країнах – членах ЄС

Модель контролю	Бельгія	Франція	Ірландія	Італія	Угорщина	Нідерланди	Словенія	Швеція	Велика Британія
Кількість суб'єктів ЗЕД, документи яких розглядались	17	20	7	20	16	18	17	22	20
Якісна / чітка									

методологія аудиту									
Системний аудит, включаючи інформаційні системи									
Аудит на постійних умовах									
Аудит трансакцій / рахунків									
Аудит, який проводиться з необхідною частотою									
% трейдерів, які не проходили аудит за останні 3 роки	71	70	57	15	6	39	18	91	90
Подальша діяльність за підсумками аудиторських звітів									

Висновки. Таким чином, на основі детального аналізу й оцінки результатів упровадження системи спрощеного митного контролю та якості митного аудиту можна зробити висновок, що гарантії належного контролю спрощених процедур недостатні в більшості перевірених країн ЄС. Причина цього в застосуванні недостатньо розробленої методології аудиту, неякісне планування і, зокрема, відсутність регулярних і ретельних постаудиторських перевірок спрощених процедур, що в результаті підвищує ризик втрати сум боргу перед бюджетом ЄС.

Література

1. Міжнародна конвенція про спрощення і гармонізацію митних процедур у редакції Брюссельського протоколу 1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon1. rada.gov.ua/laws/show/995_643. – Заголовок з екрана.

2. Ina Dimireva. EU report shows ineffectiveness of simplified customs procedures / Ina Dimireva [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.eubusiness.com/topics/eulaw/ report-customs.70/. – Заголовок з екрана.

3. Are simplified customs procedures for imports effectively controlled? [Електроний ресурс] // Special Report of European Court of Auditors. – 2010. – № 1. – Режим доступу : http://www.europarl.europa.eu/document/activities/cont/201008/20100803ATT79468/200803ATT79468EN.pdf. – Заголовок з екрана.