

Електронний журнал «Ефективна економіка» включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Категорія «Б», Наказ Міністерства освіти і науки України № 975 від 11.07.2019). Спеціальності – 051, 071, 072, 073, 075, 076, 292. Ефективна економіка. 2023. № 11.

DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2023.11.36>

УДК 336.2:339.5

К. Д. Сялямон-Міхєєва,

к. е. н., доцент, доцент кафедри аудиту, державного фінансового контролю та аналізу, Державний податковий університет.

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-8001-0468>

О. Г. Рябчук,

к. е. н., доцент, доцент кафедри аудиту, державного фінансового контролю та аналізу, Державний податковий університет.

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-8656-6720>

ОСОБЛИВОСТІ ТА ПРОБЛЕМИ МИТНОГО ПОСТ-АУДИТУ В УКРАЇНІ

K. Saliamon-Mikheieva,

PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor of the Department of Audit, of State Financial Control and Analysis, State Tax University.

O. Riabchuk,

PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor of the Department of Audit, of State Financial Control and Analysis, State Tax University.

FEATURES AND PROBLEMS OF CUSTOMS POST-AUDIT IN UKRAINE

У статті розглянуто особливості та порядок здійснення митного пост-аудиту відповідно до норм Конвенції про спрощення та гармонізацію митних процедур. Розкрито сутність поняття «митного пост-аудиту», що виступає формою митного контролю. З'ясовано, що під митним пост-аудитом варто розуміти форму митного контролю, який базується на аудиторських методах задля перевірки правильності проведення деклараційних процедур та їх інформаційної достовірності. Аналіз законодавства та наукової літератури надав підстави до визначення основних перешкод проведення ефективного пост-аудиту. На підставі проведеного дослідження виявлено певні проблемні аспекти у сфері здійснення митного пост-аудиту та запропоновані шляхи їх вирішення. Виокремлено основні напрями його удосконалення, що дасть можливість ефективно виконувати митниці власні функціональні обов'язки та завдання. Усе це допоможе формуванню ефективної системи митного пост-аудиту.

The article examines the features and procedure of customs post-audit control in accordance with the norms of the Convention on Simplification and Harmonization of Customs Procedures. The essence of the concept of customs post-audit, which is a form of customs control, is revealed. It was found that the customs post-audit should be understood as a form of customs control, which is based on audit methods to verify the correctness of declaration procedures and their informational reliability. The analysis of legislation and scientific literature provided the basis for determining the main obstacles to conducting an effective post-audit. On the basis of the conducted research, certain problematic aspects in the field of customs post-audit implementation were identified: there is little practical experience of employees of customs audit units; imperfect verification activity; an underdeveloped system of forming and analyzing the risks of enterprises for possible violations of legislation, which does not allow to achieve the maximum effectiveness of planning inspections of subjects of foreign economic

activity; weak interaction of the divisions of customs authorities in terms of implementation of the customs post-audit function; low level of financial support. The main areas of improvement of the customs post-audit in Ukraine are highlighted: moving away from the dominance of the fiscal component of customs regulation; prompt resolution of regulatory issues; improving the work of bodies authorized to implement state tax and customs policy. Solving these problems will make it possible for customs to effectively perform its own functional duties and tasks. It was determined that the formation of an effective customs post-audit system significantly contributes to the fulfillment by customs authorities of their tasks and functions: control over compliance with the legislation of Ukraine on customs matters, protection of the economic interests of Ukraine, implementation of customs control and customs clearance of goods and vehicles moving through the customs border of Ukraine, improving the forms and methods of their implementation. All this will help the formation of an effective customs post-audit system in Ukraine.

Ключові слова: зовнішньоекономічна діяльність, митниця, митний контроль, аудит, митний пост-аудит.

Keywords: foreign economic activity, customs, customs control, audit, customs post-audit.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Інтеграція України у світове господарство у галузі митної справи сприяють скороченню термінів та обсягів митних процедур. З метою спрощення митного оформлення товарів та прискорення митних процедур всесвітньою митною організацією проголошено, що сучасні методи роботи митних адміністрацій світу повинні ґрунтуватися на системі аналізу ризиків й методу контролю, який базується на аудиті. За таких умов особливої актуальності набуває така форма митного контролю, як проведення документальних перевірок суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності після здійснення процедури митного

оформлення із застосуванням певних методів аудиту, тобто перенесення значної частки контрольних заходів з митного кордону України до підприємств-суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності. Процес реалізації таких заходів називають “митний пост-аудит”.

Незважаючи на постійне удосконалення митного законодавства протягом останніх років, мають місце факти недоотримання до Державного бюджету України значної кількості грошових коштів, що пов'язане з наявністю законодавчих прогалин, відсутністю належної координації роботи між податковими та митними органами, ухилянням від сплати митних платежів суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності шляхом необґрунтованого застосування митних режимів або умовного звільнення від сплати митних платежів та інших протиправних дій. Отже, виникає необхідність поглибленого вивчення та аналізу особливостей проведення та розкриття проблемних питань впровадження податкового пост-аудиту в Україні.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню найперспективнішого напрямку митного контролю в Україні такого, як пост-аудит, присвячені праці відомих вчених та практиків: О. Гончарук, О. Вакульчик, В. Єдинак, А. Віденов, О. Запорожець, Л. Івашова, В. Туржанський, М. Харка, І. Бережнюк, О. Борисеню, Л. Івашова, О. Книшек, А.Кулик та інші

Формулювання цілей статті. Основними завданнями дослідження є: розкриття особливостей та порядку здійснення митного пост-аудит відповідно до норм Конвенції про спрощення та гармонізацію митних процедур; окреслити певні проблемні аспекти у сфері здійснення митного пост-аудиту та запропонувати шляхи їх вирішення; визначити основні напрями його удосконалення, що дасть можливість ефективно виконувати митниці власні функціональні обов'язки та завдання.

Виклад основного матеріалу дослідження. Розвиток митної справи в Україні характеризуються поступовим відходом від практики

стовідсоткового фізичного огляду товарів під час перетину кордону України та перехід на вибірковий контроль на підставі встановлених критеріїв, застосування Державною митною службою пост-аудиту, співробітництво з іншими державними органами для здійснення митного контролю, а також визначення санкцій до суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, які порушили вимоги чинного законодавства [2].

В Україні функціонує значна кількість державних органів різного рівня у сфері контролю, в тому числі і фінансового: Рахункова палата України, Державна казначейська служба України, Державна аудиторська служба України, Міністерство фінансів України, Міністерство економіки України, Державна податкова служба України, Державна служба експортного контролю України, Державна служба фінансового моніторингу України, Фонд державного майна України та інші. При наявності такої кількості державних органів та недосконалості нормативно-правового забезпечення у сфері державного фінансового контролю призводить до виконання у автономному режимі відокремлених ланок власних завдань та функцій, а також до неузгодженості, дублюванні, браку взаємодії, суперечностей у діяльності різних контролюючих органів і як результат зниження якості контрольно-перевірних дій. Оскільки, в сучасних умовах, важливим завданням держави є забезпечення економічної безпеки шляхом повного, своєчасного та ефективного державного фінансового нагляду, то посилення результативних та ефективних заходів у сфері зовнішньоекономічної діяльності можливе завдяки системі митного контролю до та після митного оформлення товарів. Тому, митний пост-аудит є важливим напрямком розвитку митної справи в контексті підвищення ефективності діяльності органів державного контролю.

Митний пост-аудит є сучасною формою митного контролю, який набуває посилення контрольно-перевірочної функції митних органів у напрямі проведення виїзних документальних перевірок. Принцип митного контролю на основі методів аудиту передбачений Міжнародною конвенцією

про спрощення та гармонізацію митних процедур, затверджений радою митного співробітництва 18 травня 1973 року [2]. Всесвітня митна організація вважає, що пост-аудит 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.

Запровадження ефективної системи митного пост-аудиту має можливість розв'язати проблеми, що пов'язані із пришвидшенням митного оформлення товарів та послуг на прикордонних митницях, завдяки: спрощенню процедур перетину митного кордону, раціональному використанню ресурсів митних органів, створенню сприятливих умов для учасників зовнішньоекономічної діяльності, зниженню витрат суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності на зберігання товарів під митним контролем, тощо [2].

В умовах євроінтеграції головним завданням Державної митної служби України на найближчу перспективу визначено забезпечення сприятливих умов для розвитку зовнішньоекономічної діяльності, створення митної служби європейського зразка та перехід на міжнародні засади здійснення митного контролю. Митний пост-аудит спрямовано на підвищення ефективності забезпечення економічних інтересів держави, захист внутрішнього ринку від незаконного ввезення товарів, боротьбу з корупцією. Також він дає змогу виявити незаконні схеми ухилення від сплати податків і зборів, розробити відповідні критерії для виявлення правопорушень чинного законодавства, сприяти вирішенню проблемних питань шляхом надання пропозицій зі зміни законодавчої бази.

Але проведення державними органами митного пост-аудиту в Україні ускладнено низкою проблем:

1. Недосконале нормативно-правове забезпечення процесу митного пост-аудит. Основні законодавчі акти містять розбіжності у трактуванні предмета документальних перевірок та, відповідно, й видів таких перевірок,

що свідчить про наявність прогалин у нормативно-правових актах. Водночас, в нормативно-правовому полі не передбачається захищеність митних аудиторів. Отже, проблеми нормативно-правового регламентування митного пост-аудиту обумовлені відсутністю стійких теоретичних засад організації та функціонування цієї форми митного контролю в Україні.

2. Домінування фіскальної направленості митної діяльності. Функція наповнення державного бюджету «швидкими» грошима непрямого оподаткування, а саме імпортом ПДВ, митом та акцизним податком, залишилася практично незмінною. Як наслідок, захисна функція митного оподаткування практично повністю нівельована, а розвиток напрямів, що спрямовані на її забезпечення, зокрема й митного пост-аудиту, проводиться незадовільними темпами. В результаті цього, фактично руйнується захисна направленість митного оподаткування, і митного пост-аудиту в тому числі.

3. Недосконала система інформаційної взаємодії суб'єктів, що приймають участь у митному контролі. Недостатній рівень співпраці між підрозділами, відповідальних за проведення митного аудиту в Україні суттєво гальмують розвиток митного пост-аудиту.

4. Відсутність уніфікованих методичних підходів до проведення митного пост-аудиту. Слабка методологічна база контрольно-перевірочної діяльності, що призводить до практичної неможливості дослідження низки важливих сторін діяльності суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та їх операцій з метою донарахування платежів, стягнення яких віднесено до компетенції митних органів. Дана проблема не дозволяє ґрунтовно дослідити усі аспекти роботи платників податків, які здійснює зовнішньоекономічну діяльність. Це спричинено в основному недостатнім освітньо-практичним рівнем працівників в підрозділах, відповідальних за проведення митного аудиту; недоліками в процесі розробки тем перевірок, зокрема в сфері дотримання нормативно-правових правил трансфертного і офшорного ціноутворення у системі міжнародних торговельних відносин; браком методологічних підходів до контроль-перевірочної роботи митних органів та

єдиних стандартизовано-технологічних механізмів проведення митного пост-аудиту відповідно до об'єктів контролю.

5. Недосконала система відбору суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності до перевірок, що викликано фіскально орієнтованої митної й податкової системи. Також нерозвинено систему формування та аналізу ризиків підприємств на предмет можливого порушення норм законодавства, що не дозволяє досягти максимальної ефективності планування перевірок суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності. Усе це призводить до певних організаційних проблем в обранні пріоритетних об'єктів перевірки.

6. В сучасних умовах економіки проблемним питанням митного пост-аудиту є підготовка відповідних кадрів. Сьогодні спостерігається не достатній рівень кваліфікації, відсутність практичного досвіду, бюрократизм та високий рівень корумпованості митних органів, брак висококваліфікованих працівників в підрозділах, відповідальних за проведення митного аудиту. Досі в Україні відсутні передумови для набуття даними працівниками достатнього освітнього й практичного рівня, а також відсутня на законодавчому рівні можливість залучення інших спеціалістів-підрядників в сфері бухгалтерського обліку та аудиту.

Крім того, в Україні існують чинники, що створюють значну кількість перешкод при проведенні митного пост-аудиту суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та посилюють зазначені проблеми, зокрема: надання суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності недостовірної інформації про місцезнаходження; фізичне перешкоджання суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності проводити митний пост-аудит на підконтрольному суб'єкті, що може призвести до затягування та неможливості завершення перевірки у зв'язку із закінченням строків давності (відповідно до ст. 102 Податкового кодексу України) та інше [5].

Враховуючи вітчизняний і світовий досвід в сфері митного пост-аудиту, можна виокремити наступні напрями його удосконалення:

1. Налагодження тісної взаємодії між контролюючими органами України та органами іноземних держав, щодо отримання попередньої інформації про товари та транспортні засоби до їх прибуття на митну територію України. Співробітництво з іншими національними органами влади, митними службами інших держав та торговими співтовариствами у всіх випадках, коли це можливо.

2. З метою вирішення проблем, пов'язаних з недосконалим нормативно-правовим забезпеченням діяльності контролюючих органів, необхідно уніфікувати вітчизняне законодавство з урахуванням міжнародних норм та стандартів. Теоретично та нормативно закріпити визначення поняття «митний пост-аудит» з урахуванням положень Міжнародної конвенція про спрощення і гармонізацію митних процедур.

3. Посилити впровадження ризико-орієнтованого підходу до відбору суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності до митного пост-аудиту з метою досягнення максимального економічного ефекту від проведених контрольних заходів. Так, застосування такого підходу дозволить ефективніше розподіляти наявні ресурси суб'єкта, що здійснює митний пост-аудит, з метою їх зосередження на товарах, транспортних засобах, документах і особах, які представляють підвищений ризик. Для реалізації ризико-орієнтованого підходу в митному пост-аудиті необхідним є виконання таких завдань: формування інформаційної бази даних ризико-орієнтованої системи; аналіз, виявлення та оцінка ризиків зовнішньоекономічної діяльності, у тому числі з використанням інформаційних технологій. Проблема, наразі, полягає у відсутності уніфікованого порядку здійснення аналізу, виявлення і оцінки ризиків, розроблення і реалізації заходів з управління ризиками в системі адміністрування митних платежів. З огляду на викладене, існує об'єктивна необхідність створення нормативно-правової бази для врегулювання питань щодо методичних підходів формування ризико-орієнтованої системи відбору суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності до митного пост-аудиту [7].

4. Уніфікація матеріально-методологічного забезпечення митних органів для врегулювання перевіркової роботи митного пост-аудиту.

5. Проведення митного пост-аудиту повинно базуватися на праві доступу митних органів до бухгалтерських документів не тільки імпортерів товарів і послуг, а й транзитних підконтрольних суб'єктів і кінцевих продавців, що дозволить повноцінно здійснювати управління ризиковими ситуаціями [7].

6. Посилення відповідальності та розроблення комплексу покарань за порушення нормативно-правових норм митного законодавства, що дасть змогу зменшити корумпованість в даній сфері.

7. Підвищення рівня кваліфікації працівників підрозділів, відповідальних за проведення митного пост-аудиту. Забезпечення належної матеріальної забезпеченості висококваліфікованих працівників.

Таким чином, пріоритетними напрямками розвитку митного пост-аудиту є: відхід від домінування фіскальної складової митного регулювання; оперативне вирішення проблем нормативно-правового забезпечення цього напрямку митної діяльності; удосконалення роботи органів, уповноважених на реалізацію державної податкової та митної політики. Вирішення таких проблем сприятиме розбудові ефективно функціонуючої системи митного пост-аудиту, яка дозволить пришвидшити євроінтеграційні процеси в Україні [8].

Якість та ефективність пост-аудиту залежить від правильного вибору форм, методів, способів (прийомів) та видів аудиту. Оптимальне поєднання усіх складових дозволяє в короткі строки досягати найкращих результатів при здійсненні пост-аудиту, що потім закріплюється у відповідних методиках. У сукупності вони й складають методичну основу пост-аудиту, що в свою чергу відображаються в ефективному плануванні діяльності підрозділів контрольно-перевірочної роботи.

Висновки. Узагальнюючи дослідження про особливості проведення та враховуючи досвід країн Європейського Союзу можна стверджувати, що

митний пост-аудит спрямований на: контроль за імпортом після випуску товарів у вільний обіг; контроль пільгових режимів; перевірку організації управління операторів внутрішніх процедур і систем, які використовують для реєстрації даних, що стосуються до експортних чи імпортних товарів; попередній аудит економічних операторів – для надання права на застосування пільгових процедур і режимів (наприклад, спрощені процедури транзиту чи декларування) [6].

Отже, виділення проблемних питань та напрямів удосконалення формування ефективної системи митного пост-аудиту значною мірою сприятиме виконанню державними органами своїх основних завдань і функцій таких, як: контроль за дотриманням законодавства України з питань митної справи, захист економічних інтересів України, здійсненню митного контролю та митного оформлення товарів і транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України, вдосконаленню форм і методів їх здійснення.

Література

1. Батанова Л.О. Митний пост-аудит в Україні та проблемні аспекти його здійснення в сучасних умовах / Л.О. Батанова // Lex Portus : юрид. наук. журн. / редкол. : С. В. Ківалов (голов. ред. ради), Б. А. Кормич (голов. ред.), І. В. Сафін (заст. голов. ред.), Т. В. Аверочкина (наук. ред., відп. секр.) [та ін.] ; НУ "ОЮА", ГО "МА Святий Миколай". - Херсон : ФОП Грінь Д. С., 2016. - № 1. - С. 94-107.
2. Гуцаленко Л. В., Марчук У. О., Фабіянська В. І. Митний пост-аудит: навчальний посібник / Л. В. Гуцаленко, У. О. Марчук, Г-97 В. Ю. Фабіянська. - Київ: «Центр учбової літератури», 2018. - 388 с
3. Міжнародна конвенція про спрощення та гармонізацію митних процедур (Кіотська конвенція) від 18 травня 1973 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_643 (дата звернення: 28.01. 2022)

4. Рябчук О.Г., Саямон-Міхєєва К.Д. Сучасні реалії та перспективи митного аудиту в Україні. Український економічний часопис. 2023.№2. С. 65-69.
5. Туржанський В.А. Функціонування пост-аудиту в системі митного контролю: вітчизняний та зарубіжний досвід. Митна безпека. 2013. № 1. С. 13–19.
6. Харкавий М. Митний пост-аудит: зарубіжний досвід та вітчизняна практика. Світ фінансів. 2013. No 3. С. 118–125.
7. Хомутенко В.П., Запорожець О.Ф. Система адміністрування митних платежів: теорія та практика функціонування : монографія. Одеса : Друкарський дім. Друк Південь. 2013. 176 с.
8. Хомутенко В.П., Хомутенко А.В. Митний пост-аудит в Україні: проблемні питання. Problems of social and economic development of business: collection of scientific articles. Montreal, Canada: Publishing house «BREEZE», 2014. Vol. 2. P. 111–115.
9. Guidelines for post-clearance audit (PCA). – URL: http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/key-issues/revenuepackage/pca_guidelines_vol1.pdf?la=en (Last accessed: 28.01.2022).
10. WCO and UNCTAD Technical Note № 5 «Post-clearance audit», rev 3, 2011 [Electronic resource]. Mode of access : URL : http://www.unctad.org/en/docs/TN05_PostClearanceAudit.pdf

References

1. Batanova, L.O.(2016), “Customs post-audit in Ukraine and problematic aspects of its implementation in modern conditions”, Lex Portus : yuryd. nauk. zhurn, vol. 1, pp. 94-107.
2. Gutsalenko, L. V., Marchuk, U. O. and Fabiianska, V. I. .(2018), *Mytnyi post-audit: navchalnyi posibnyk* [Customs post-audit: training manual], Tsentr uchbovoi literatury, Kyiv, Ukraine.

3. Customs Co-operation Council (1973), “International Convention on Simplification and Harmonization of Customs Procedures (Kyoto Convention)”, available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_643 (Accessed 25 Oct 2023).
4. Riabchuk, O.H. and Saliamon-Mikhieieva, K.D. (2023), “ Modern realities and prospects of customs audit in Ukraine ”, *Ukrainskyi ekonomichnyi chasopys.* , vol.2., pp. 65-69.
5. Turzhanskyj, V.A. (2013), “ Functioning of post-audit in the customs control system: domestic and foreign experience ”, *Mytna bezpeka – Customs security*, vol. 1, pp. 13–19.
6. Kharkavyj, M. (2013), “ Customs post-audit: foreign experience and domestic practice ”, *Svit finansiv – The world of finance*, vol. 3, pp. 118–125.
7. Khomutenko, V.P. and Zaporozhecj, O.F. (2013), *Systema administruvannja mytnykh platezhiv: teorija ta praktyka funkcionuvannja* [System of administration of customs payments: theory and practice of functioning], Drukarsjkyj dim. Druk Pivdenj, Odesa, Ukraine.
8. Khomutenko, V.P. and Khomutenko, A.V. (2014), “ Customs post-audit in Ukraine: problematic issues ”, *Problems of social and economic development of business: collection of scientific articles*, vol. 2, pp. 111–115.
9. World Customs Organization (2022), “Guidelines for post-clearance audit (PCA)”, available at: http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/key-issues/revenuepackage/pca_guidelines_vol1.pdf?la=en (Accessed 25 Oct 2023).
10. WCO and UNCTAD (2011), “Technical Note № 5 “Post-clearance audit”, available at: http://www.unctad.org/en/docs/TN05_PostClearanceAudit.pdf (Accessed 25 Oct 2023).

Стаття надійшла до редакції 02.11.2023 р.