

Викладення основного матеріалу. Гармонізація вітчизняної системи митного законодавства з міжнародним правом вимагає пошуку нових форм організації та забезпечення митного контролю. Однією з форм митного контролю є проведення постмитних перевірок, тобто перевірок тих операцій, які вже були здійснені. Слід зазначити, що на сьогодні думки щодо трактування процедур контролю після митного оформлення товарів відрізняються. Так, наприклад, О.М. Вакульчик та О.О. Кнішек [1, с. 52], вважають, що пост митний контроль – це–система заходів, методів та прийомів, які використовують посадові особи митних органів під час організації та проведення на основі методів аудиту контролю законності, повноти й достовірності відображення зовнішньоекономічних операцій у системі бухгалтерського обліку і звітності, правильності нарахування та своєчасності сплати митних податків і платежів підприємствами-суб'єктами ЗЕД до державного бюджету.

В свою чергу, в частині процедур контролю після митного оформлення, Є.П. Луньова [2, с. 7], О.Е. Кудрявцев, В.В. Соловійов, І.В. Соловійова [3, с. 97], О.О. Берзан [4] зазначають митний аудит. Зокрема, автори Є.П. Луньова [2, с. 7] та О.О. Берзан [4, с. 74] визначають практично ідентичне трактування даної категорії, а саме, що митний аудит – це комплекс взаємопов'язаних заходів, які здійснюються митними органами з метою проведення перевірок діяльності учасників ЗЕД після завершення митного оформлення. Однак, на думку О.Е. Кудрявцева, В.В. Соловійова та І.В. Соловійової [3, с. 97], митний аудит – форма митного контролю, яка є систематичним процесом збору та оцінки відомостей, що були заявлені під час митного оформлення товару, з метою визначення ступеня відповідності цих відомостей законодавству.

Слід зазначити, що в частині визначення сутності контрольних процедур після митного оформлення зустрічається ще поняття «митний пост-аудит». На думку О.А. Гончарука [5, с. 166], «митний пост-аудит – система обов'язкових контрольних дій (із застосуванням методів документального та фактичного контролю) з перевірки законності, доцільності, достовірності інформації, наданої суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності, що перевіряється під час здійснення митного контролю, а також законності та правильності дій посадових осіб (представників) суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності».

В свою чергу, Л.О. Копцева [6, с. 63] вважає, що «митний пост-аудит – контроль за достовірністю відомостей, які пред'являються для проведення митного контролю та митного оформлення товарів та транспортних засобів після їх випуску у вільний обіг». А на думку І.С.

Губіної [7, с. 35], «митний пост-аудит є формою митного контролю, який проводиться митними органами для перевірки фінансових документів, декларацій та інших документів суб'єкта ЗЕД, що надаються до митного органу під час переміщення товарів та транспортних засобів через митну територію у будь-який час, з метою виявлення контрабанди, порушень митних правил (наприклад, недоплата митних платежів шляхом заниження митної ставки тощо), а також пришвидшення процедур митного оформлення».

Проте П.В. Пашко [8, с. 8], під час трактування сутності даного поняття, зазначає: «митний пост-аудит контроль – це метод контролю економічних операторів шляхом перевірки їх рахунків, обліку та систем». Вважаємо, що дане визначення не повністю розкриває сутність такої категорії, як митний пост-аудит. У свою чергу, І.В. Співак [9, с. 148] зазначає, що «митний пост-аудит – перевірка діяльності учасників зовнішньоекономічної діяльності, що здійснюється після завершення митного оформлення». Відповідно до визначення Л.М. Івашової, Т.С. Єдинак та В.Ю. Єдинак [10, с. 16], «митний пост-аудит є різновидом зовнішнього загальнодержавного контролю, що здійснюється спеціальними органами державної влади – митними органами після завершення процедури митного контролю та митного оформлення випущених в обіг товарів».

Таким чином, з огляду на зазначене вище, можна стверджувати про неоднозначність думок щодо визначення сутності поняття «контрольних процедур після митного оформлення», зокрема у літературних джерелах зустрічаються такі категорії: постмитний контроль, митний аудит, митний пост-аудит, митний пост-аудит контроль тощо. Щодо міжнародного законодавства, то Митним Кодексом ЄС [11] передбачено, що: «митні органи, після оформлення товарів та з метою впевнитися в достовірності відомостей, вказаних у митній декларації, можуть перевіряти будь-які документи та свідчення, які належать до даних товарів, або до комерційних операцій, що проводилися до або після випуску товарів, в яких ці товари брали участь». А відповідно до технічної примітки № 5 «Постмитний аудит» Переговорів Цільового фонду ЮНКТАД щодо спрощення процедур торгівлі [12]: «постмитний контроль – це митний контроль, заснований на методах аудиту, що проводиться після випуску вантажів з-під митної варті. Метою таких перевірок є підтвердження точності та достовірності декларацій, що охоплює контроль даних, бізнес-систем, документів та книг бізнес-трейдерів».

В свою чергу, Керівництво з постмитного аудиту Всесвітньої митної організації [13] зазначає, що «постмитний аудит – це

структуровані вивчення відповідних комерційних систем бізнесу, договорів купівлі–продажу, фінансових та нефінансових звітів, акцій та інших активів як засобу для вимірювання та покращання відповідності».

Однак вважаємо за доцільне розглядати постмитний контроль з точки зору сукупності об'єктів, суб'єктів, засобів і методів, що в процесі взаємодії утворюють єдине ціле.

На думку Л.М. Івашової, Т.С. Єдинак, В.Ю. Єдинак [10, с. 22], зовнішньоекономічна діяльність суб'єктів господарювання як процес є об'єктом митного пост-аудиту і, одночасно, як документально зафіксовані та накопичені в комерційних та бухгалтерських документах і звітності факти є предметом митного пост-аудиту. Слід зазначити, що дані автори поділяють об'єкти постмитного контролю на такі групи:

- підприємства, що здійснюють зовнішньоекономічну діяльність, беруть участь у ній опосередковано чи забезпечують її;
- окремі операції суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності;
- об'єкти, на які спрямовано зовнішньоекономічну діяльність [10].

Здійснення постмитного контролю покладено на органи державної влади та управління, які уповноважені здійснювати цей вид контролю.

Тому контролюючим суб'єктом постмитного контролю є державні органи, які в межах своєї компетенції реалізують інтереси держави.

Тобто об'єкти постмитного контролю доцільно розглядати з точки зору діяльності підприємств, що здійснюють зовнішньоекономічну діяльність, та підприємств, що її забезпечують. Однак слід звернути увагу, що об'єктом постмитного контролю є не лише діяльність зазначених підприємств в цілому, а й їх окремі господарські операції зокрема.

В свою чергу, суб'єктів постмитного контролю також можна розглядати з точки зору суб'єктів, що здійснюють так звану постмитну перевірку, та суб'єктів, що їй підлягають.

Відповідно до вітчизняного законодавства, єдиним центральним органом виконавчої влади у сфері державної податкової та митної політики є Державна фіскальна служба України. Тобто контролюючими суб'єктами постмитного контролю є: Державна фіскальна служба України, Департамент податкового та митного аудиту, управління податкового та митного аудиту в розрізі територіальних одиниць, а також уповноважені на проведення контролю посадові особи.

Суб'єкти та об'єкти постмитного контролю взаємодіють через контрольні дії.

Контрольними діями вважають «операції порівняння (зіставлення) показників діяльності контрольованого об'єкта з певною нормою (нормами), що здійснюються контролюючими суб'єктами з метою знаходження й блокування відхилень від цих норм» [14, с. 14].

Дану взаємодію наведено на рисунку 1.

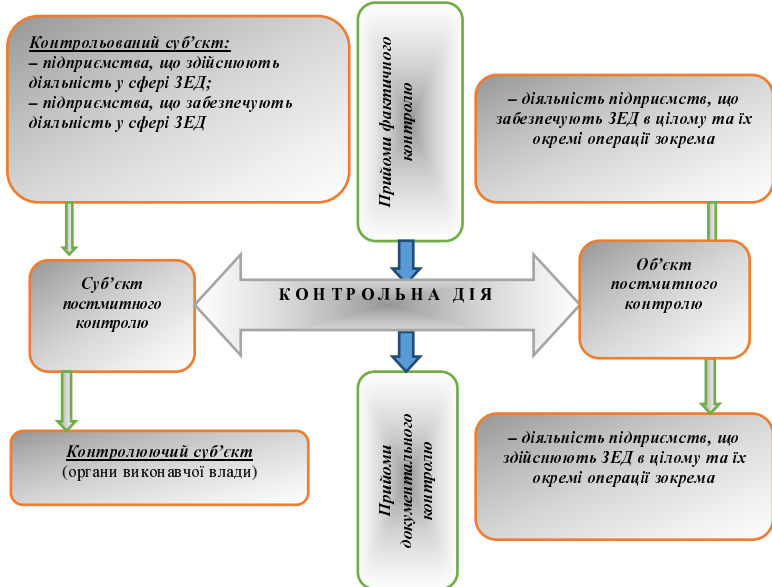


Рис. 1. Система постмитного контролю

Як видно з рисунка 1, суб'єкти та об'єкти постмитного контролю знаходяться у прямій та зворотній взаємозалежності. Наприклад, прямий зв'язок прослідковується в процесі адміністрування митних платежів, натомість зворотний зв'язок характеризує ступінь впливу на об'єкт перевірки та є базою для ухвалення рішень щодо питань, наприклад, підвищення ефективності використання економічних ресурсів.

Щодо контрольних дій у системі постмитного контролю, то вона поєднує такі форми контролю, як перевірка та аудит. Зокрема, методи реалізації постмитного контролю фактично здійснюються на основі прийомів документального та фактичного контролю.

Застосування різних аналітичних процедур, а також поєднання різних форм митного контролю дають можливість більш ефективно виконувати поставлені перед митними органами завдання.

Висновки. З огляду на викладене вище, можна сформувати таке визначення: постмитний контроль – система взаємодії контролюючих (органів виконавчої влади) та контрольованих суб'єктів (підприємства, що здійснюють, та такі, що забезпечують діяльність у сфері ЗЕД) з об'єктами постмитного контролю (діяльність в цілому та окремі операції підприємств, що здійснюють або забезпечують ЗЕД) на основі контрольних дій (прийомів документального та фактичного контролю) з метою встановлення обґрунтованості, законності та відповідності відображення суб'єктом господарювання в бухгалтерському обліку та звітності операцій у сфері ЗЕД після митного оформлення. Системний підхід до розгляду об'єктів, суб'єктів та методів постмитного контролю дозволить удосконалити науковий інструментарій такого контролю та дасть змогу підвищити ефективність розподілу обов'язків щодо здійснення перевірок та обґрунтованості відбору об'єктів контролю, а також якості, інформативності та достовірності даних.

Список використаної літератури:

1. *Вакульчик О.М.* Концептуальні засади діяльності митних органів з постмитних перевірок суб'єктів ЗЕД / *О.М. Вакульчик, О.О. Кнішек* // Вісник академії митної служби України. – 2009. – № 2. – С. 46–54.
2. *Лунева Е.П.* Методические и организационные основы таможенного аудита экспортно-импортных операций участников внешнеэкономической деятельности : монография / *Е.П. Лунева* ; под общ. ред. докт. экон. наук, проф. *Л.А. Поповой*. – М. : РИО РТА, 2003. – 220 с.
3. *Кудрявцев О.Е.* Выбор объектов таможенного аудита с использованием системы анализа и управления рисками : пособие / *О.Е. Кудрявцев, В.В. Соловьев, И.В. Соловьева*. – Ростов-н/Д : РИО Ростовского филиала РТА, 2005. – 105 с.
4. *Берзан А.А.* Развитие методических основ посттаможенного контроля : дис. ... канд. эконом. наук : 08.00.05 / *А.А. Берзан* ; Государственное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Российская таможенная академия». – М., 2007. – 151 с.
5. *Гончарук О.А.* Формування та розвиток системи постмитного контролю в Україні / *О.А. Гончарук* // Форум права. – 2011. – № 3. – С. 163–167.
6. *Котцева Л.О.* Вплив міжнародних митних правил на законодавство України щодо митного аудиту / *Л.О. Котцева* //

- Митна справа. – 2010. – № 4 (70). – С. 62–71.
7. Губіна І.С. Митний пост-аудит в системі митного контролю: проблеми нормативно-правового регулювання / І.С. Губіна // Митна безпека. – 2011. – № 1–2. – С. 31–36.
 8. Пашко П.В. Щодо окремих питань забезпечення ефективності митного контролю / П.В. Пашко // Митна безпека / Серія: «Економіка». – 2010. – № 1. – С. 6–13.
 9. Снівак І.В. Технології митного контролю доцільно удосконалити / І.В. Снівак // Вісник Нац. тех. ун. України «Київський політехнічний інститут». – 2010. – № 2 (6). – С. 146–150.
 10. Івашова Л.М. Основи митного постаудиту : навч. посібник / Л.М. Івашова, Т.С. Єдинак, Ю.В. Єдинак. – Дніпропетровськ : АМСУ, 2011. – 200 с.
 11. Community Customs Code: Regulation (EC) № 450/2008 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://europa.eu/legislation_summaries/other/11010_en.htm.
 12. UNCTAD Trust Fund for Trade Facilitation Negotiations Technical Note 5 «Post-clearanceaudit» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://r0.unctad.org/ttl/technical-notes/TN05_PostClearanceAudit.pdf.
 13. Customs Modernization Handbook / Edited by Luc De Wulf, Jose B. Sokol. – World Bank. – 2005. – 352 p.
 14. Шевчук В.О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (проблеми теорії, організації, методології) : монографія / В.О. Шевчук. – К. : КДТЕУ, 1998. – 371 с.

ГРИЦИШЕН Дмитрій Олександрович – кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і аудиту Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

– проблеми бухгалтерського обліку в країнах зони поширення ісламу;

– проблеми сталого розвитку суб'єктів господарювання.

E-mail: [gritsishen-do@mail.ru](mailto:gritsisshen-do@mail.ru).

НОНІК Валерій Вікторович – кандидат юридичних наук, доцент кафедри обліку і аудиту Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

– обліково-аналітичне забезпечення фінансової безпеки підприємств.

Стаття надійшла до редакції 02.10.2014.