

маркетингові послуги, проводити сервісне обслуговування та інші заходи для реалізації або придбання продукції на ринках.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Формування системи оптових ринків спроможне позитивно впливати на вирішення проблеми забезпечення населення товарами, сприяти виробникам продукції і переробним підприємствам у зниженні собівартості та нарощуванні обсягів виробництва, посиленні здорової конкуренції на споживчому ринку та здешевлення продовольчих товарів для кінцевого користувача.

Інфраструктура ринків сільськогосподарської продукції і продовольства в цілому та її елементи торгівельного, виробничого, фінансово-кредитного призначення потребують значної роботи для розвитку й удосконалення. Без цього не можна розраховувати на нормальне функціонування власне ринку, тобто на збалансованість та стабільність процесу купівлі-продажу товарів в обсягах та асортименті, які б задовольняли потреби суспільства.

Список використаних джерел

1. Білоусов, О.М. Напрями вдосконалення інфраструктури споживчого ринку сільськогосподарської продукції [Текст] / О.М. Білоусов, О.В. Орленко // Бізнес-навігатор. — 2010. — № 3. — С. 26—31.
2. Саблук, П. Т. Розвиток сільських територій в контексті забезпечення економічної стабільності держави [Текст] / П.Т. Саблук // Економіка АПК : Міжнародний науково-виробничий журнал. — К.: 2005. — №11. — С. 4—12.
3. Іванюта, С. М. Антикризове управління [Текст] : навч. посіб. / С. М. Іванюта // М-во освіти і науки України, Державний комітет статистики України, Державна академія статистики, обліку та аудиту, Полтавська філія. — К. : Центр учбової літератури, 2007. — 288 с.
4. Формування гуртових (оптових) ринків в контексті створення інфраструктури аграрного ринку України [Текст] / П.М. Музика, Р.С. Федішин, С.І. Баран [та ін.] // Вісник Волинського інституту економіки та менеджменту. — 2011. — № 2. — С. 171—179.
5. Кирилюк, Є. М. Трансформація структури економічних відносин на аграрному ринку України [Електронний ресурс] / Є.М. Кирилюк, А.М. Прощаликіна // Ефективна економіка. — Режим доступу : <http://www.economy.nauka.com.ua> (дата звернення 15.10.14). — Назва з екрана.

Проведено исследование оптовых рынков, как одних из основных звеньев реализации аграрной продукции. Охарактеризовано процесс ценообразования. Изложено собственные оценки развития оптовых рынков.

Ключевые слова: *инфраструктура, оптовый рынок, операторы рынка, качество продукции, логистика*

УДК 336.41

N.O. Kharkavyi, postgraduate student

Ternopil National Economic University

PRAGMATICS AND PERSPECTIVE OF POST-CLEARANCE AUDIT IN THE CONTEXT OF MODERNIZATION OF SYSTEM OF CUSTOMS CONTROL IN UKRAINE

Abstract. *In Ukraine, there are unresolved questions organization documentary checks on compliance with the requirements of the customs legislation, the interaction of structural units of fiscal services for planning and carrying out control and verification activities, as well as the order of their conduct.*

The article is developed to the investigation of documentary verification to adhere requirements of legislation on civil customs of Ukraine. The measures of post-entry audit are implemented on the basis of the characteristic of methods. The main method is method of documentary control, others are intended to provide additional information in order to increase the value of the basic methods. In addition, we have discovered problems in the implementation of control and verification measures which are lack of specific methods of organization and realization of post-entry audit which negatively effects quality and effectiveness of field documentary verification. We have divided the information into separate groups in the process of investigation of practical aspects of post-entry audit which is used during preparation and implementation of documentary verification.

Due to the lack of a single system approach to auditing should introduce a common methodology for post clearance

audit on specific areas of possible violations of tax and customs legislation. Under such conditions, the post-entry audit not only act as an effective instrument of control but also a way to obtain additional information for the monitoring of foreign trade operations and the implementation of an information data file in risk profile.

Keywords: customs audit, documentary verification, customs control, customs duties, fiscal authorities.

М.О. Харкавий, здобувач

Тернопільський національний економічний університет

ПРАГМАТИКА І ПРОБЛЕМАТИКА ПОСТ-МИТНОГО АУДИТУ У КОНТЕКСТІ МОДЕРНІЗАЦІЇ СИСТЕМИ МИТНОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

Розглянуто процес контролю, за переміщуваними товари через митний кордон, після випуску їх у вільний обіг. Для забезпечення результативності митного контролю, що ґрунтується на методах аудиту, необхідно запровадити чітку методику проведення контрольних заходів і забезпечити взаємодію структурних підрозділів фіскальних органів у напрямку підготовки та реалізації документальних перевірок.

Доведено необхідність введення єдиної методики проведення пост-митного аудиту з конкретних напрямків можливих порушень податкового та митного законодавства, що дозволить йому стати ефективним інструментом контролю й способом отримання додаткової інформації для проведення моніторингу зовнішньоторговельних операцій та імплементації інформаційного масиву даних в профілі ризиків.

Ключові слова: митний аудит, документальна перевірка, митний контроль, митні платежі, фіскальні органи.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. В умовах формування нових економічних стандартів, завдання фіскальних органів зводяться до контролю за рухом товарів і забезпечення належного рівня фінансової безпеки держави через захист національних і економічних інтересів. Практика здійснення митного контролю протягом 2012-2013 рр. зазнала істотних змін у напрямку збалансування прав та обов'язків суб'єктів ЗЕД і фіскальних органів, встановлення чітких та зрозумілих митних формальностей. Але практика свідчить, що не дивлячись на застосовувані державою заходи, окремі аспекти митного контролю не знайшли свого належного відображення у митному законодавстві України. Це заважає реалізації контрольної роботи і створює для економічних суб'єктів складнощі у виконанні зобов'язань визначених митним і податковим законодавством.

Результативність діяльності фіскальних органів і величина доходів бюджету залежать від якості проведеного митного контролю. Якщо він неефективний, суб'єкти ЗЕД будуть вчиняти шахрайські дії направлені на зменшення обсягу митних платежів, що в кінцевому результаті призведе до зменшення поступлень до бюджету і стане причиною нагнітання соціальної напруженості у суспільстві.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Наукова оцінка формування сучасної системи митного контролю та визначення місця у ній пост-митного аудиту, знайшла своє відображення у працях А. Агапової, І. Бережнюка, О. Вакульчик, Т. Єднак, І. Іванча, І. Шкуратової та ін. Однак, в Україні залишаються невирішеними питання організації документальних перевірок з питань дотримання вимог митного законодавства, взаємодії структурних підрозділів фіскальної служби при плануванні та проведенні контрольно-перевірочних заходів, а також порядку їх проведення.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Важливість реалізації пост-митного аудиту є беззаперечною з огляду на процеси лібералізації та забезпечення безпеки у міжнародній торгівлі. Тому, постає необхідність виокремлення проблемних питань у здійсненні контрольно-перевірочної роботи, у напрямку дотримання законодавства з питань державної митної справи, та визначення векторів їх усунення задля забезпечення результативності діяльності Державної фіскальної служби України.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Прискорення митного оформлення товарів і транспортних засобів є

пріоритетом у діяльності фіскальних органів, проте, неможна допускати послаблення митного контролю. Тому, важливою формою митного контролю визначено документальну перевірку, яка представляє собою митний контроль після випуску товарів у вільний обіг, що ґрунтується на методах аудиту.

Реалізація пост-митного аудиту, як інструменту забезпечення комплексного управління ланцюжком поставок товарів представляє собою єдиний комплекс заходів, а аудит митної і бухгалтерської документації – це основа контрольно-перевірочних заходів, метою яких є встановлення невідповідності класифікації товарів, фактів заниження митної вартості, неправомірності застосування митних пільг та преференцій, а також порушення режиму перебування товарів на митній території України, якщо в межах них суб'єкт ЗЕД отримує фінансові вигоди у вигляді несплати митних платежів.

Механізм організації і реалізації пост-митного аудиту є складним процесом, який умовно поділяють на три етапи: 1) підготовка та попереднє планування аудиту; 2) проведення аудиту; 3) завершення аудиту [1, с. 103; 2, с. 13]. Кожен етап характеризується чітко визначеними процедурами, наприклад, на етапі планування та підготовки до аудиту, використовується інформація за результатами спрацювання системи управління ризиками, інформація отримана з зовнішніх джерел, інтуїція посадових осіб, яка повинна бути обґрунтована і підтверджена документально.

Підставою до проведення пост-митного аудиту є результати аналізу різних джерел інформації, що в кінцевому підсумку зводиться до вибору об'єкта перевірки. Неправильний відбір призводить до зниження ефективності контрольних заходів, тому вибір об'єкта повинен бути здійснений з урахуванням можливостей конкретного підрозділу митного контролю, з обмеженою кількістю посадових осіб, робочого часу і необхідністю реалізації інших функцій і завдань, покладених на підрозділ.

В Україні проведення документальних перевірок з питань дотримання вимог державної митної справи здійснюється диференційовано. Такі заходи проводяться посадовими особами залежно від місця перебування суб'єкта ЗЕД за основним обліком, як платника податків, або від статусу та особливостей обслуговування Міжрегіональним головним управлінням (спеціалізованими державними податковими інспекціями), зона діяльності яких збігається із зоною діяльності таких спеціалізованих державних податкових інспекцій.

Реалізація пост-митного аудиту передбачає проведення двох основних видів заходів: 1) документальна невиїзна перевірка; 2) документальна виїзна перевірка (планова або позапланова). Окрім таких видів документальних перевірок М. Кокнаєва і С. Крухмальов виділяють поняття камеральної перевірки на етапі після випуску товарів у вільний обіг [3, с. 12; 4]. Однак, Митним кодексом України (МКУ) такий вид контрольного заходу не визначено, а аналогічний термін поданий у Податковому кодексі України, як форма податкового контролю, що реалізується шляхом проведення перевірки декларацій і розрахунків на наявність арифметичних і методологічних помилок. Введення терміну «камеральна перевірка» на даному етапі митного контролю є недоречною, оскільки митним законодавством передбачено форматологічний контроль. Такий контроль передбачає виявлення помилок, які пов'язані з неправильним заповненням окремих граф митної декларації і проводиться на етапі подання уніфікованого документа під час митного оформлення.

Якщо види пост-митного аудиту визначено МКУ, то методи його проведення представлено у нечіткій формі. При їх використанні обов'язково повинні бути дотримані правові норми, оскільки акт документальної перевірки не буде мати законної сили. Крім того, в межах однієї правової форми організації контрольно-перевірочних заходів можуть застосовуватись різні методи контролю, які деколи співпадають зі встановленими податковим і митним законодавством формами контролю.

Методи пост-митного аудиту поділяють на методи проведення контрольних заходів та загальнонаукові методи. Залежно від ступеня охоплення даних, що підлягають перевірці класифікують на суцільний, вибірковий або комбінований пост-митний аудит [5, с. 222]. О.

Вакульчик і Т. Єднак виділяють загальнонаукові методи пост-митного аудиту: синтез; аналіз; дедукція; вибіркові спостереження [6]. Також варто використовувати специфічні методи одержання інформації, які включають фактичні та документальні методи [7]. Застосування сукупності поданих вище методів забезпечує доказову базу у процесі проведення пост-митного аудиту та сприяє підвищенню його ефективності і результативності.

Для вивчення реального стану розрахунків з державним бюджетом фіскальні органи, використовуючи зазначені вище методи, досліджують документи фінансово-господарської діяльності, здійснюють арифметичну перевірку, юридичну та логічну оцінку документів. Таким чином, перевірка даних обліку і встановлення дійсного реального стану об'єкта перевірки виступає комплексом методів, застосовуваних при здійсненні пост-митного аудиту у формі документальної перевірки.

Важливе значення у процесі проведення контрольно-перевірочних заходів відведено методам документального контролю. Вони відносно трудомісткі, потребують знання законодавства, бухгалтерського обліку, до них важко застосувати автоматизацію. Група методів фактичного контролю об'єднує у собі методи пов'язані з контролем результатів фінансово-господарської діяльності, виконанням платниками податків зобов'язань у повному обсязі і своєчасному перерахуванні до бюджету митних платежів [8, с. 226]. Використання даної групи методів, при застосуванні пост-митного аудиту, характеризується тим, що кількісний і якісний стан досліджуваного об'єкта встановлюється на основі обстеження, огляду, перерахунку, зважування, лабораторного аналізу та іншими способами аналогічного змісту. Методи фактичного контролю потребують спеціальних знань, а їх автоматизація практично неможлива.

Алгоритм проведення пост-митного аудиту, як документальної перевірки дотримання вимог законодавства з питань державної митної справи, з урахуванням зазначених вище методів, показано на рис. 1.

Додатковими виступають інформативні методи, головною метою яких є отримання додаткової інформації та розширення зазначених вище методів. До таких методів Г. Нестретов відносить зустрічні звірки, що використовуються з метою дослідження невідповідності у змісті декількох взаємопов'язаних документів [9, с. 31]. Застосування такого методу може бути ефективним у випадках необґрунтованого відображення операцій у бухгалтерському обліку.

Зустрічна звірка, яка проводиться у міру необхідності при здійсненні пост-митного аудиту, дозволяє з'ясувати питання перевірки, що пов'язані з зовнішньоторговельними операціями, інформацією, яка міститься у митних документах, а також вид та обсяг операцій з товарами і здійснених розрахунків за ними для з'ясування їх реальності та достовірності. Результати звірки використовуються виключно для підтвердження або спростування інформації, що міститься у митних, комерційних та інших документах.

Загалом, аудит після випуску товарів у вільний обіг дозволяє: 1) скоротити кількість контрольних заходів, що застосовуються на етапі подання митної декларації до оформлення; 2) покращити стан забезпечення надходження митних платежів до бюджету. Як свідчить досвід Японії, завдяки широкому застосуванню пост-митного аудиту, спостерігалось збільшення у два рази надходжень у 2009 р. порівняно з 1999 р. [10]. Неодноразово у своїх річних звітах ВМО наголошує на ефективності пост-митного аудиту, даючи позитивну оцінку його запровадження у різних країнах світу.

Не дивлячись на незначний досвід застосування пост-митного аудиту та його результативність, постає необхідність інтегрування даної форми контролю у загальну систему контрольно-перевірочної роботи фіскальних органів.

Це передбачає створення єдиної системи планування та реалізації контролю за суб'єктами ЗЕД, що дозволить комплексно підійти до виявлення можливих порушень податкового та митного законодавства, посилити взаємодію структурних підрозділів фіскальної служби.

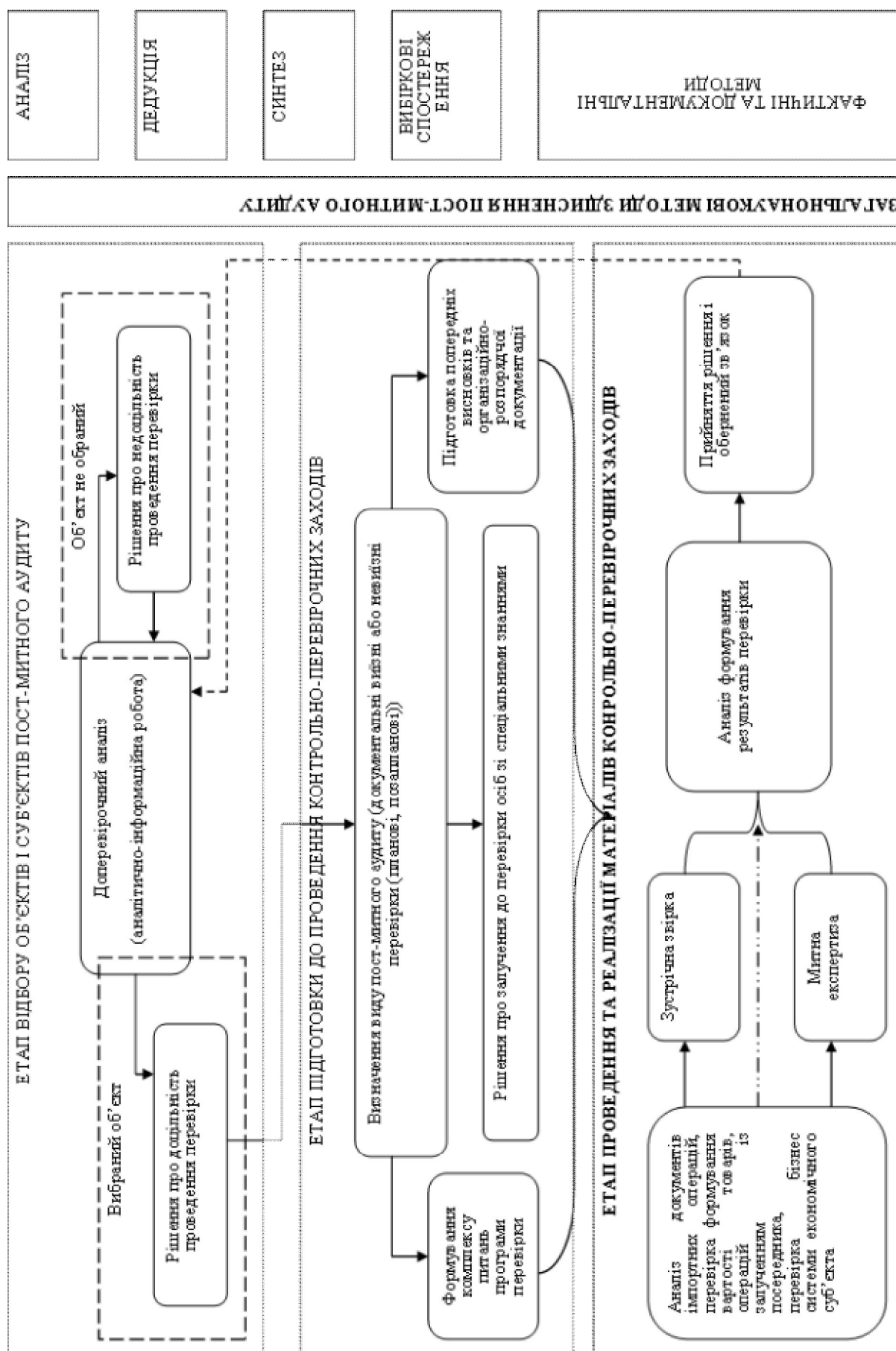


Рис. 1. Схематична модель організації та реалізації пост-митного аудиту в Україні

Однак, поки не розроблено жодних нормативних документів, методичних вказівок, що дозволяють координувати дії співробітників митних органів, які здійснюють митний контроль з використанням методів аудиту, не визначені основні методи, прийоми і способи здійснення таких перевірок. Тому, виникають протиріччя між необхідним і існуючим рівнем методичного забезпечення контролю митної вартості, класифікації і преференційного походження після випуску товарів у вільний обіг. З огляду на відсутність єдиної системи підходу до проведення документальних перевірок виникає необхідність її розробки за конкретними порушеннями вимог податкового і митного законодавства.

Методика пост-митного аудиту повинна ґрунтуватись на системі вихідних даних, які представлено зовнішніми та внутрішніми джерелами інформації. До зовнішніх джерел належать нормативно-правові документи, які регламентують визначення та контроль митної вартості, контроль за правильністю класифікації і визначення преференційного походження товарів, нормативно-правові документи, які регламентують бухгалтерський облік імпорту товарів і облік товарів цільового призначення.

Внутрішні джерела представлені відомостями генерованими самим суб'єктом ЗЕД. Такі джерела інформації слід класифікувати у наступний спосіб: правові документи підприємства і документи бухгалтерського обліку. До джерел інформації, яка може виступати у вигляді додаткової, можна віднести акти документальних перевірок суб'єкта ЗЕД органами центральної виконавчої влади.

Результативність документальних перевірок характеризується позитивною динамікою росту їх ефективності. Структура перевірок суб'єктів ЗЕД у системі пост-митного аудиту, протягом 2010-2012 рр. показує, що кількість перевірок збільшується разом зі збільшенням коефіцієнта виявлених порушень (табл. 1).

Таблиця 1

Структура перевірок суб'єктів ЗЕД в Україні протягом 2010-2012 рр.

№ з/п	Показник	2010 р.	2011 р.	2012 р.
1.	Планові перевірки, шт.	361	330	369
2.	Позапланові перевірки, шт.	171	110	62
3.	Невиїзні перевірки, шт.	485	810	829
4.	Загальна кількість, шт.	1017	1250	1260
5.	Кількість виявлених порушень, шт.	411	1292	1332
6.	Коефіцієнт виявлених порушень	0,40	1,03	1,06

Проте, показники діяльності фіскальних органів свідчать про концентрацію зусиль на виїзних контрольно-перевірочних заходах, що можливо є причиною зниження ефективності виїзних документальних перевірок. Такий результат пояснюється відсутністю конкретної методики проведення документальних перевірок з питань дотримання законодавства з державної митної справи.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Новий напрямок митного контролю за діяльністю суб'єктів ЗЕД характеризується відсутністю єдиної системи підходу до проведення контрольно-перевірочних заходів за конкретними напрямками, що негативно впливає на ефективність роботи фіскальних органів у реалізації цілей та завдань, які стоять перед ними і вирішені актуальних практичних задач державного регулювання. Такий стан справ є неприйнятним, що обумовлює необхідність запровадження чітких етапів організації і проведення перевірок, умов взаємодії між структурними підрозділами територіальних органів фіскальної служби. Лише за таких умов можливо досягнути позитивного результату від пост-митного аудиту за зовнішньоекономічними операціями. Зважаючи на відсутність єдиного системного підходу до проведення перевірок слід запровадити єдину методику проведення пост-митного аудиту за конкретними напрямками можливих порушень податкового і митного законодавства. За таких умов пост-митний аудит не тільки виступатиме ефективним інструментом контролю

але й способом отримання додаткової інформації для проведення моніторингу зовнішньоторговельних операцій та імплементації інформаційного масиву даних у профілі ризиків.

Список використаних джерел

1. Шкуратова, І.І. Методичні підходи до проведення фінансового контролю на засадах митного пост аудиту [Текст] / І.І. Шкуратова // Наукові праці. Державне управління. — 2012. — Випуск 174, том 186. — С. 101-106.
17. Customs Post Clearance Audit Manual. East African Community [Електронний ресурс]. — Arusha: EAC Secretariat, January, 2012. — 39 p. — Режим доступу: http://www.competeafrica.org/Files/DAR_EAC_PCA_MANUAL.pdf (дата звернення 18.10.14). — Назва з екрана.
2. Кокнаева, М.Д. Роль таможенного контроля после выпуска товаров в системе обеспечения экономической безопасности / М.Д. Кокнаева // Академический вестник. — 2013. — № 2 (15). — С. 10-13.
3. Крухмальов, С.Б. Концепция проведения эффективного пост-аудит контроля и внедрение упрощенной процедуры контроля таможенной стоимости [Електронний ресурс] / С.Б. Крухмалев. — Доклад от 05.02.2014 г. — Режим доступу: <http://rada.minrd.gov.ua/analitichni-materiali/> (дата звернення: 17.10.2014). — Назва з екрана.
4. Туржанський, В.А. Організаційно-інформаційна модель митного аудиту [Текст] / В.А. Туржанський, О.В. Яковенко // Вісник Дніпропетровського університету. — 2013. — Вип. 7. Серія «Економіка». — С. 221—226.
18. Вакульчик, О.М. Європейський досвід оцінки результатів упровадження систем спрощеного митного контролю та якістю митного аудиту [Електронний ресурс] / О.М. Вакульчик, Т.С. Єднак // Вісник Академії митної служби України. Серія «Економіка». — 2012. — № 1 (47). — С. 10-17. — Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/j-pdf/vamsue_2012_1_4.pdf (дата звернення 18.10.14). — Назва з екрана.
5. Ходырева, О.И. Методы и приемы аудита импортных операций [Електронний ресурс] / О.И. Ходырева, Н.А. Лытнева. — Режим доступу: http://www.orelgiet.ru/17_hodireva_letn_20_02_12.pdf (дата звернення: 17.10.2014). — Назва з екрана.
6. Налоговый контроль [Текст] / Г.Г. Нестеров, Н.А. Попова, А.В. Терзиди. — М. : Эксмо, 2009. — 535 с.
7. Нестеров, Г.Г. Развитие механизмов налогового контроля в системе обеспечения экономической безопасности [Текст] : автореф. дис.... доктора экон. наук : 08.00.10 / Геннадий Георгиевич Нестеров. — Москва, 2010. — 47 с.
8. Аудит после таможенной очистки [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://tfig.itcilo.org/RUS/contents/post-clearance-audit.htm> (дата звернення : 17.10.2014). — Назва з екрана.

Рассмотрен процесс контроля при перемещении товаров через таможенную границу, после выпуска их в свободное обращение. Для обеспечения результативности таможенного контроля, основанного на методах аудита, необходимо ввести четкую методику проведения контрольных мероприятий и обеспечить взаимодействие структурных подразделений фискальных органов в направлении подготовки и реализации документальных проверок.

Ключевые слова: таможенный аудит, документальная проверка, таможенный контроль, таможенные платежи, фискальные органы.