

Розділ 3

Економіка підприємства та організація виробництва

УДК 35.072.2:339.543.36

О.М. Вакульчик, О.О. Кнішек, К.В. Йова

Особливості організації та проведення зовнішнього контролю розрахунків за митними платежами підприємств суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності

Досліджено основні етапи організації та порядку проведення митного постаудиту розрахунків за митними платежами підприємств суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, виявлено актуальні завдання щодо запровадження методів аудиту під час митного контролю та запропоновано можливі шляхи їх вирішення.

Ключові слова: зовнішньоекономічна діяльність, розрахунки за митними платежами, постмитний контроль, митний постаудит.

Вступ

Державний контроль за діяльністю суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності є інструментом забезпечення не тільки збалансованості бюджетної системи, але й імпортової безпеки як дієвого інструменту захисту національного товаровиробника.

Останніми роками сферою найбільшої кількості порушень та зловживань усе частіше стає зовнішньоекономічна діяльність (ЗЕД) підприємств, яку пронизують численні схеми тіньового капіталу. З розвитком економічних відносин та форм контролю за їх реальністю і законністю спроби ухилення від митного оподаткування набувають все більш складних форм та методів. Це приводить до необхідності застосування більш поглибленого та всебічного контролю і аудиту зовнішньоекономічних операцій суб'єктів господарювання. Однією з форм такого контролю може бути зовнішній контроль суб'єктів ЗЕД з боку митних органів – митний постаудит.

Постановка завдання

Із вступом до СОТ Україна визначила чітку спрямованість на приєднання в перспективі до європейського співтовариства, що вимагає від українського законодавства адаптації до норм міжнародного права. Це обумовлює необхідність застосування митними органами методів постаудиту під час постмитного контролю та перевірки розрахунків за митними платежами суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності.

Вакульчик Олена Михайлівна, доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку і аудиту Академії митної служби України, м. Дніпропетровськ; Кнішек Оксана Олексіївна, старший викладач Академії митної служби України, м. Дніпропетровськ; Йова Катерина Володимирівна, курсант Академії митної служби України, м. Дніпропетровськ.

© О.М. Вакульчик, О.О. Кнішек, К.В. Йова, 2010

О.М. Вакульчик, О.О. Книшек, К.В. Йова. Особливості організації та проведення зовнішнього контролю розрахунків за митними платежами підприємств суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності

У 2009 році за результатами митного постаудиту надходження митних платежів до державного бюджету становили 1062,1 млн грн, що склало приблизно 1,3% від загальних надходжень від Держмитслужби. Так, зокрема, за результатами проведених протягом 2009 року контрольно-перевірочних заходів працівниками однієї із митниць до Держбюджету донараховано митних платежів у сумі 244,5 тис. грн. Загальна сума перелічених митних платежів становить 185,3 тис. грн (табл. 1).

Таблиця 1 – Результативність митного постаудиту (митниця Х), грн

Вид перевірки	2007 р.			2008 р.			2009 р.		
	Кількість	Донараховано	Сплачено	Кількість	Донараховано	Сплачено	Кількість	Донараховано	Сплачено
Планова виїзна	11	456	456	9	83979	83979	6	202185	183586
Позапланова виїзна	1	45791	45791	0	0	0	1	40542	0
Камеральна	3	5472	5472	4	41551	41551	3	1749	1749
Всього	15	51719	51719	13	125530	125530	10	244476	185335
Коефіцієнт результативності	3,5		9,7			18,5			

Коефіцієнт результативності митного постаудиту, який пропонується розраховувати як відношення сплаченої суми донарахованих платежів до кількості перевірок, постійно зростає – збільшився з 3,5 тис. грн на перевірку з 2007 року до 18,5 тис. грн у 2009 році.

Аналіз структури перевірок підприємств суб'єктів ЗЕД у системі митного постаудиту за останні 3 роки показує, що, незважаючи, що кількість перевірок зменшується, коефіцієнт виявлених порушень зростає (табл. 2).

Таблиця 2 – Структура перевірок підприємств суб'єктів ЗЕД у системі митного постаудиту (митниця Х)

Рік	Тип перевірок			Загальна кількість перевірок	Кількість виявлених порушень	Коефіцієнт виявлених порушень
	Планові	Позапланові	Камеральні			
1	2	3	4	5	6	7(6/5)
2007	11	1	3	15	5	0,33
2008	9	0	4	13	8	0,61
2009	6	1	3	10	7	0,7
Усього	26	2	10	38	20	0,52

Наведені дані свідчать про розвиток нового напрямку митного контролю та необхідність подальшого дослідження методів митного постаудиту з метою їх ефективного застосування, виявлення порушень митного законодавства з боку суб'єктів господарювання, а також поповнення державного бюджету країни. Цей напрям наукового пошуку має велике значення як для реалізації цілей, що стоять перед митними органами, так і для вирішення актуальних завдань практики державного регулювання.

Проблема застосування митного постаудиту розглядалася у працях таких авторів, як Єдинак Т.С., Коблянська Е.В., Кузнецова О.І., Письмаченко Л.М., Федотова О.П. Проте у даних працях питання організації та методології проведення митного постаудиту розрахунків за митними платежами не відокремлюється, а розглядається узагальнено. До того ж на сьогодні практично відсутні дослідження проблем реорганізації системи митного контролю у відповідності до вимог Світового співтовариства. Ефективна організація митного постаудиту розрахунків за митними платежами підприємств суб'єктів ЗЕД забезпечить, з одного боку, поповнення державної казни і захист економічних інтересів держави, сприятиме детінізації економіки, з іншої – посилить довіру до України як до надійного партнера і покращить її імідж на світовому ринку. Тому вирішення проблеми запровадження дієвого контролю за зовнішньоекономічними операціями та його наближення до міжнародних стандартів є актуальним та своєчасним.

Отже, метою дослідження є визначення етапів організації та порядку проведення митного постаудиту розрахунків за митними платежами підприємств суб'єктів ЗЕД, а також виявлення актуальних проблем запровадження митного постаудиту як одного з методів митного контролю.

Результати дослідження

Митний постаудит на сьогоднішній день є новим напрямом діяльності митних органів, яка здійснюється після проведення митного контролю.

Постмитний контроль є окремим напрямком діяльності митних органів, який стрімко розвивається та має свої предмети, об'єкти, цілі та завдання і виконує ряд важливих функцій у сфері економічної безпеки України. Безпосередні процедури постмитного контролю полягають у проведенні контролю законності, повноти та достовірності відображення зовнішньоекономічних операцій у системі бухгалтерського обліку і звітності суб'єктів ЗЕД, правильності нарахування та своєчасності сплати митних податків і платежів на основі методів аудиту, які потребують адаптації для виконання відповідних завдань митного контролю.

Авторами було надано визначення постмитного контролю як системи заходів, методів та прийомів, які використовують посадові особи митних органів при організації та проведенні на основі методів аудиту контролю законності, повноти та достовірності відображення зовнішньоекономічних операцій у системі бухгалтерського обліку і звітності, правильності нарахування та своєчасності сплати митних податків та платежів підприємствами суб'єктами ЗЕД до державного бюджету [9].

Застосування методів аудиту дозволяє визначити процедури перевірок, які здійснюються після пропуску товарів через митний кордон України, як сферу функціонування митного постаудиту.

Під митним постаудитом розрахунків за митними платежами ми розуміємо систему заходів, методів та прийомів, які використовують посадові особи митних органів під час

перевірки правильності нарахування та своєчасності сплати митних податків та платежів підприємствами суб'єктами ЗЕД до державного бюджету.

Із визначення впливає мета митного постаудиту розрахунків за митними платежами — встановлення повноти нарахування і сплати податків і платежів шляхом проведення перевірок законності та повноти відображення у документах митного оформлення та у системі обліку та звітності підприємств суб'єктів ЗЕД обсягів зовнішньоекономічної діяльності.

Об'єктами митного постаудиту розрахунків за митними платежами є підприємства суб'єкти ЗЕД та зовнішньоекономічні операції, які вони здійснюють, що зафіксовані у документах митного оформлення, відображені у системі обліку і звітності та підлягають перевірці.

Суб'єктами митного постаудиту розрахунків за митними платежами є Державна митна служба України, її спеціалізовані підрозділи та посадові особи, які уповноважені здійснювати контроль із застосуванням методів аудиту.

Під час проведення митного постаудиту взаємодіють посадові особи митних органів різних рівнів та Держаної податкової адміністрації. Організація митного постаудиту розрахунків за митними платежами підприємств суб'єктів ЗЕД зображена на рис. 1.



Рис. 1. Схема організації проведення митного пост аудиту розрахунків за митними платежами

Сектор контрольно-перевірочної роботи митниці відповідно до покладених на нього завдань проводить систематичну інформаційно-аналітичну роботу та узагальнення інформації для ініціювання та проведення виїзних документальних та камеральних

Розділ 3 Економіка підприємства та організація виробництва

перевірок платників податків. Відповідно до критеріїв, які встановлюються розпорядженням начальника митниці, відділи контролю митної вартості та номенклатури, платежів, митного оформлення подають до сектору контрольно-перевірочної роботи список суб'єктів ЗЕД, які потребують проведення митного постаудиту.

Перелік підприємств, що були визначені як такі, що потребують перевірки, до 5-го числа останнього місяця поточного кварталу надсилається сектором контрольно-перевірочної роботи до відповідного податкового органу з метою погодження плану-графіка перевірок на наступний квартал [7].

До 20-го числа останнього місяця поточного кварталу сектор контрольно-перевірочної роботи з відповідним податковим органом формує і погоджує власні плани-графіки проведення перевірок фінансово-господарської діяльності суб'єктів ЗЕД.

Перелік підприємств, що не були включені до цього плану, до 30-го числа першого місяця кварталу надсилається до Департаменту аналітичної роботи, управління ризиками та аудиту, де визначається необхідність проведення контрольно-перевірочних заходів фінансово-господарської діяльності цих підприємств. Якщо така необхідність підтверджується, то Департамент аналітичної роботи управління ризиками та аудиту надсилає пропозиції щодо проведення перевірки цих підприємств до центрального апарату Державної податкової адміністрації.

Порядок організації та проведення перевірок митними органами підприємств суб'єктів ЗЕД регламентують постанови Кабінету Міністрів України, накази та інструкції Держмитслужби України, а також чинне законодавство у сфері митної справи, оподаткування та зовнішньоекономічної діяльності [1–8].

З метою запровадження ефективної організації митного постаудиту розрахунків за митними платежами необхідно проаналізувати їх склад та структуру, визначити моделі їх розрахунку, що дозволить виокремити конкретні фактори впливу (табл. 3).

Таблиця 3 – Склад і структура митних платежів (митниця X)

Показники	2007 р.		2008 р.		2009 р.	
	Грн	Питома вага, %	Грн	Питома вага, %	Грн	Питома вага, %
Митні збори	3 018,00	5,84	4 970,99	3,96	1 686,55	0,91
Мито	8 800,00	17,02	19 444,60	15,49	10 675,31	5,76
ПДВ	22 767,00	44,02	51 479,85	41,01	90 684,54	48,93
Штрафні санкції	17 134,00	33,13	49 634,56	39,54	82 288,85	44,40
Всього	51 719,00	100,00	125 530,00	100,00	185 335,25	100,00

Розглянувши склад і структуру донарахованих у результаті митного постаудиту митних платежів митницею X за період з 2007 по 2009 рік (табл. 3), спостерігається тенденція до збільшення частки ПДВ та штрафних санкцій. Так, у 2009 році частка донарахованого ПДВ склала 48,93%, що на 8,92% більше, ніж у 2008 році. Частка

штрафних санкцій порівняно з 2008 роком зросла на 4,86% та склала 44,4%. Частка штрафних санкцій порівняно з 2008 роком зросла на 4,86% та становить 44,4%.

Аналізуючи структуру донарахованих митних платежів, бачимо, що частка митних зборів має тенденцію до зменшення. Це пояснюється відміною такого виду платежу, який було здійснено відповідно до постанови від 18.01.2003 р. № 93 «Про справляння плати за митне оформлення товарів і транспортних засобів поза місцем розташування митних органів або поза робочим часом, установленим для митних органів».

Митні платежі – платежі, що стягуються у встановленому порядку митними органами при митному оформленні товарів і в інших випадках, передбачених законодавством України. Митні платежі містять у собі: мито; податок на додану вартість; акцизні збори; єдиний митний збір; плату за митне оформлення поза робочим часом та поза місцем розташування митного органу.

Мито – це непрямий податок, який стягується з товарів (інших предметів), які переміщуються через митний кордон України, тобто ввозяться, вивозяться чи прямують транзитом. Об'єктом оподаткування митом є митна вартість, або фізична одиниця товару, що імпортується. Ставки мита визначаються Митним тарифом України і є диференційованими залежно від товарної позиції, якій відповідає імпортований товар. Крім того, залежно від країни походження товару може бути застосована преференційна, пільгова чи повна ставка мита. Ставки митного тарифу – це податки, які збирають у випадку перетину товарами митного кордону. Це зумовлює підвищення ціни імпортованих (або експортованих) товарів, а отже, дає змогу впливати на обсяг і структуру зовнішньої торгівлі країни.

Акцизний збір – непрямий податок, який збирається з високоліквідних і монопольних товарів, які визначає держава і які називаються підакцизними. Він обчислюється у твердих ставках з одиниці реалізованих (переданих, ввезених в Україну) товарів (продукції), або за ставками у відсотках до обороту від реалізації (передачі) товарів (продукції).

Податок на додану вартість на товари, що імпортуються, нараховується на митну вартість цих товарів з додаванням до неї суми інших непрямих податків (мита та акцизного збору). Сума ПДВ проставляється у відповідній графі митної декларації та сплачується одночасно зі сплатою мита на рахунки митних органів.

Плата – один з видів митних платежів, який сплачує суб'єкт підприємницької діяльності або уповноважена ним особа, за проведення митного оформлення поза робочим часом та поза місцем розташування митного органу. Нарахування цього виду платежів здійснюється за рішенням посадової особи митного органу на підставі письмової заяви суб'єкта ЗЕД чи фізичної особи, яка переміщує товари через митний кордон України.

Єдиний митний збір – збір, який встановлюється щодо транспортних засобів вітчизняних та іноземних власників, які перетинають державний кордон України і справляються за здійснення у пунктах пропуску санітарного, ветеринарного, фітосанітарного, радіологічного та екологічного контролю вантажів і транспортних засобів та за проїзд автодорогами України. Сплачується одноразово за єдиним платіжним документом залежно від виду транспортного засобу, місткості та загальної маси. Платниками є власники транспортних засобів або інші особи, уповноважені власником або перевізником вантажу.

Отже, для підтвердження правильності нарахування митних платежів необхідно перевірити такі характеристики імпортованого товару: митну вартість товарів, країну

Розділ 3 Економіка підприємства та організація виробництва

походження товару, товарну позицію в Українській класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності та ставки у відсотках до митної вартості. Перевірка цих показників і становить основні етапи митного постаудиту розрахунків за митними платежами (рис. 2).



Рис. 2. Етапи митного постаудиту розрахунків за митними платежами

На підготовчому етапі митного постаудиту розрахунків за митними платежами суб'єктів ЗЕД здійснюється перевірка законності ЗЕД та умов її проведення, а саме:

- чи передбачено установчими документами здійснення такого виду діяльності;
- наявність дозволу чи ліцензії на виконання ЗЕД.

Також на даному етапі перевіряється законність укладання зовнішньоекономічних договорів та їх відповідність нормативно-законодавчій базі. Важливою складовою підготовчого етапу є визначення ризиків порушення митного законодавства, які можуть існувати під час здійснення ЗЕД даним підприємством.

Однією з найважливіших стадій основного етапу митного постаудиту розрахунків за митними платежами є контроль за правильністю визначення митної вартості. Саме цей показник є базовим під час розрахунку митних платежів, тому його перевірка повинна бути детальною та глибинною.

Підставами контролю за визначенням митної вартості після митного контролю та митного оформлення є:

- випуск товарів у вільний обіг;
- обґрунтовані сумніви щодо достовірності відомостей, які містяться в документах (за письмовим розпорядженням керівництва митниці);
- інформація від іноземних митних органів про непідтвердження автентичності документів (недостовірність відомостей, що в них міститься);
- інформація від правоохоронних органів, ДПА, інших органів контролю щодо зовнішньоекономічної операції чи обставин продажу товарів;
- наявність ризику за результатами аналізу електронної копії ВМД;
- виявлення фактів митного оформлення товарів, рівень митної вартості яких нижчий за рівень вартості прямих витрат, пов'язаних з їх виробництвом, у тому числі сировини, матеріалів, які входять до складу товарів;
- обставини, що мали вплив на митну вартість товарів та не були відомі чи документально підтверджені на момент їх митного оформлення;
- інші, передбачені законодавством підстави.

Контроль за правильністю визначення митної вартості відбувається шляхом:

- 1) проведення:
 - перевірки відомостей, заявлених у декларації митної вартості товарів;
 - камеральної перевірки, яка відбувається лише за відомостями, зазначеними у ВМД без виїзду на суб'єкт ЗЕД;
 - перевірки згідно з Порядком проведення митними органами на підприємствах перевірок системи звітності та обліку товарів і транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України № 1730 [2];
- 2) надсилання запитів до:
 - митних органів іноземних держав з метою встановлення автентичності документів, поданих під час митного оформлення товарів митним органам України;
 - державних органів, установ та організацій для встановлення автентичності документів, поданих під час митного оформлення, та достовірності відомостей, що в них містяться, у тому числі з метою підтвердження дотримання вимог ст. 267 Митного кодексу України;
- 3) вжиття інших, передбачених Митним кодексом України та законами з питань митної справи заходів.

Послідовність дій посадових осіб митних органів під час контролю за визначенням митної вартості зазначено на рис. 3.

У разі, коли в результаті здійснення контролю за правильністю визначення митної вартості товарів після закінчення операцій їх митного контролю, митного оформлення та пропуску через митний кордон України, виявлено обставини, що вплинули на рівень задекларованої митної вартості таких товарів, митний орган приймає рішення про визначення їх митної вартості за встановленою Держмитслужбою формою. Зазначене рішення декларант має право оскаржити до митного органу вищого рівня та/або до суду. В цьому випадку відділ організації контролю визначення митної вартості Департаменту митної вартості розглядає оскарження, яке надсилається декларантом.



Рис. 3. Порядок дій посадових осіб митних органів під час постмитного контролю за визначенням митної вартості

Під час аналізу митної вартості, зазначеної декларантом, працівники відділу організації контролю визначення митної вартості користуються інформацією Єдиної автоматизованої системи Держмитслужби України, бюлетенем «Огляд цін українського та світового товарних ринків», цінами, що надаються постачальниками в Інтернеті. Після проведення контролю за визначенням митної вартості декларанту в десятиденний строк з моменту прийняття рішення поштою надсилається відповідь про визначення митної вартості товарів з повідомленням про вручення або видається йому під розписку. Після надходження рішення декларант може протягом 10 днів звернутися до митного органу з метою коригування суми податкових зобов'язань.

У разі заниження податкового зобов'язання та його непогашення впродовж 10 днів із дати надходження рішення митного органу про визначення митної вартості товару зазначений орган самостійно вживає заходів для donarahuvannya сум податків і зборів (обов'язкових платежів) у встановленому Законом України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» порядку.

У розрізі цього етапу митного постаудиту розрахунків за митними платежами суб'єктів ЗЕД головним моментом є визначення видатків на транспортування, які

підтверджуються рахунками від перевізника, довідками про транспортно-експедиційні послуги, договорами на перевезення. Для цього робиться запит щодо подання необхідної інформації на підприємство суб'єкт ЗЕД або до перевізника. Отримані дані звіряються з рахунками-фактурами, актами здачі-приймання послуг з транспортних перевезень вантажів, платіжними дорученнями, банківськими виписками і робиться висновок щодо відповідності задекларованих витрат на доставку, витратам, понесеним підприємством щодо конкретного транспортного перевезення.

Основний етап також складається з перевірки правильності визначення країни походження товарів, оскільки від цього залежить, які саме ставки мита (преференційні, пільгові чи повні) застосовуються стосовно цієї товарної позиції.

До товарів, що походять з держав, які входять разом з Україною до митних союзів або утворюють з нею спеціальні митні зони, і в разі встановлення будь-якого спеціального преференційного митного режиму згідно з міжнародними договорами з участю України, застосовуються преференційні ставки ввізного мита.

До товарів, що походять з країн або економічних союзів, які користуються в Україні режимом найбільшого сприяння, який означає, що іноземні суб'єкти господарської діяльності цих країн або союзів мають пільги щодо мита, за винятком випадків, коли зазначені мито та пільги щодо них встановлюються у рамках спеціального преференційного митного режиму, застосовуються пільгові ставки ввізного мита.

До решти товарів застосовуються повні (загальні) ставки ввізного мита.

Країною походження товару вважається країна, в якій товар був повністю вироблений або підданий достатній переробці відповідно до критеріїв, установлених Митним кодексом України.

При цьому під країною походження товару можуть розумітися група країн, митні союзи країн, регіон чи частина країни, якщо є необхідність їх виділення з метою визначення походження товару. Якщо у виробництві товару беруть участь дві або більше країн, походження товару визначається згідно з критерієм достатньої переробки. Критерій достатньої переробки визначається:

1) правилом, яке потребує в результаті перероблення товару зміни класифікаційного коду товару за Гармонізованою системою опису та кодування товарів на рівні будь-якого з перших чотирьох знаків;

2) або правилом адвалерної частки, яке полягає в зміні вартості товару в результаті його переробки, якщо при цьому додана вартість становить не менше як 50% від вартості товару, одержаного в результаті переробки, або частка використаних матеріалів з іншої країни чи невідомого походження становить менше як 50% від вартості товару, одержаного в результаті переробки;

3) або переліком виробничих та технологічних операцій, які хоч і не ведуть у результаті переробки товару до зміни його коду чи його вартості відповідно до правила адвалерної частки, але з дотриманням певних умов визнаються достатніми.

З метою визначення країни походження товарів перевіряється інформація, яка зазначена в контракті, вантажній митній декларації, сертифікатах походження; за необхідності робиться запит до країни-виробника.

Одне з головних завдань митних органів — визначення товарної позиції, якій відповідає товар, що перетинає митний кордон. З метою підтвердження коду УКТЗЕД на основному етапі проводиться порівняння якісних характеристик наявних товарів із технічною документацією, залучаються експерти та надсилаються зразки до Центрального митного управління лабораторних досліджень та експертної роботи.

Наступним етапом митного постаудиту розрахунків за митними платежами суб'єктів ЗЕД є перевірка ведення обліку зовнішньоекономічних операцій.

Імпортні товари, матеріали, сировина, продукція, необоротні засоби й інші товарно-матеріальні цінності відображаються в обліку з моменту їх одержання за обліковими цінами. Синтетичний облік імпортованих товарів ведеться на рахунку 28 «Товари», запасів – на рахунку 20 «Виробничі запаси», готової продукції, продукції сільськогосподарського призначення – на рахунках 26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», необоротних активів – на рахунку 15 «Капітальні інвестиції». Саме ці рахунки підлягають перевірці під час митного постаудиту з метою підтвердження кількості, вартості та якості товарів, що були оприбутковані за результатами імпортних операцій.

Витрати, пов'язані з придбанням необоротних активів, що імпортуються, відображаються в бухгалтерському обліку на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» в розрізі субрахунків 152 «Придбання основних засобів», 153 «Придбання інших необоротних матеріальних активів», 154 «Придбання нематеріальних активів». На цих субрахунках формується первісна вартість імпортованих необоротних активів.

Для розрахунків з іноземними постачальниками за придбані товари використовується рахунок 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками», перевірка якого дає змогу підтвердити здійснення оплати щодо імпортних операцій в повному обсязі.

Синтетичний облік розрахунків з вітчизняними контрагентами за всіма послугами, пов'язаними з доставкою товарно-матеріальних цінностей до місця призначення, за їх декларування ведеться на субрахунках 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» та 685 «Розрахунки з іншими кредиторами». Ці рахунки перевіряються з метою контролю за визначенням митної вартості товарів, в яку включаються оплата за транспортні, експедиційні послуги, послуги митного брокера та страхувальника.

Сплата нарахованих митних платежів підтверджується в бухгалтерському обліку проводкою: дебет 641 «Розрахунки за податками»; 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами» та кредит 311 «Поточні рахунки в національній валюті».

Сума сплачених мита, акцизу та єдиного митного збору включається у вартість імпортованих товарно-матеріальних цінностей, що підтверджується проводкою: дебет рахунків 15, 20, 22, 28 та кредит рахунка 642.

При експорті продукції, товарів, робіт та послуг отриманий підприємством дохід відображається у бухгалтерському обліку у момент їх відвантаження за дебетом рахунка 362 «Розрахунки з іноземними покупцями» та кредитом рахунка 70 «Доходи від реалізації». Перевірка цих рахунків дає можливість підтвердити отримані підприємством доходи від експортних операцій.

Під час експортних операцій у підприємства виникає податковий кредит. Тому воно має право на відшкодування суми ПДВ, яка розраховується, виходячи з митної вартості експортованих товарів. Для запобігання завищення митної вартості імпортованих товарів під час митного постаудиту розрахунків за митними платежами перевіряються рахунки, на які списується їх собівартість за такими проводками: дебет рахунка 90 «Собівартість реалізації» та кредит рахунків 28 «Товари»; 26 «Готова продукція»; 27 «Продукція сільськогосподарського призначення».

Комерційні витрати на розвантажувально-навантажувальні роботи та транспортні витрати, понесені підприємством, накопичуються на рахунку 93 «Витрати на збут». На цей рахунок також списуються сплачені митні платежі, а саме: мито, плата за митне

оформлення та єдиний митний збір. Під час митного постаудиту рахунок 93 «Витрати на бут» перевіряється для підтвердження заявленої митної вартості товарів.

Послідовність облікових записів з обліку митних платежів зображено на рис. 4.

Під час митного постаудиту обліку зовнішньоекономічних операцій важливу роль відіграє перевірка своєчасності та достовірності відображення інформації у первинних документах, правильність їх заповнення (ст. 9 ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність»). Ланцюг руху облікової інформації стосовно зовнішньоекономічних операцій від первинних документів до звітності підприємства відображено на рис. 5.

Під час здійснення перевірки ведення обліку зовнішньоекономічних операцій використовується інформація з таких джерел:

1. Первинні документи: вантажні митні декларації; розрахунки бухгалтерії; банківські виписки; платіжні доручення.

2. Облікові реєстри: журнали за субрахунками 311, 312, 632, 631, 641, 642; Головна книга.

3. Податкова звітність: податкова декларація з ПДВ; розшифровки податкових зобов'язань та податкового кредиту в розрізі контрагентів; декларації з податку на прибуток; звіти про утримання та внесення до бюджету податку на доходи нерезидентів.

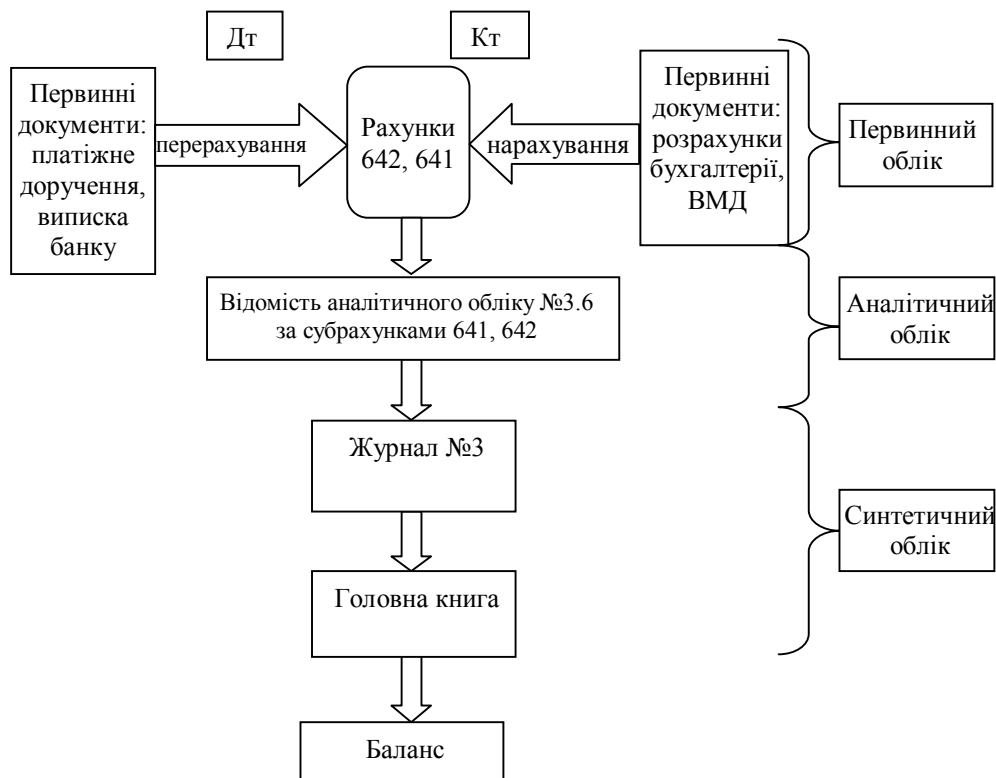


Рис. 4. Схема послідовності облікових записів з обліку розрахунків за митними платежами

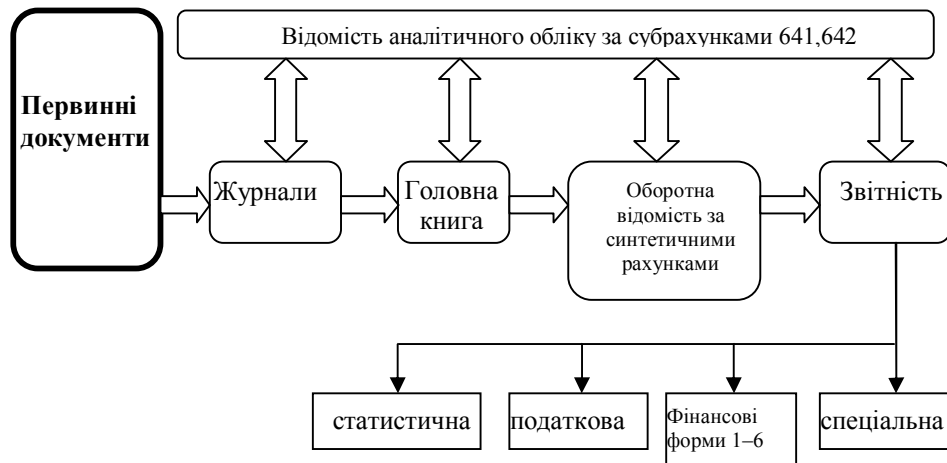


Рис. 5. Схема журнальної форми ведення обліку розрахунків за митними платежами

Завершальною стадією основного етапу митного постаудиту розрахунків за митними платежами є саме визначення правильності нарахування та достовірності сплати митних платежів. Вона включає в себе перевірку законності застосування преференцій та пільг для визначеного за УКТЗЕД коду товару. Цей контроль є дуже важливим, тому що велика кількість порушень пов'язана саме із застосуванням пільг, які дають можливість занижувати митні платежі до бюджету.

На завершальному етапі митні органи, уповноважені на проведення перевірки суб'єкта ЗЕД, здійснюють групування виявлених недоліків, узагальнюють результати контрольного заходу, за потреби донараховують платежі та складають Акт про результати перевірки та Інформаційні додатки.

Відповідно до наказу Державної митної служби України № 254 керівник і головний бухгалтер підприємства – об'єкта митного постаудиту розрахунків за митними платежами ознайомлюються та підписують акт перевірки протягом не більше двох робочих днів з дати його отримання [8]. За наявності заперечень або зауважень до акта перевірки керівник і головний бухгалтер підприємства підписують акт із застереженням про це перед своїми підписами. Зауваження або заперечення до акта перевірки в письмовій формі подаються митному органу, посадові особи якого проводили перевірку у строк не пізніше п'яти робочих днів з дня отримання акта перевірки для ознайомлення та підписання.

Під час контрольного етапу відбувається контроль за виконанням рішень, що були винесені за результатами митного постаудиту, щодо донарахування митних платежів.

Висновки

На шляху запровадження ефективної системи митного постаудиту розрахунків за митними платежами підприємств суб'єктів ЗЕД митні органи України стикаються з такими проблемами:

- недосконалість нормативно-правового забезпечення;
- відсутність повноважень на певні види перевірки;

- брак необхідної інформації про діяльність підприємств суб'єктів ЗЕД та партнерів;
- відсутність міжурядових угод про обмін інформацією;
- відсутність досвіду документальних перевірок у більшості посадових осіб митних органів;
- нерозуміння посадовими особами важливості і необхідності переходу від тотального догляду під час митного оформлення до повних документальних перевірок після завершення декларування;
- узурація функції контролю правильності нарахування і повноти сплати податків і платежів від зовнішньоторговельної діяльності податковими органами та ін.

Можливе вирішення цих проблем можна здійснити так:

- 1) вивчення та аналіз досвіду проведення митного постаудиту високорозвиненими країнами;
- 2) на підставі проведеного аналізу визначення оптимальної в сучасних умовах, організаційної побудови системи митного постаудиту в Україні;
- 3) розроблення наукової теорії митного постаудиту із залученням фахівців з митної справи, державного управління, державного регулювання та контролю зовнішньоекономічної діяльності тощо;
- 4) стандартизація форм і методів контрольної діяльності митних органів;
- 5) створення правового механізму, який би забезпечував ефективне здійснення митного постаудиту на чіткій нормативно-правовій базі;
- 6) розроблення критеріїв оцінки ризиків під час планування і здійснення контрольних заходів, а також розроблення системи управління ризиками;
- 7) залучення кваліфікованих аудиторів для розроблення методик проведення митного постаудиту за різними напрямками перевірок.

1. *Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності* [Електронний ресурс] : Указ Президента України від 23.07.1998 р. № 817/98. – Режим доступу : <http://uazakon.com>.
2. *Порядок проведення митними органами на підприємствах перевірок системи звітності та обліку товарів і транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України* [Електронний ресурс] : затв. Постановою КМУ від 23.12.2004 р. № 1730. – Режим доступу : <http://uazakon.com>.
3. *Про порядок здійснення контролю за правильністю визначення митної вартості товарів* [Електронний ресурс] : Постанова КМУ від 09.04.2008 р. № 339. – Режим доступу : <http://uazakon.com>.
4. *Про порядок декларування митної вартості товарів, які переміщуються через митний кордон України, та подання відомостей для її підтвердження* [Електронний ресурс] : Постанова КМУ від 20.12.2006 р. № 1766. – Режим доступу : <http://uazakon.com>.
5. *Про затвердження Порядку координації проведення планових виїзних перевірок органами виконавчої влади, уповноваженими здійснювати контроль за нарахуванням і сплатою податків та зборів (обов'язкових платежів)* [Електронний ресурс] : Постанова КМУ від 21.07.2005 р. № 619. – Режим доступу : <http://uazakon.com>.
6. *Про забезпечення ефективного контролю за правильністю визначення митної вартості* [Електронний ресурс] : Наказ Держмитслужби 18.03.2008 р. № 233. – Режим доступу : <http://customs.gov.ua>.
7. *Про затвердження Порядку взаємодії митних і податкових органів при організації та проведення спільних планових і позапланових перевірок суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності* [Електронний ресурс] : Наказ Державної податкової адміністрації України і Держмитслужби України від 29.07.2004 р. № 439/551. – Режим доступу : <http://customs.gov.ua>.

8. *Про порядок оформлення результатів проведення митними органами на підприємствах перевірок системи звітності та обліку товарів і транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України [Електронний ресурс] : Наказ Держмитслужби України від 30.03.2006 р. № 254. – Режим доступу : <http://customs.gov.ua>.*
9. *Вакульчик О. М. Концептуальні засади діяльності митних органів з постмитних перевірок суб'єктів ЗЕД [Текст] / О. М. Вакульчик., О. О. Кнішек // Вісник академії митної служби України. – 2009. – № 2. – С. 46–54.*

Отримано 20.05.2010 р.

Е.М. Вакульчик, О.А. Кнішек, Е.В. Йова

Особенности организации и проведения внешнего контроля расчетов по таможенным платежам предприятий субъектов внешнеэкономической деятельности

Исследованы основные этапы организации и порядка проведения таможенного постаудита расчетов по таможенным платежам предприятий субъектов внешнеэкономической деятельности, выделены актуальные задачи внедрения методов аудита во время проведения таможенного контроля и предложено возможные пути их решения.

Ключевые слова: внешнеэкономическая деятельность, расчеты по таможенным платежам, посттаможенный контроль, таможенный постаудит.

E.M. Vakulchik, O.A. Knishek, K.V. Jova

Peculiarities of organization and carrying out of external control accounts of customs fees of enterprises-subjects of foreign economic activity

Main organization stages and procedure of carrying out post-audit customs accounts of customs fees of enterprises-subjects of foreign economic activity were investigated. Typical problems of the audit methods of account in the course of customs control were defined; and possible ways of their solution were suggested.

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