

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

САГАРЬОВА ДАРІЯ ОЛЕКСАНДРІВНА

УДК 657.073.5

**ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ
ПОСТМИТНОГО КОНТРОЛЮ**

Спеціальність 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)

АВТОРЕФЕРАТ
дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Одеса - 2015

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана в Одеському національному економічному університеті Міністерства освіти і науки України.

Науковий керівник: доктор економічних наук, професор
Максімова Валентина Федорівна,
Одеський національний економічний університет,
завідувач кафедри бухгалтерського обліку та аудиту.

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, професор
Петрик Олена Анатоліївна,
ДВНЗ «Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана»,
завідувач кафедри аудиту;

кандидат економічних наук, доцент
Грицишен Дмитрій Олександрович,
Житомирський державний технологічний університет,
доцент кафедри обліку і аудиту.

Захист відбудеться «29» травня 2015 р. о 12.00 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 41.055.03 в Одеському національному економічному університеті за адресою: 65082, м. Одеса, вул. Преображенська, 8, ауд. 217.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Одеського національного економічного університету за адресою: 65082, м. Одеса, вул. Преображенська, 8, ауд. 211.

Автореферат розіслано «28» квітня 2015 р.

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради

Н. А. Сиротенко

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми дослідження. Сучасні тенденції щодо збільшення показників зовнішньої торгівлі та зростання кількості суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності в Україні сприяють підвищенню значимості митного контролю поміж інших інструментів державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності. Процес наближення положень нормативно-правових актів України до міжнародних норм зумовлює необхідність використання нових форм проведення та організації митного контролю. Сучасні підходи до здійснення митної справи ґрунтуються на розширенні переліку аналітичних прийомів, вдосконаленні інформаційного забезпечення та використанні системи оцінки ризиків. Спрощення митних процедур і проведення постмитного контролю на етапі після митного оформлення є пріоритетним напрямком модернізації контрольних заходів, яке забезпечить підвищення якості проведення митних перевірок.

Процес проведення постмитного контролю в Україні розпочато відносно нещодавно. Необізнаність щодо мети та механізмів здійснення постмитних перевірок є причиною сприйняття даної форми контролю в ролі додаткового тягара для суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності. Однак аналіз результатів світового досвіду щодо впровадження постмитного контролю свідчить про зворотне: використання даних перевірок сприяє спрощенню та прискоренню процесу проходження митних процедур і створює додаткові можливості для суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності. В іноземних країнах постмитний контроль представляє собою окремий вектор діяльності митних органів, який швидко розвивається, вирізняється власним предметом, об'єктом, цілями та завданнями і реалізовує перелік важливих функцій в процесі забезпечення економічної безпеки країни. Впровадження концепції постмитного контролю передбачає перехід від митного контролю товарів до митного контролю інформації, визначальною особливістю якого є застосування методів аудиту.

Теоретичні та методологічні основи застосування контролю в управлінні, питання вдосконалення форм і прийомів митного контролю, дослідження основ впровадження і особливостей практики проведення постмитного контролю розглянуті такими українськими вченими як І. Г. Бережнюк, О. М. Вакульчик, С. Г. Войтов, Д. О. Грицишен, В. Ю. Єдинак, Т. С. Єдинак, Л. М. Івашова, К. В. Йова, О. О. Кнішек, Л. О. Копцева, В. Ф. Максимова, О. О. Панкратьєва, П. В. Пашко, О. А. Петрик, Л. М. Пісьмаченко, В. Ф. Піхоцький, Д. В. Приймаченко, І. В. Співак, Н. А. Томчук, І. Б. Стефанюк, В. О. Шевчук, О. А. Шевчук, О. О. Яковенко та ін. Міжнародний досвід організації постмитного контролю досліджено у роботах О. О. Берзана, І. Казунари, О. Є. Кудрявцевої, Є. П. Луньової, Л. А. Попової, В. В. Соловійова, І. В. Соловійової, З. З. Цахаєвої та ін.

Попри високі результати досліджень зазначених авторів, низка питань щодо комплексного теоретичного та методичного обґрунтування засад здійснення постмитних перевірок суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності залишається нерозкритою. Хоча постмитний контроль у формі документальних перевірок

суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності в Україні де-факто існує, його визначення та поняття теоретично ніде не сформульовані та не закріплені юридично. Недостатньо розкритими та дискусійними залишаються питання визначення суті постмитного контролю, його об'єктів, суб'єктів, принципів організації та функцій, уніфікації спрощених митних процедур під час митного оформлення, розробки методик здійснення постмитного контролю, його обліково-інформаційного забезпечення. Відповідно до цього постає проблема побудови цілісної системи постмитного контролю, що обумовило актуальність і науково-практичну значимість теми, мету та задачі наукового дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційне дослідження виконано відповідно до плану науково-дослідних робіт кафедри бухгалтерського обліку та аудиту Одеського національного економічного університету за темами: «Проблеми і напрями розвитку обліку та контролю в умовах глобалізації» (державний реєстраційний номер 0109U008757), «Вдосконалення методики контролю зовнішньоекономічної діяльності суб'єктів господарювання» (державний реєстраційний номер 0115U000622). У межах наукових тем автором проведено комплексне теоретичне обґрунтування засад здійснення постмитного контролю зовнішньоекономічної діяльності підприємств, досліджено його методичне забезпечення.

Мета і задачі дослідження. Метою дисертаційної роботи є обґрунтування теоретичних положень та розробка організаційних, методичних і практичних рекомендацій щодо проведення постмитного контролю з урахуванням міжнародних вимог, спрямованих на спрощення митних процедур та модернізацію митного контролю. Відповідно до поставленої мети, у дисертації сформульовано та вирішено такі наукові завдання:

- розглянути особливості становлення і розвитку постмитного контролю в Україні та сформулювати етапи його генезису;
- конкретизувати сутність і сформулювати визначення поняття «постмитний контроль», дослідити його роль та місце в системі державного фінансового контролю;
- розробити класифікацію передумов розвитку постмитного контролю і проаналізувати їх вплив на процес становлення даної форми контролю в Україні;
- на основі аналізу пріоритетних напрямків розвитку визначити цілі постмитного контролю та побудувати його функціонально-цільову модель;
- удосконалити класифікацію об'єктів, суб'єктів, методів та функцій постмитного контролю з точки зору положень системного підходу;
- дослідити існуючу практику здійснення постмитного контролю та обґрунтувати необхідність розширення сфери реалізації цієї форми контролю в Україні;
- надати обґрунтовані пропозиції щодо вдосконалення практики постмитного контролю шляхом застосування методів аудиту;
- розробити обліково-інформаційне забезпечення методики проведення постмитного контролю операцій в режимі переробки на митній території.

Об'єктом дослідження є процес формування системи постмитного контролю, представленої сукупністю об'єктів, суб'єктів, засобів і методів контролю, які взаємодіють та утворюють єдине ціле.

Предметом дослідження є теоретичні засади та організаційно-методичне забезпечення постмитного контролю в Україні.

Методи дослідження. Теоретичною та методологічною базою дослідження є діалектичний метод пізнання; наукові положення і досвід, набутий в області економічних і соціальних реформ в Україні та світі; фундаментальні дослідження наукових організацій і окремих вчених з питань модернізації митних процедур і проведення постмитного контролю; фундаментальні положення економічної теорії та теорії систем. В процесі вирішення поставлених завдань у дисертації було використано: історико-логічний та ретроспективний методи (під час дослідження генезису постмитного контролю та формування передумов його розвитку); методи пізнання: узагальнення, абстрагування, перехресні порівняння, індукції і дедукції (при визначенні сутності постмитного контролю та вдосконаленні його понятійного апарату); статистичні методи системного аналізу: спостереження, зведення та групування, відносних і середніх величин, аналізу рядів динаміки (під час аналізу динаміки надходжень митних платежів до держбюджету, дослідження результатів проведення постмитного контролю та розробці методики оцінки фінансового стану суб'єктів господарювання в Україні); системний підхід, методи аналізу та синтезу (при дослідженні постмитного контролю як системи та розгляду її елементів).

Інформаційною базою дослідження є роботи вітчизняних і зарубіжних науковців щодо дослідження теоретичних основ, організації та методології постмитного аудиту, міжнародні й державні нормативно-правові акти, дані державних статистичних установ та міжнародних організацій, аналітичні звіти і матеріали Міністерства фінансів України, Державної фіскальної служби України, Державної казначейської служби України.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у концептуальному вирішенні проблеми формування організаційно-методичного забезпечення постмитного контролю. У процесі проведеного дослідження отримано такі основні наукові результати:

вперше:

– визначено концептуальні засади проведення постмитного контролю на основі виокремлення нормативно-правових, економіко-політичних, організаційно-кадрових, інформаційно-технічних передумов його розвитку, що дало змогу встановити можливості організаційно-методичного забезпечення постмитного контролю відповідно до вимог світових стандартів і внутрішніх національних потреб підвищення його ефективності;

удосконалено:

– періодизацію етапів генезису постмитного контролю в Україні на принципах рефлексії, що дало можливість виявити основні тенденції розвитку даної форми контролю та сформувати інформаційну складову методичного забезпечення постмитного контролю;

– визначення поняття «постмитний контроль» як форми митного контролю з

перевірки обґрунтованості та відповідності відображення суб'єктом господарювання в обліку та звітності господарських і фінансових операцій, які пов'язані зі здійсненням зовнішньоекономічної діяльності, із застосуванням методів аудиту. Формулювання змістовного наповнення вказаної дефініції сприяє упорядкуванню понять, які застосовуються у сфері митного та постмитного контролю;

- концепцію побудови системи постмитного контролю шляхом формування цілісного уявлення про постмитний контроль як відкриту систему, дослідження її властивостей, ієрархічної структури, що дало змогу побудувати п'ятирівневу декомпозицію цілей та функціонально-цільову модель постмитного контролю;

- обліково-інформаційне забезпечення окремого напряму перевірок після здійснення митного оформлення – постмитного контролю операцій з переробки на митній території, що дозволило побудувати організаційну структуру внутрішнього контролю на підприємстві, сформувані етапи та розробити методику проведення постмитного контролю операцій в режимі переробки на митній території;

набуло подальшого розвитку:

- теоретичні засади проведення постмитного контролю шляхом уточнення його об'єктів, суб'єктів, методів і функцій, що дало змогу обґрунтувати необхідність зміни вектору діяльності фіскальних органів від завдань з наповнення державного бюджету в напрямку сприяння зовнішньоекономічній діяльності та співпраці з суб'єктами господарювання;

- організаційно-прикладні аспекти реалізації постмитного контролю в Україні шляхом дослідження існуючої практики його здійснення, що дало змогу обґрунтувати необхідність формування регламентованого порядку організації та проведення постмитного контролю, а саме розробку методики здійснення перевірочних заходів і модернізацію існуючих прийомів митного контролю;

- методичний підхід до проведення постмитного контролю з використанням методів аудиту шляхом розробки методики оцінки фінансового стану підприємств - об'єктів постмитного контролю, а також спрощення процедури митного оформлення товарів на основі введення поняття «суб'єкт спрощеного контролю митної вартості» та розробки переліку критеріїв для відбору таких суб'єктів, що сприятиме упорядкуванню процедур постмитного контролю.

Практичне значення одержаних результатів. Розроблені в дисертаційній роботі підходи та пропозиції у вигляді методичних розробок і практичних рекомендацій можуть використовуватися державними органами та установами, суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності, а також вищими навчальними закладами. Основні рекомендації та розробки дисертаційної роботи використано у практичній діяльності:

- Південної митниці Міністерства доходів і зборів України (довідка № 61/15-70-04 від 06.02.2015 р.); Одеської митниці Державної фіскальної служби України (довідка № 329/10/15-70 від 06.02.2015 р.) щодо митного оформлення товарів шляхом надання підприємствам статусу «суб'єкт спрощеного контролю митної вартості» та розробки переліку критеріїв для відбору таких суб'єктів, впровадження методики проведення постмитного контролю операцій в режимі переробки на

митній території;

– Головного управління Державної фіскальної служби в Одеській області (довідка №59/10/15-32-05-01-08 від 18.02.2015 р.) щодо застосування методики оцінки фінансового стану суб'єктів господарювання під час реалізації підготовчого процесу постмитного контролю;

– ПП «Волмар Шиппінг» (довідка №03/01/2015 від 19.01.2015 р.), ТОВ «Топрак Агро» (довідка №001/3 від 29.01.2015 р.) щодо вдосконалення бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю зовнішньоекономічних операцій, в тому числі операцій з переробки на митній території, на основі розробленого обліково-інформаційного забезпечення постмитного контролю.

Теоретичні результати дослідження впроваджені в навчальний процес Одеського національного економічного університету при викладанні дисциплін «Державний фінансовий контроль», «Теорія фінансового контролю», «Особливості обліку ЗЕД», «Облік за видами економічної діяльності» (довідка №01-18/452 від 11.03.2015 р.).

Особистий внесок здобувача. Усі наукові результати, висновки та рекомендації, викладені у дисертаційній роботі, одержані автором самостійно. З наукових праць, що вийшли у співавторстві, в дисертації використано лише ідеї та результати, які становлять особистий внесок здобувача. Внесок автора у колективні праці конкретизовано в списку публікацій за темою дисертації.

Апробація результатів дослідження. Основні результати дослідження, викладені в дисертації, доповідалися та отримали позитивну оцінку на VI Міжнародній науково-практичній конференції «Економічні підсумки 2011 року: досягнення та перспективи» (м. Львів, 23-24 грудня 2011 р.), Міжнародній науково-практичній конференції «Зовнішньоекономічна політика держави та актуальні проблеми митної справи: економіко-управлінські, правові, інформаційно-технічні, гуманітарні аспекти» (м. Дніпропетровськ, 30 листопада 2012 р.), Міжнародній науково-практичній конференції «Актуальні проблеми економіки та менеджменту: теорія та практика» (м. Київ, 30-31 травня 2013 р.), Міжнародній науково-практичній конференції «Економіка, управління, фінанси: теорія та практика» (м. Хмельницький, 11-12 жовтня 2013 р.), X Міжнародній науково-практичній конференції «Наука і технології: крок до майбутнього – 2014» (м. Прага, 27 лютого – 5 березня 2014 р.), Міжнародній науково-практичній конференції «Транснаціоналізація економічних систем: тенденції та перспективи розвитку» (м. Миколаїв, 18 квітня 2014 р.), Міжнародній науково-практичній конференції «Перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу у контексті євроінтеграції» (м. Одеса, 5-6 червня 2014 р.), X Міжнародній науково-практичній конференції «Образование и наука XXI века» (м. Софія, 17-25 жовтня 2014 р.).

Наукові публікації. Основні положення та результати дисертаційного дослідження опубліковано автором у 16 наукових працях, з них: розділ у 1 колективній монографії, 7 статей у наукових фахових виданнях України, у т.ч. 1 – стаття у виданні, що включене в міжнародні наукометричні бази; 8 – доповідей і тез доповідей на наукових конференціях. Загальний обсяг публікацій складає – 26,64 друк. арк., з яких 5,62 друк. арк. належить особисто автору.

Структура і зміст дисертації. Робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Загальний обсяг дисертації становить 175 сторінок друкованого тексту, у тому числі 13 таблиць на 10 сторінках, 25 рисунків на 15 сторінках. Список використаних джерел містить 173 найменування на 19 сторінках. У дисертації вміщено 8 додатків на 59 сторінках.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ ДИСЕРТАЦІЇ

У **вступі** дисертаційної роботи обґрунтовано актуальність теми дослідження, розкрито її зв'язок з науковими темами, визначено мету, завдання, об'єкт, предмет і методи дослідження, окреслено наукову новизну та практичне значення отриманих результатів.

У **розділі 1 «Нормативно-правові та теоретичні основи постмитного контролю в Україні»** досліджено особливості становлення та розвитку постмитного контролю в Україні, визначена його сутність, роль і місце в системі державного фінансового контролю, розроблена класифікація передумов розвитку постмитного контролю в Україні.

Аналіз генезису постмитного контролю в Україні дозволив розробити періодизацію цього процесу, виділивши етапи зародження, становлення та вдосконалення. Кожен із зазначених періодів характеризується особливостями організаційного, нормативно-правового та інформаційного забезпечення. Законодавче підґрунтя форми митного контролю, яка полягає в проведенні перевірок суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності після митного оформлення, було сформовано у 1998-2004 роках на етапі зародження. У цей період митним органам були надані повноваження на здійснення виїзних перевірок та визначено механізм реалізації контрольних процедур. На етапі становлення (2005-2011 рр.) відбулося визнання на державному рівні необхідності впровадження постмитного контролю як однієї з невід'ємних умов модернізації митного контролю, спрощення процедур митного оформлення та наближення їх якісних характеристик до міжнародних стандартів. Підписання нової редакції Митного кодексу України у березні 2012 року ознаменувало початок етапу вдосконалення постмитного контролю, який відрізнявся якісно новими змінами. Положення, що містяться у Митному кодексі України, спрямовані на спрощення процедур митного оформлення шляхом зниження часових витрат і зміщення контрольних заходів на етап пост-аудиту. Досліджені етапи становлення й розвитку постмитного контролю в Україні зображені на рис. 1.

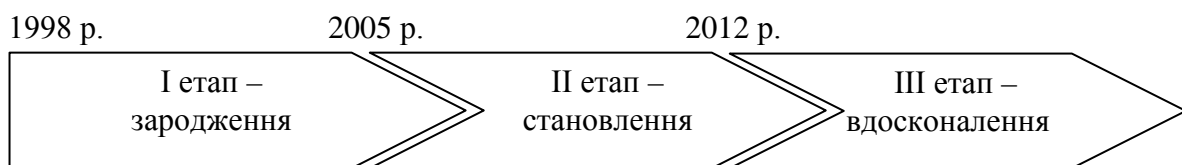


Рис. 1 – Періодизація генезису постмитного контролю в Україні

Джерело: складено автором.

Результатом генезису постмитного контролю стало первісне закріплення права контролюючих органів на проведення виїзних, а в подальшому і невиїзних документальних перевірок з питань дотримання митного законодавства, що призвело до зростання показників постмитного контролю (рис. 2).

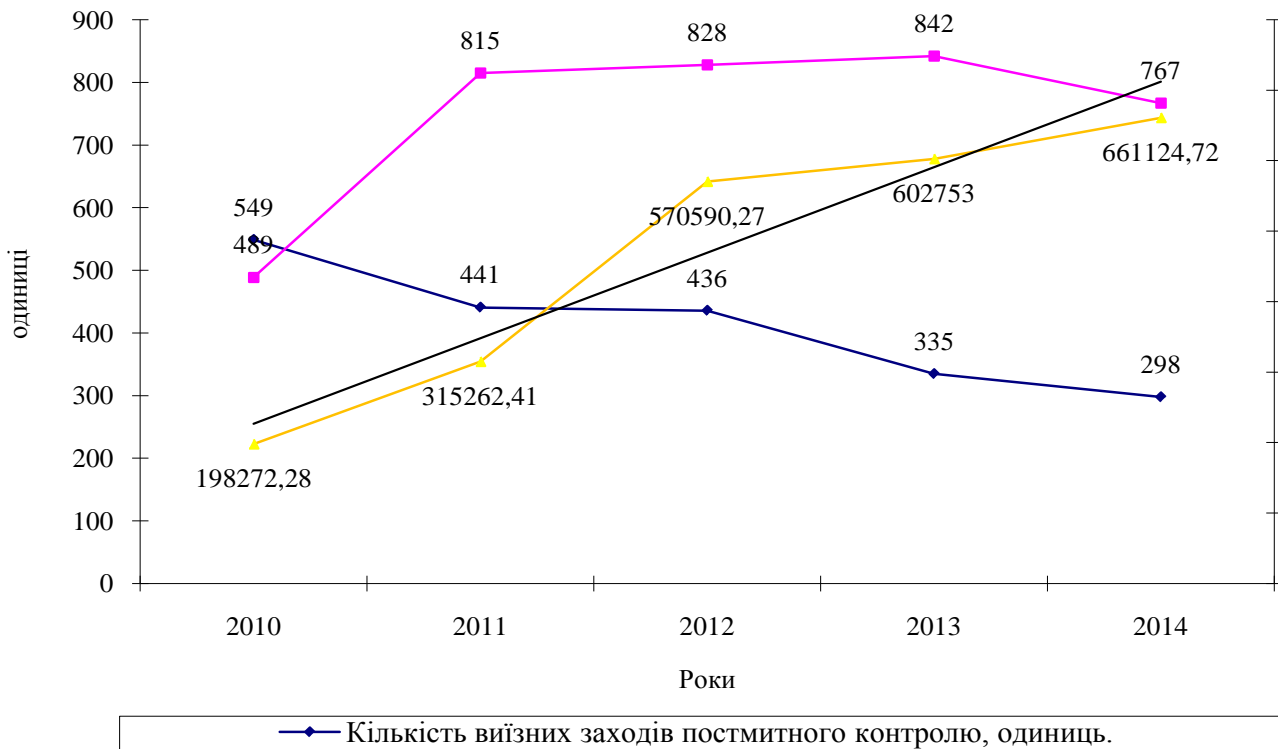


Рис. 2 – Тенденції постмитного контролю в Україні

Джерело: складено автором.

Аналіз робіт українських і зарубіжних вчених, дослідження вітчизняної та міжнародної законодавчих баз щодо трактування й визначення процедур митного контролю вже здійснених суб'єктами господарювання зовнішньоекономічних операцій, дозволили сформулювати таке визначення: постмитний контроль – це форма митного контролю з перевірки обґрунтованості та відповідності відображення суб'єктом господарювання в обліку та звітності господарських і фінансових операцій, які пов'язані зі здійсненням зовнішньоекономічної діяльності, із застосуванням методів аудиту.

Доведено, що в Україні питанням дослідження і формування передумов розвитку постмитного контролю увага не приділена ані в нормативно-правових актах, ані у працях науковців. Процес проведення перевірок після митного оформлення товарів розглядається тільки як одна з частин програми по модернізації митних процедур. На основі дослідження основоположних факторів, визначених у міжнародних документах щодо регулювання постмитного контролю, і аналізу особливостей реалізації митних процедур в Україні, сформовані чотири групи передумов розвитку постмитного контролю: нормативно-правові, економіко-політичні, організаційно-кадрові та інформаційно-технічні. Класифікація передумов розвитку постмитного контролю в Україні відображена на рис. 3.



Рис. 3 – Схема розвитку постмитного контролю в Україні

Джерело: складено автором.

У розділі 2 «Організаційні засади системи постмитного контролю» розглянуто постмитний контроль як систему, визначено її елементи, сформовані принципи, цілі та функції системи, досліджено особливості системної взаємодії постмитного контролю із зовнішнім середовищем.

В дисертації постмитний контроль розглядається як відкрита система, шляхом визначення придатності положень теорії систем та обґрунтування доцільності їх застосування до цієї форми контролю, а також характеристики сутності системного підходу щодо досліджень у даній сфері. Постмитний контроль у дисертаційній роботі розглянутий одночасно і як самостійна система (відносно елементів контролю) і як підсистема, що входить до складу системи більш високого рівня – системи митного контролю (рис. 4).

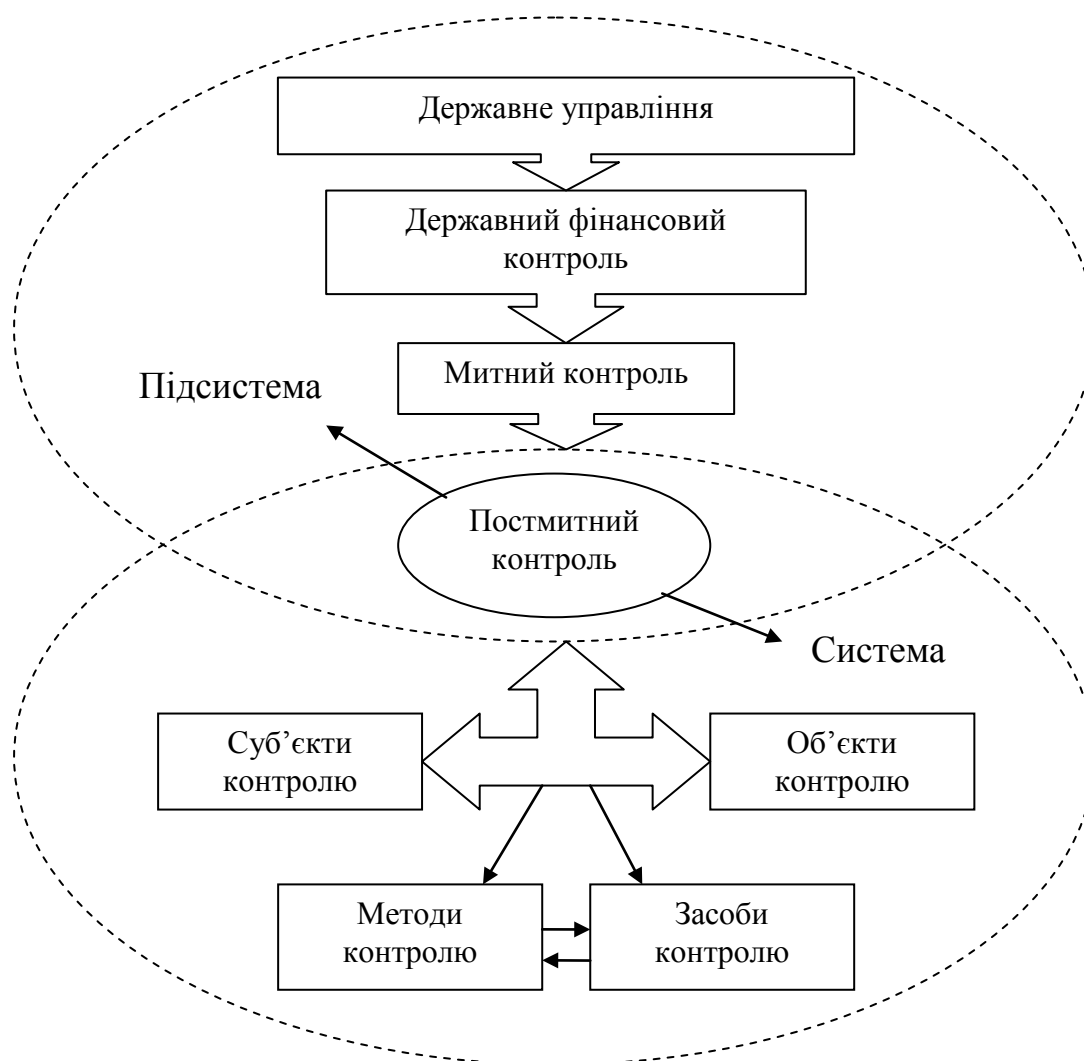


Рис. 4 – Постмитний контроль як ієрархічно структурована система

Джерело: складено автором.

Цілі державного управління, державного фінансового контролю та постмитного контролю взаємопов'язані, проте не є ідентичними. Застосування алгоритму трансформації цілей різних рівнів дало змогу дійти висновку щодо доцільності та можливості трансформації цільових спрямувань державного

управління у цілі державного фінансового контролю, а цілей останнього – у цілі постмитного контролю. На основі аналізу постмитного контролю, враховуючи підцілі системи та склад цілей вищого рівня, сформована декомпозиція цілей системи постмитного контролю. Згідно з цілями постмитного контролю будується структура системи і визначається необхідний для її існування та ефективної діяльності ряд функцій. Між цілями системи постмитного контролю та її функціями встановлюється круговий зв'язок. Взаємозв'язок цілей та функцій постмитного контролю унаочнено в функціонально-цільовій матриці. В рамках загальної теорії систем визначені наступні властивості системи постмитного контролю: цілісність, адаптивність, упорядкованість, структурність, динамічність, ієрархічність, комунікативність, емерджентність, відкритість.

Постмитний контроль як система являє собою сукупність об'єктів, суб'єктів, засобів і методів контролю, які взаємодіють та утворюють єдине ціле з метою досягнення поставлених цілей. Об'єкти системи постмитного контролю у дисертації розглянуті дворівнево. На макрорівні контроль спрямовано на підприємства, які безпосередньо здійснюють зовнішньоекономічну діяльність, забезпечують супроводження цієї діяльності (брокерські фірми, посередники, експедитори, митні склади і т.д.) або займаються реалізацією ввезених товарів. На рівні безпосередньої діяльності підприємства об'єктами постмитного контролю є окремі господарські операції у відповідності до вимог податкового та митного законодавства. Предметом постмитного контролю виступають аспекти та прояви відносин, які виникають у процесі зовнішньоекономічної діяльності. До предмету постмитного контролю віднесені: правильність складання первинних документів, законність зовнішньоекономічних операцій, правильність нарахування, повнота, своєчасність сплати податків та зборів, правдивість інформації про об'єкт оподаткування і т.д. До суб'єктів постмитного контролю в Україні належать Державна фіскальна служба України, спеціалізований підрозділ, який входить до центрального апарату служби, – Департамент податкового та митного аудиту, управління податкового та митного аудиту в розрізі територіальних одиниць й уповноважені на проведення контролю посадові особи.

Метод контролю є невід'ємною складовою системи постмитного контролю. В процесі постмитних перевірок використовується велика кількість різноманітних методів, які за своєю суттю є суб'єктивними, але інтерпретуються по-різному в залежності від цілей та задач контролю. У роботі сформовано п'ять основних груп методів постмитного контролю: загальнонаукові методи, методи аудиту, нормативно-правові методи, емпіричні методи та методи інших наук, зокрема теорії ймовірності, бухгалтерського обліку, інформаційних технологій, статистики тощо.

Функції постмитного контролю реалізуються через його основні принципи. Аналіз положень Лімської декларації та робіт науковців, які розглядають принципи митного контролю та митної політики, дозволив сформулювати такі принципи постмитного контролю як законність, об'єктивність, незалежність, ефективність, конфіденційність, професіоналізм та вибірковість. На основі аналізу сучасних світових тенденцій та завдань, які стоять перед митними адміністраціями, сформовані основні функції постмитного контролю – превентивна, інформаційна,

контрольна, коригувальна та функція сприяння, а також відображено їх взаємозв'язок з функціями митних органів України, визначених Концепцією реформування діяльності митної служби України «Обличчям до людей».

У розділі 3 «Методичне забезпечення постмитного контролю» проведений аналіз існуючого механізму здійснення постмитного контролю в Україні, запропоновано шляхи вдосконалення митних процедур шляхом застосування методів аудиту, розроблено обліково-інформаційне забезпечення і методика постмитного контролю операцій в режимі переробки на митній території.

У сучасних умовах поглиблення зв'язків між національними економіками та зростання масштабів виробництва зовнішньоекономічна діяльність обґрунтовано займає місце основного вектору розвитку економіки будь-якої країни. Товарообіг України у 2014 році склав 108296 млн. доларів, що у 1,33 рази більше відповідного показника 2006 року, темпи зростання імпорту за 2006-2014 рр. становили 125,78%, експорту – 140,32%. Тенденція до зростання товарообігу збільшує навантаження на митні органи та зумовлює виникнення додаткових ризиків, що потребує відповідного коригування підходів до проведення митного оформлення та подальшого контролю. Дієвим інструментом державного контролю в процесі реалізації фіскальної функції та забезпечення економічної безпеки країни у сфері зовнішньоекономічної діяльності є постмитний контроль.

Аналіз показників проведення постмитного контролю в Україні у 2011-2014 роках свідчить про тенденцію до зростання сум, донарахованих за результатами таких перевірок, та стабільно низького рівня їх сплати до державного бюджету. Платежі, сплачені учасниками зовнішньоекономічної діяльності до державного бюджету у 2014 році, складають 65,62 % від загальної суми донарахованих платежів за результатами постмитних перевірок. Зазначена ситуація більшою мірою обумовлена частими випадками ухиленням від сплати податкового боргу шляхом використання механізму апеляцій. Доведено, що різниця між донарахованими і сплаченими сумами за результатами проведення постмитного контролю спричинена негативним впливом організаційно-методичного характеру. По-перше, якщо підприємства легко оскаржують вагомий відсоток нарахувань, це свідчить про недосконалість організації і методики інспектування представниками постмитного контролю; по-друге, про відсутність на підприємствах ефективного внутрішнього контролю, якому можна довіряти певною мірою та проводити більш якісні постмитні перевірки з нарахуванням реальних сум платежів до бюджету. За результатами дослідження існуючої практики здійснення постмитного контролю в Україні сформований перелік невирішених проблем, які гальмують процес імплементації цієї форми митного контролю: обмежене використання методів аудиту під час проведення контрольних дій; відсутність методик по відбору об'єктів постмитного контролю, проведення перевірочних заходів та виявлення порушень; ігнорування вимог Кіотської конвенції щодо проведення аудиту на постійній циклічній основі; відсутність чітких вимог щодо планування постмитного контролю.

У роботі сформовано основні етапи проведення перевірок суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та узагальнено механізм здійснення постмитного контролю (рис. 5).

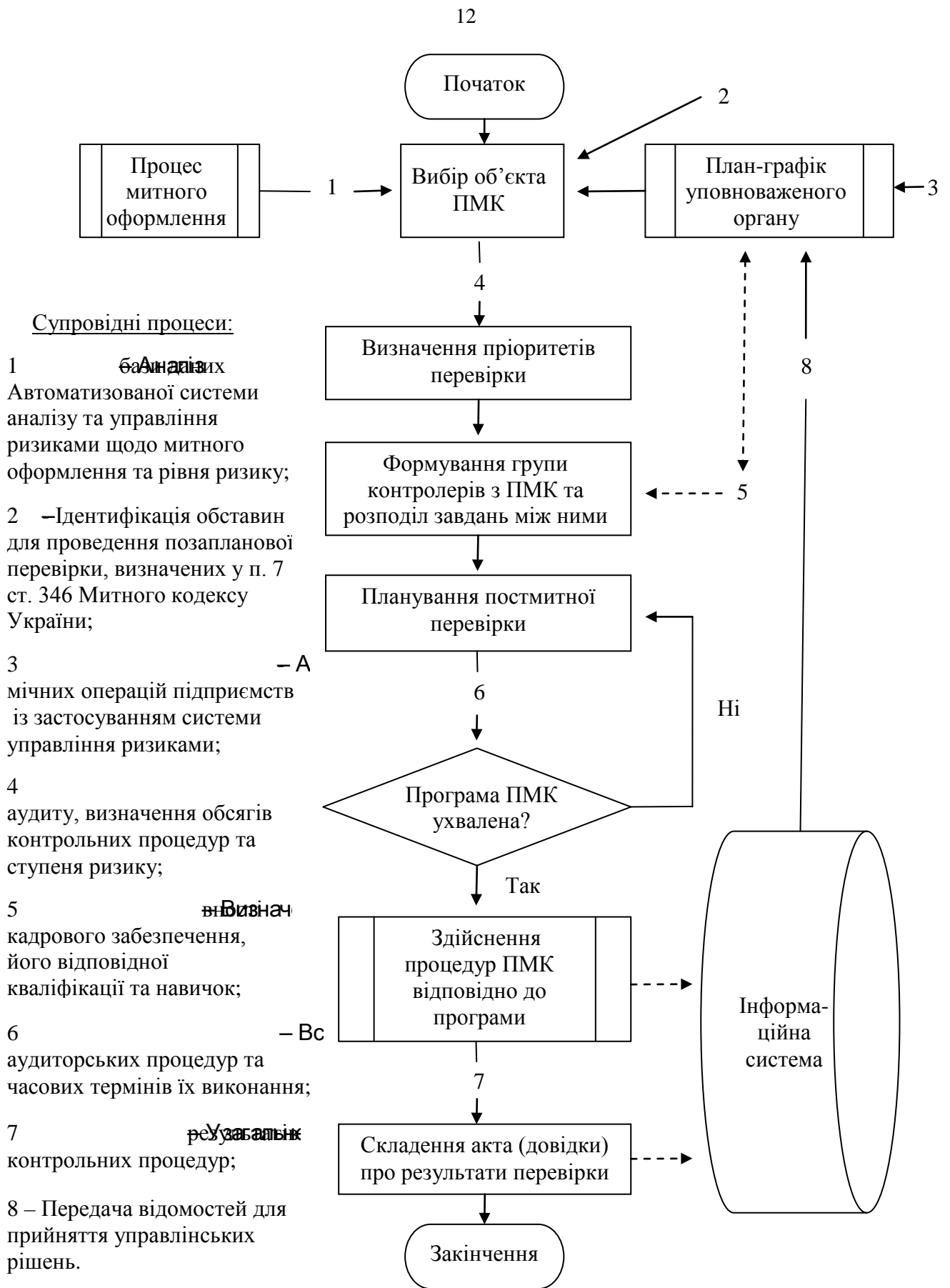


Рис. 5 – Алгоритм здійснення постмитного контролю (ПМК)

Джерело: складено автором.

Вдосконалення постмитного контролю в Україні має починатися з впровадження практики використання методів аудиту на етапі планування та під час проведення перевірок, а саме оцінки сильних і слабких сторін об'єкта контролю, аналізу його фінансового стану, запиту корпоративних даних за допомогою анкетування, тощо. Розроблені шляхи вдосконалення прикладних засад застосування постмитного контролю визначення митної вартості: до суб'єктів господарювання застосовуються спрощені процедури під час митного оформлення, проте подальший контроль та підтвердження заявленої митної вартості відбувається не етапі проведення постмитного контролю таких суб'єктів господарювання. Суть зазначених змін в процесі митного оформлення полягає у наданні можливості суб'єктам зовнішньоекономічної діяльності декларувати товар за заявленою митною вартістю, оминаючи довготривалий процес її перевірки контролюючими органами під час перетину кордону. Сформовано перелік критеріїв відбору підприємств для надання статусу «суб'єктів спрощеного контролю митної вартості»:

- 1) підтвердження здатності відповідати за зобов'язаннями зі сплати податків, митних платежів і нарахованих штрафів, а також можливості функціонування на безперервній основі;
- 2) відсутність заборгованості відповідно до митного та податкового законодавства;
- 3) відсутність фактів притягнення посадових осіб підприємства до адміністративної відповідальності за порушення митних правил, визнаних у судовому порядку;
- 4) укладення суб'єктом господарювання контрактів з нерезидентами, що не знаходяться в офшорних зонах;
- 5) внесення фінансового забезпечення щодо донарахованих фінансових санкцій у разі коригування митної вартості за результатами постмитного контролю.

З метою оптимізації підготовчого процесу постмитного контролю розроблена методика аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств – об'єктів постмитного контролю. Запропонована методика передбачає наступні етапи: розрахунок фінансових показників діяльності суб'єкта господарювання; оцінка фінансових показників за бальною шкалою (від 0 до 2) в залежності від їх значень та розрахунок загальної суми балів за всіма групами показників; визначення інтегрального показника фінансового стану у відсотках. Значення інтегрального показника дає змогу оцінити фінансовий стан суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності та класифікувати його за чотирма групами. Посадова особа фіскальної служби має планувати перевірку залежно від групи, до якої був віднесений суб'єкт зовнішньоекономічної діяльності, за принципом: чим менше величина інтегрального показника, тим більший обсяг контрольних процедур необхідно застосовувати. На основі даних фінансової звітності суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності Одеської області за 2013 рік проведений розрахунок економічних показників відповідно до розробленої методики.

Збільшення за останні роки в Україні обсягів переробки сировини на давальницьких умовах, що супроводжується одночасним зростанням кількості порушень митних правил під час здійснення таких операцій, спонукає до виділення окремого напрямку перевірок після здійснення митного оформлення – постмитного контролю операцій з переробки на митній території.

З метою забезпечення задач постмитного контролю, а також реалізації

інтересів підприємства-переробника, розроблена організація внутрішнього контролю операцій з давальницькою сировиною відповідно до чотирьох стадій: підготовчої, постачання давальницької сировини, переробки давальницької сировини, передачі продуктів переробки та розрахунків із замовником. На базі розробленого підходу до організації сформовано алгоритм оцінки внутрішнього контролю на підприємстві суб'єктами постмитного контролю. В результаті проведеного дослідження розроблена Методика проведення постмитного контролю суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності в частині перевірки дотримання законодавства при здійсненні операцій в режимі переробки на митній території. Методика передбачає проведення постмитного контролю за п'ятьма етапами: перевірка правових аспектів здійснення операцій з давальницькою сировиною; оцінка доцільності та законності операцій з переробки товарів на митній території; перевірка правильності ведення бухгалтерського обліку операцій з давальницькою сировиною; визначення правильності нарахування та сплати податків і зборів на етапі ввезення, переробки та вивезення готової продукції. Розроблене обліково-інформаційне забезпечення постмитного контролю слугує основою під час перевірки правильності та обґрунтованості відображення операцій з давальницькою сировиною посадовими особами Державної фіскальної служби України, а також може використовуватися суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності для вдосконалення бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю операцій з переробки на митній території.

ВИСНОВКИ

Одержані результати в сукупності вирішують важливе наукове завдання – теоретичне узагальнення та розробку організаційних і методичних засад здійснення постмитного контролю в Україні. Основні висновки й рекомендації теоретичного та науково-практичного характеру, здобуті в ході проведеного дослідження, полягають у наступному:

1. За результатами дослідження процесів становлення та розвитку постмитного контролю в Україні виділено три періоди його генезису: зародження, становлення та вдосконалення. Визначено, що основними тенденціями розвитку постмитного контролю в Україні є постійні зміни нормативно-правової бази з питань регулювання постмитних перевірок та часті реорганізації у структурі підрозділів, які відповідають за дану форму перевірок, що значно уповільнює розвиток постмитного контролю. На процес удосконалення митного законодавства і практики його застосування, в тому числі під час проведення постмитного контролю, позитивно вплинуло підписання Кіотської конвенції, ратифікація Рамкових стандартів, а також прийняття Митного кодексу України у 2012 році, положення якого регламентують порядок проведення документальних перевірок. Незважаючи на позитивні зміни у законодавчому полі, неврегульованими залишаються питання розробки методик проведення постмитного контролю, його інформаційного та аналітичного забезпечення, уніфікації спрощених митних процедур під час митного оформлення.

2. Доведено, що попри фактичне проведення документальних перевірок суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності в Україні, визначення і поняття постмитного контролю теоретично ніде не сформульоване та не закріплене юридично, про що свідчить відсутність зазначеного терміну у законодавчих актах, наявність різних варіантів трактування його економічної суті у науковій літературі. Обґрунтовано, що термін документальна перевірка, який міститься у Митному кодексі України, не повністю відповідає суті постмитного контролю, тому що документальна перевірка є методом здійснення, а не формою митного контролю. На основі аналізу вітчизняних нормативно-правових актів та міжнародних стандартів, сформоване визначення процедур митного контролю після митного оформлення товарів: постмитний контроль – це форма митного контролю з перевірки обґрунтованості та відповідності відображення суб'єктом господарювання в обліку та звітності господарських і фінансових операцій, які пов'язані зі здійсненням зовнішньоекономічної діяльності, із застосуванням методів аудиту.

3. На основі аналізу основоположних факторів, виділених у міжнародних документах з регулювання постмитного контролю та дослідження особливостей здійснення митних процедур в Україні, сформовано чотири групи передумов розвитку постмитного контролю: нормативно-правові, економіко-політичні, організаційно-кадрові та інформаційно-технічні. Обґрунтовано, що чітко сформовані передумови є основою для реалізації мети, завдань та принципів постмитного контролю. Відповідно до виділених передумов, розроблена схема розвитку постмитного контролю, яка відображає взаємозв'язок останніх з етапами генезису постмитних перевірок.

4. Визначено, що постмитний контроль є ієрархічно структурованою системою, яка взаємодіє з надсистемою державного фінансового контролю та залежить від системи державного управління в цілому. Враховуючи цілі вищого рівня, побудована п'ятирівнева декомпозиція цілей системи постмитного контролю. Розглянуто вплив державного управління в сфері фінансового контролю на постмитний контроль як результат взаємодії двох систем: системи державного управління та системи постмитного контролю. Доведено, що постмитний контроль є складною відкритою системою, яка за допомогою прямих і зворотних зв'язків обмінюється інформацією із зовнішнім середовищем. Охарактеризовані структурні зв'язки елементів системи постмитного контролю, основними з яких є об'єкти, суб'єкти, методи та засоби контролю.

5. На основі положень системного підходу виділено суб'єкти та об'єкти постмитного контролю, а також досліджено їх взаємозв'язок. Об'єкти системи постмитного контролю розглянуті дворівнево та представлені підприємствами, які безпосередньо здійснюють зовнішньоекономічну діяльність, або забезпечують супроводження такої діяльності, та окремими господарськими операціями, відповідність вимогам податкового та митного законодавства яких перевіряється. До суб'єктів постмитного контролю в Україні належать Державна фіскальна служба України, спеціалізований підрозділ, який входить до центрального апарату служби, – Департамент податкового та митного аудиту, управління податкового та митного аудиту в розрізі територіальних одиниць й уповноважені на проведення

контролю посадові особи. Сформовано п'ять основних груп методів постмитного контролю: загальнонаукові методи, методи аудиту, нормативно-правові методи, емпіричні методи та методи інших наук, зокрема теорії ймовірності, бухгалтерського обліку, інформаційних технологій, статистики і т.д. На основі аналізу положень Лімської декларації та робіт науковців, які розглядають принципи митного контролю та митної політики, сформовані такі принципи постмитного контролю як законність, об'єктивність, незалежність, конфіденційність, професіоналізм, вибірковість та ефективність. Відповідно до принципів і цілей системи постмитного контролю, визначений необхідний для її існування та ефективної діяльності ряд функцій. Встановлено круговий зв'язок між цілями системи постмитного контролю та її функціями, на основі чого побудовано функціонально-цільову матрицю постмитного контролю.

6. За даними аналізу показників зовнішньоекономічної діяльності відзначені тенденції до зростання товарообігу в Україні, збільшення навантаження на митні органи та виникнення митних ризиків, що потребує відповідного коригування підходів до проведення митного оформлення та подальших контрольних дій. Проведено аналіз результатів здійснення документальних перевірок в Україні у 2011-2014 рр. і обґрунтовано дієвість цієї форми державного контролю в процесі реалізації фіскальної функції та забезпеченні економічної безпеки країни у сфері зовнішньоекономічної діяльності. Сформовано перелік невирішених проблем, які гальмують процес імплементації постмитного контролю в Україні. Обґрунтовано, що вирішення проблемних питань практичної реалізації документальних перевірок передбачає формування регламентованого порядку організації та проведення постмитного контролю шляхом розробки методики аналізу і здійснення перевірочних заходів, модернізації існуючих прийомів митного контролю.

7. Доведено, що використання методів аудиту під час процесу планування, проведення та узагальнення результатів документальних перевірок є першочерговим кроком в процесі розвитку постмитного контролю. Розглянуті прикладні аспекти митного оформлення товарів, шляхом надання права підприємствам на проходження спрощених митних процедур з подальшою перевіркою заявленої митної вартості оформлених товарів шляхом проведення постмитного контролю. З цією метою введено категорію «суб'єкт спрощеного контролю митної вартості», сформовано перелік критеріїв відбору підприємств які відповідають зазначеній категорії, а також розроблена методика оцінки фінансового стану таких суб'єктів господарювання.

8. Використання обліково-інформаційного забезпечення безпосередньо впливає на методику постмитного контролю, під час проведення якого перевіряється обґрунтованість та відповідність відображення господарських і фінансових операцій в обліку та звітності суб'єкта господарювання. Розроблені практичні рекомендації щодо обліково-інформаційного забезпечення окремого напряму перевірок після здійснення митного оформлення – постмитного контролю операцій з переробки на митній території. За результатами дослідження побудована організаційна структура внутрішнього контролю на підприємстві, сформовані етапи та розроблена методика проведення постмитного контролю операцій в режимі переробки на митній території.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Монографії

1. Облік і контроль в управлінні економічною стійкістю підприємств в умовах глобалізації: Монографія / за ред. д.е.н., професора Максимової В.Ф. – Одеса: ОНЕУ, 2014. – 461 с. (21,29 друк. арк.) *Особистий внесок здобувача – 0,86 друк. арк.: розділ 2.4 «Постмитний контроль як організаційна система».* – С. 274-293.

Статті у виданнях іноземних держав та у виданнях України, які включені до міжнародних наукометричних баз

2. Sagaryova D.O. Post-clearance control in integrated border management / Maksimova V.F., Sagaryova D.O. // Актуальні Проблеми Економіки, 2014. – № 6 (156). – С. 403-412 (0,87 друк. арк.). *Особистий внесок здобувача – 0,57 друк. арк.: досліджена сутність, роль та місце постмитного контролю в системі державного фінансового контролю, сформоване визначення поняття «постмитний контроль».*

Статті у наукових фахових виданнях

3. Сагарьова Д.О. Детермінація процедур постмитного контролю // Науковий вісник. Одеський національний економічний університет. Всеукраїнська асоціація молодих науковців. – Науки: економіка, політологія, історія. – Одеса: ОНЕУ, 2012. – №10 (162). – С. 91-100 (0,53 друк. арк.).

4. Sagareva D. Features of the post-clearance audit in Ukraine // Socio-economic research bulletin. – Odessa: ONEU, 2012. – Part 1. Issue 3 (46). – P. 139-142 (0,30 друк. арк.)

5. Сагарьова Д.О. Роль постмитного контролю в забезпеченні фіскальної функції митних органів // Вісник Університету банківської справи Національного банку України (м. Київ). – 2013. – № 1 (16). – С. 255-258 (0,40 друк. арк.).

6. Сагарьова Д.О. Генезис постмитного контролю в Україні // Вісник Академії митної служби України. Серія: «Економіка», 2013. – № 1 (49) – С. 46-53 (0,6 друк. арк.).

7. Сагарьова Д.О. Передумови розвитку постмитного контролю в Україні // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. Випуск 36: у чотирьох частинах. – Черкаси: ЧДТУ, 2014. – Вип. 36. – Частина 1. – Том 1. – С. 171-178 (0,70 друк. арк.).

8. Сагарьова Д.О. Вдосконалення постмитного контролю за правильністю визначення митної вартості // Економіка: реалії часу = Economics: time realities: електрон. наук. вид. / Одес. нац. політехн. ун-т. – О.: [б. в.], 2014. – № 6 (16). – С. 211-216 (0,57 друк. арк.).

Матеріали наукових конференцій

9. Сагарьова Д.О. Проблемні аспекти впровадження постмитного контролю на основі методів аудиту // Економічні підсумки 2011 року: досягнення та перспективи: матеріали VI міжнар. наук.-прак. конф. 23-24 грудня 2011 року. – Львів: Львівська економічна фундація, 2011. – Ч. III. – С. 71-73 (0,30 друк. арк.).

10. Сагарьова Д.О. Особливості організації та проведення постмитного контролю в США // Зовнішньоекономічна політика держави та актуальні проблеми митної справи: економіко-управлінські, правові, інформаційно-технічні, гуманітарні

аспекти: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. 30 листопада 2012 року. – Дніпропетровська Академія митної служби України, 2012. – С. 208-209 (0,13 друк арк.).

11. Сагарьова Д.О. Вплив реорганізації державної митної служби України на розвиток постмитного контролю // Актуальні проблеми економіки та менеджменту: теорія та практика: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. 30-31 травня 2013 року. – К.: ГО «Київський економічний науковий центр», 2013. – Ч. 3. – С. 13-15 (0,16 друк. арк.).

12. Сагарьова Д.О. Постмитний контроль як складова частина державного фінансового контролю // Економіка, управління, фінанси: теорія та практика: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. 11-12 жовтня 2013 року. – Херсон: Гельветика, 2013. – С. 126-129 (0,21 друк. арк.).

13. Сагарьова Д.О. Суб'єкти постмитного контролю в Україні // Věda a technologie: krok do budoucnosti – 2014: materiály X mezinárodní vědecko - praktická konference 27 února - 05 března 2014 roku. Díl 5 Ekonomické vědy. – Praha: «Education and Science» s.r.o, 2014. – С. 29-32 (0,15 друк. арк.).

14. Сагарьова Д.О. Завдання та цільові індикатори здійснення постмитного контролю // Транснаціоналізація економічних систем: тенденції та перспективи розвитку: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. 18 квітня 2014 р. – Миколаїв: Гельветика, 2014. – С. 292-293 (0,15 друк. арк.).

15. Сагарьова Д.О. Особливості визначення цілей системи постмитного контролю // Перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу у контексті євроінтеграції: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. 5-6 червня 2014 р. – Одеса: ОНЕУ, 2014. – С. 130-132 (0,21 друк. арк.).

16. Сагарева Д.А. Механизм осуществления посттаможенного контроля в Украине // Образованието и наката на XXI век - 2014: материали за X междунар. научн.-практ. конф. 17-25 октомври 2014 года. – София: Бял ГРАД-БГ. – Том 2. Икономики. – С. 6-10 (0,22 друк. арк.).

АНОТАЦІЯ

Сагарьова Д.О. Організаційно-методичне забезпечення постмитного контролю. – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Одеський національний економічний університет, Одеса, 2015.

Дисертаційна робота спрямована на теоретичне узагальнення та розробку організаційних і методичних засад здійснення постмитного контролю, враховуючи положення міжнародних вимог щодо спрощення митних процедур та модернізації митного контролю.

У роботі досліджено особливості становлення та розвитку постмитного контролю в Україні, визначена його сутність, роль і місце в системі державного фінансового контролю, розроблена класифікація передумов розвитку постмитного контролю в Україні. Розглянуто постмитний контроль як систему, визначено її елементи, сформовано принципи, цілі та функції системи, досліджено особливості системної взаємодії постмитного контролю із зовнішнім середовищем.

Проведений аналіз існуючого механізму здійснення постмитного контролю в Україні, запропоновано шляхи вдосконалення митних процедур шляхом застосування методів аудиту. Розроблено обліково-інформаційне забезпечення і методика постмитного контролю операцій з переробки на митній території.

Ключові слова: постмитний контроль, зовнішньоекономічна діяльність, організаційні засади, методичне забезпечення, спрощені митні процедури, документальна перевірка.

АННОТАЦИЯ

Сагарева Д.А. Организационно-методическое обеспечение посттаможенного контроля. – Рукопись.

Диссертация на соискание научной степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.09 – бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности). – Одесский национальный экономический университет, Одесса, 2015.

Диссертационная работа направлена на теоретическое обобщение и разработку организационных и методических основ проведения посттаможенного контроля, учитывая положения международных требований об упрощении таможенных процедур и модернизации таможенного контроля.

В работе исследованы особенности становления и развития посттаможенного контроля в Украине, определена его сущность, роль и место в системе государственного финансового контроля, разработана классификация предпосылок развития посттаможенного контроля. Рассмотрен посттаможенный контроль как система, определены ее элементы, сформированы принципы, цели и функции системы, исследованы особенности системного взаимодействия посттаможенного контроля с внешней средой.

Проведен анализ существующего механизма осуществления посттаможенного контроля в Украине, предложены пути совершенствования таможенных процедур с использованием методов аудита. Разработано учетно-информационное обеспечение и методика посттаможенного контроля операций по переработке на таможенной территории.

Ключевые слова: посттаможенный контроль, внешнеэкономическая деятельность, организационные основы, методическое обеспечение, упрощенные таможенные процедуры, документальная проверка.

ANNOTATION

Sagaryova D.O. Organizational and methodological support of post-clearance control. – Manuscript.

Thesis for the Candidate of Economic Science academic degree with major in 08.00.09 – accounting, analysis and auditing (by the types of economic activity). – Odessa National Economic University, Odessa, 2015.

The dissertation research is aimed at theoretical generalization and development of organizational and methodical bases for post-clearance control, according to the international requirements on the simplification of customs procedures and modernization of customs control.

The features of formation and development of post-clearance control in Ukraine have been investigated, stages of its genesis have been formed. Essence, role and place of post-clearance control in the system of state financial control have been determined and definition of “post-clearance control” has been formed. Based on the study of fundamental factors that are identified in the international documents concerning the regulation of post-clearance control and analysis of its implementation in Ukraine, four groups of preconditions of post-clearance control have been classified. Influence of such preconditions on the process of post-clearance control formation in Ukraine has been analyzed.

Post-clearance control in dissertation has been examined both as a standalone system (relative to control elements) and as a subsystem, part of the higher-level system – a system of customs control. Based on the analysis of post-clearance control, considering subgoals of systems and composition of higher-level goals, decomposition of goals of the post-clearance control has been formed. The relationship of goals and functions of post-clearance control has been evident in functional and target matrix.

Principles, objectives and functions of the system of post-clearance control have been formed in thesis. Objects of post-clearance control system in dissertation research have been examined two-tiered: on the macro level and on the level of enterprise’s activity. Five major groups of methods of post-clearance control have been formed in thesis. Based on analysis of modern world trends and objectives customs administrations are facing with, basic functions of post-clearance control have been formed and their relationship with the functions of customs authorities in Ukraine has been displayed.

Process of documentary checks implementation in Ukraine for 2011-2014 years has been analyzed and efficacy of such form of state control in the implementation of fiscal functions and ensuring of economic security in foreign economic activity has been proved. In thesis the main stages of foreign trade inspections have been formed and mechanism of post-clearance control has been generalized. It has been substantiated that the methods of audit in the processes of planning, implementation and summarizing results of documentary checks is the primary step in the development of post-clearance control. In order to optimize the preparation process of post-clearance control the technique of enterprises’ financial and economic activity analysis has been developed.

Practical recommendations for accounting and information support of inspections after customs clearance – post-clearance control of inward processing operations have been formed. According to a study the organizational structure of internal control in the enterprise has been built, stages and technique of post-clearance control of inward processing operations have been formed.

Key words: post-clearance control, external economic activities, organizational bases, methodical support, simplified customs procedures, documentary check.