

Т. С. Єдинак, кандидат наук з державного управління, доцент кафедри обліку і аудиту Академії митної служби України

КЛАСИФІКАЦІЯ МЕТОДІВ ПОСТМИТНОГО АУДИТУ

*У статті класифіковано та визначено порядок застосування методів постмитного аудиту.
The methods of postcustoms audit are classified and the order of their use is determined in the article.*

Ключові слова. Постмитний аудит, методи постмитного аудиту, зовнішньоекономічна діяльність підприємств, зовнішньоекономічне законодавство.

Вступ. Проблема захисту українського внутрішнього ринку від незаконного ввезення товарів на митну територію України, а також зменшення втрат державного бюджету через велику кількість порушень та зловживань у сфері зовнішньоекономічних операцій, на жаль, і сьогодні залишається актуальною.

Зовнішньоекономічна діяльність підприємств – це одна зі сфер економіки, яку пронизують численні схеми, спрямовані на ухилення від оподаткування: фактичний імпорт та/або експорт товарів під виглядом їх розташування в режим переробки, інвестицій у статутні фонди спільних підприємств; неповернення валютної виручки з-за кордону; перерахування коштів в офшорні зони тощо. Такі схеми стають можливими шляхом:

- використання фіктивних фірм;
- неповного декларування;
- заниження (завищення) митної вартості;
- неправильної класифікації товарів;
- підробки сертифікатів про походження товарів;
- фальшування товаросупровідних документів тощо [1, 185].

Найважливішим завданням держави стає забезпечення її економічної безпеки через здійснення повного, своєчасного та ефективного державного контролю за зовнішньоекономічними операціями. Ключову роль у розв'язанні цього завдання відіграє митний контроль, який складається з контролю під час митного оформлення товарів та контролю після випуску товарів (постмитного аудиту), який передбачає перевірку вже здійснених зовнішньоекономічних операцій суб'єкта ЗЕД шляхом визначення їх законності, економічної доцільності та повноти виконання всіх зобов'язань за результатами таких операцій.

За даними Державної митної служби України, оприлюдненими на її офіційному сайті в мережі Інтернет, за 2007 р. митними органами внаслідок проведення 1057 документальних та камеральних перевірок платників податків донараховано митних платежів на суму 1720,6 млн грн. За 9 місяців 2008 р. виявлено порушень, що спричинили несплату митних платежів, на суму 879,2 млн грн, у тому числі: під час проведених виїзних документальних перевірок – 91,8 млн грн. та за результатами проведених камеральних перевірок – 787,4 млн грн.

Такі дані свідчать про важливу роль постмитного аудиту в процесі викриття порушень зовнішньоекономічного законодавства з боку суб'єктів господарювання, а також наповнення державного бюджету країни. Проте після п'яти років існування системи постмитного аудиту в Україні ще рано стверджувати про її ефективність, оскільки існує ряд проблем, таких як відсутність досвідчених фахівців у цій сфері, некоординованість дій різних державних органів під час перевірок. Але найголовнішою проблемою нині є недостатність і недосконалість законодавчої та методичної бази з питань проведення виїзних документальних перевірок суб'єктів ЗЕД митними органами.

© Т. С. Єдинак, 2009

Питанням організації та вдосконалення митного контролю присвячені дослідження багатьох українських та зарубіжних учених і практиків, серед яких слід відзначити праці О. Гребельника [2], М. Каленського [3], І. Бережнюка [3], В. Науменка [4], П. Пашка [4], В. Русскова [4], С. Терещенка [5], Л. Пісьмаченко [1], О. Борисенко [6], О. Ларіонова [7] та ін. Але, незважаючи на широкий спектр досліджуваних питань, практично всі вони стосуються питань митного контролю за товарами і транспортними засобами безпосередньо під час їх митного оформлення. Питанням організації та методики постмитного аудиту майже не приділяється уваги.

Постановка завдання. У зв'язку з недостатнім вивченням організації та методики постмитного аудиту в Україні виникає необхідність визначення переліку, змісту, сутності та особливостей застосування методів постмитного аудиту під час перевірок зовнішньоекономічних операцій.

Результати дослідження. Вважаємо, що розробку механізму та методик проведення постмитного аудиту доцільно поділити на такі основні етапи.

1. Аналіз методичних основ постмитного аудиту в Україні та в розвинених країнах, а саме:
 - чітке визначення ролі й місця постмитного аудиту в системі державного контролю, а також його видів, завдань і методів;
 - дослідження зарубіжного досвіду його організації та здійснення;
 - аналіз методичного забезпечення постмитного аудиту розвинених країн;
 - аналіз методики проведення постмитного аудиту в Україні, визначення недоліків та розробка напрямів її вдосконалення.
2. Удосконалення методологічних основ постмитного аудиту в Україні:

- коригування понятійного апарату системи постмитного аудиту, а також перегляд його цілей та завдань;
- удосконалення процедури постмитного аудиту.

3. Розробка і затвердження в установленому порядку методик постмитного аудиту зовнішньоекономічних операцій відповідно до митного режиму. Для реалізації мети і принципів постмитного аудиту необхідно розробляти методики, направлені одночасно на викриття правопорушень та на сприяння зовнішній торгівлі в цілому.

Оснoву постмитного аудиту становить сукупність дій і прийомів, спрямованих на визначення достовірності бухгалтерської (фінансової) звітності суб'єкта господарювання та відповідність здійснених ним фінансово-господарських операцій вимогам чинного законодавства України.

Звернемо увагу на те, що за допомогою певних методів (способів, прийомів, інструментів) не тільки вивчається об'єкт постмитного аудиту, а, що особливо важливо, впорядковується його організація. Вони дозволяють отримувати й опрацьовувати дані про здійснені зовнішньоекономічні операції, а також узагальнювати результати перевірок та обґрунтовувати висновки. Методи постмитного аудиту можна поділити на дві групи: методи організації проведення постмитного аудиту та методи, що використовуються безпосередньо під час його здійснення (рис. 1).

Методи організації проведення постмитного аудиту класифікуються залежно від таких чинників.

1. Ступінь охоплення даних, що підлягають перевірці:

- суцільна перевірка (полягає у вивченні всієї сукупності первинних документів, реєстрів обліку, а також звітності суб'єкта ЗЕД, у яких відображено результати зовнішньоекономічних операцій);
- вибіркова перевірка передбачає вивчення частини даних з подальшим перенесенням отриманих результатів на всю їх сукупність;
- комбінована перевірка (під час її проведення використовуються методи як суцільної, так і вибіркової перевірки).

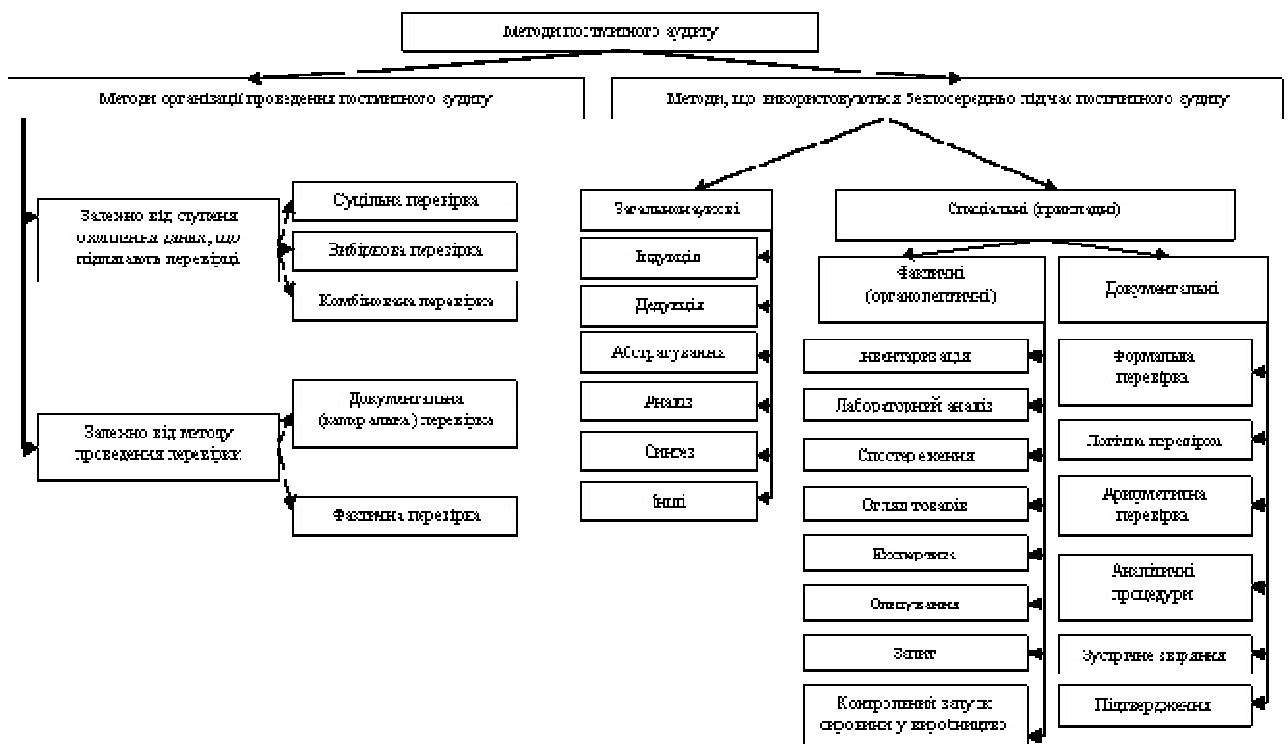


Рис. 1. Класифікація методів постмитного аудиту

2. Метод проведення перевірки:

- документальна (камеральна) перевірка (базується на вивченні документів суб'єкта ЗЕД та не передбачає проведення інвентаризацій, усного опитування персоналу та керівництва суб'єкта. Як правило, така перевірка здійснюється без виїзду на об'єкт перевірки);
- фактична перевірка (здійснюється з виїздом до суб'єкта господарювання з використанням процедур суцільної та вибіркової перевірки).

Центральним блоком методів постмитного аудиту є методи, які використовуються безпосередньо під час його проведення. Поряд із загальнонауковими методами (індукцією, дедукцією, абстрагуванням, аналізом, синтезом тощо) особливого значення під час постмитного аудиту набувають спеціальні

(прикладні) методи контролю, оскільки саме за їх допомогою отримуються докази порушень законодавства та їх наслідків з боку суб'єктів ЗЕД. Вони поділяються на дві групи: фактичні (органолептичні) та документальні.

До перших належать такі методи:

1. Інвентаризація – перевірка фактичної наявності і стану збереження товарно-матеріальних цінностей. За допомогою інвентаризації можна проконтролювати фактичну наявність ввезених підприємством товарів, сировини (у тому числі давальницької), стан розрахунків за зовнішньоекономічними операціями та їх відповідність даним бухгалтерського обліку.

2. Лабораторний аналіз – прийом фактичного контролю, який дозволяє визначити якість, фізичні та хімічні характеристики сировини, матеріалів, готової продукції.

3. Спостереження – прийом контролю стану об'єктів, їх якісних характеристик. Використовується, наприклад, при контролі дотримання умов зберігання товарно-матеріальних цінностей на митних складах або складах підприємства, порядку їх видачі, реалізації тощо. Крім того, за допомогою цього методу можна оцінити ступінь оснащення структурних підрозділів суб'єкта ЗЕД, підраховувати устаткування, що дасть змогу визначити виробничі потужності й орієнтовні обсяги продукції, яка випускається, експортується, а також доходи від її реалізації.

4. Два різновиди огляду товарів:

1) фактичний огляд товарів (здійснюється з метою встановлення законності їх переміщення на митну територію України, а також їх відповідності даним у товаросупровідних, комерційних, митних та інших документах);

2) ідентифікаційний огляд (проводиться з метою встановлення фактичної відповідності товарів, що знаходяться під митним контролем, їх опису та кількості, заявленій у документах, визначенню країни походження, якості тощо).

5. За допомогою експертизи можна перевірити дотримання технологічного процесу виробництва, технічних характеристик тощо.

6. Опитування дозволяє отримати докази від працівників та управлінського персоналу суб'єкта ЗЕД, а також від контрагентів підприємства та третіх осіб.

7. Запит – це отримання письмової або усної інформації від пов'язаних із суб'єктом ЗЕД фізичних та юридичних осіб, у тому числі персоналу підприємства. Він полягає у надсиланні дебіторам, кредиторам, банкам, юристам та іншим третім особам, пов'язаним з підприємством – суб'єктом ЗЕД, офіційного листа з проханням підтвердити, надати інформацію про здійснені операції, залишки на рахунках, зобов'язання, претензії та інші дані.

У процесі перевірок часом трапляється так, що керівник чи громадянин не підтверджує власність на грошові кошти, майно, товари або устаткування. У таких випадках необхідно перевіряти його інформацію за допомогою підтверджень від інших осіб (юридичних чи фізичних). Якщо не вдається встановити справжнього власника або зв'язатися з ним, посадова особа митного органу може звернутися до постачальника (наприклад, транспортних засобів, товарів) і визначити, хто придбав у нього автомашини конкретних марок або певні види продукції.

8. Контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво застосовується для перевірки обсягів виходу готової продукції в переробній промисловості. За допомогою такої процедури можна перевірити весь технологічний процес, починаючи зі зважування сировини і допоміжних матеріалів, їх обробки і закінчуючи виходом готової продукції. Це дає можливість перевірити фактичний вихід продукції та обсяги витрат сировини і допоміжних матеріалів, порівняти з даними обліку до контрольного запуску, установити необліковані надлишки матеріальних цінностей і пов'язані з цим зловживання, що можуть виникнути в подальшому. Такий прийом особливо актуальний при постмитному аудиті операцій з давальницькою сировиною.

Документальні прийоми належать до основних методичних прийомів документального контролю під час постмитного аудиту діяльності підприємств. Сутність цих форм контролю полягає в тому, що за змістом господарської операції, відображеної в документі, встановлюється, чи не суперечить вона чинним законодавчим нормам, правилам, вимогам статутів та інших засновницьких документів; чи дотримується послідовність, повнота і правильність заповнення реквізитів у документах, наявність відповідних підписів, а також визначається правильність арифметичних розрахунків.

Оскільки кожна зовнішньоекономічна операція підтверджується в обліку підприємства цілим пакетом документів (зовнішньоекономічним контрактом, вантажною митною декларацією, інвойсом, платіжними дорученнями на сплату податків і зборів тощо), то завжди є великий обсяг інформації, що міститься в документах, щодо визначення митної вартості товарів, доходів від реалізації товарів, витрат на виробничі та інші потреби, бази нарахування мита, акцизного збору, ПДВ, митних зборів, стану їх сплати, розрахунків з іноземними постачальниками тощо. Зустрічне звіряння документів – один з ефективних прийомів документального контролю достовірності відображення в документах зовнішньоекономічних операцій. Суть такої перевірки полягає в дослідженні достовірності документів шляхом зіставлення одних і тих же відомостей про операцію в декількох різних документах підприємства або порівняння відомостей у документах також і взаємопов'язаних сторін.

Порівняння даних різних примірників одного й того ж документа дає можливість установити факти порушень, які завуальовані виправленнями окремих реквізитів у документах суб'єкта ЗЕД чи складанням підставних документів, заміни ними дійсних документів.

Висновки. Отже, постмитний аудит – це дійова форма митного контролю, оскільки дозволяє застосовувати різні аналітичні процедури, поєднувати різні форми митного контролю, які дають можливість більш ефективно виконувати поставлені перед митними органами завдання. Проте, незважаючи на широке коло існуючих методів та процедур фінансового контролю, постмитний аудит буде ефективним лише в тому разі, коли на законодавчому рівні буде чітко визначено його мету, завдання та функції, і відповідно до них у кожному конкретному випадку зовнішньоекономічних операцій визначатиметься необхідний набір методичних прийомів. Тому необхідно й надалі розробляти та вдосконалювати законодавчо-нормативне й методичне забезпечення організації та проведення перевірок суб'єктів ЗЕД митними органами.

Література

1. Письмаченко Л. М. Державне управління зовнішньоторговельною діяльністю в Україні: регулювання та контроль [Текст] : монографія / Л. М. Письмаченко. – Донецьк : Юго-Восток, Лтд., 2008. – 366 с.
2. Гребельник О. П. Митне регулювання зовнішньоекономічної діяльності [Текст] : підручник / О. П. Гребельник. – К. : Центр навчальної літератури, 2005. – 696 с.
3. Каленський М. М. Митна вартість імпортованих товарів [Текст] : монографія / М. М. Каленський, А. Д. Войцешук, І. Г. Бережнюк. – К., 2005. – 224 с.
4. Науменко В. П. Митне регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні [Текст] / В. П. Науменко, П. В. Пашко., В. А. Руссков. – К. : Знання, 2004. – 404 с.
5. Терещенко С. Питання декларування та контролю митної вартості [Текст] / С. Терещенко // Митниця. – 2006. – № 4 (17). – С. 14–18.
6. Борисенко О. Контроль митної вартості як інструмент державного регулювання економіки [Текст] / О. Борисенко // Вісник Академії митної служби України. – 2008. – № 4 (40). – С. 32–36.
7. Ларіонова О. А. Постімпортовий аудит – сьогодення США і майбутнє України [Текст] / О. А. Ларіонова // Митна справа. – 2004. – № 6. – С. 72–76.