

Костишин Юрій Сергійович
Петрук Олександр Михайлович
Виговська Наталія Георгіївна

РОЗВИТОК МИТНОГО КОНТРОЛЮ В СИСТЕМІ ФІНАНСОВОЇ БЕЗПЕКИ ДЕРЖАВИ

Монографія

УДК 336.148 (075.8)
К 72

Рекомендовано до друку Вченою радою
Державного університету
Житомирського політехніка
(Протокол No 6 від 25.10.2021)

Рецензенти:

Бардаш С.В., д.е.н., проф.,
Національний університет біоресурсів і природокористування України
Коваленко Ю.М., д.е.н., проф.,
Університет Державної фіскальної служби України
Легенчук С.Ф., д.е.н., проф.,
Державний університет «Житомирська політехніка»

Костишин Ю.С., Петрук О.М., Виговська Н.Г.
К 72 Розвиток митного контролю в системі фінансової безпеки держави.
Житомир: Видавництво ПП «Рута», 2021. 248 с.
ISBN 978-617-581-487-1

Монографія присвячена комплексному дослідженню, поглибленню теоретичних засад, розширенню методичного інструментарію та формуванню організаційних положень щодо розвитку митного контролю у системі фінансової безпеки держави. У роботі сформульовано висновки та рекомендації, спрямовані на удосконалення функціонування механізму митного контролю як інструменту забезпечення фінансової безпеки держави. Розроблено модернізовану концепцію митного контролю в системі фінансової безпеки на основі принципу безперервності, елементами якої є електронне декларування; розвинута митна інфраструктура; сучасні інструменти та методи здійснення митного контролю.

З монографією варто ознайомитись науковцям, студентам та працівникам Державної митної служби та Державної податкової служби, а також іншим особам, що цікавляться питаннями митного контролю й фінансової безпеки. Монографія буде корисною при вивченні окремих навчальних курсів: «Державний фінансовий контроль», «Податкова система», «Фінанси» тощо.

УДК 336.148 (075.8)

ISBN 978-617-581-487-1

© Ю.С. Костишин, 2021
© О.М. Петрук, 2021
© Н.Г. Виговська, 2021
© ПП «Рута», 2021

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА	4
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ МИТНОГО КОНТРОЛЮ У СИСТЕМІ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФІНАНСОВОЇ БЕЗПЕКИ ДЕРЖАВИ	8
1.1. Ідентифікація категорії «митний контроль» через призму існуючих наукових підходів	8
1.2. Концептуальні засади формування системи забезпечення фінансової безпеки держави.....	26
1.3. Структуризація механізму митного контролю в системі забезпечення фінансової безпеки держави.....	44
Висновки до першого розділу	63
РОЗДІЛ 2. НАУКОВО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОЦІНЮВАННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ МИТНОГО КОНТРОЛЮ В СИСТЕМІ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФІНАНСОВОЇ БЕЗПЕКИ ДЕРЖАВИ	66
2.1. Моніторинг результативності контрольних заходів у контексті бюджетної (фіскальної) та валютної складових механізму митного контролю.....	66
2.2. Ідентифікація та оцінка загроз фінансовій безпеці держави в сфері митного контролю.....	96
2.3. Науково-методичний підхід до оцінювання ефективності митного контролю в системі забезпечення фінансової безпеки держави.....	113
Висновки до другого розділу	135
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ РОЗВИТКУ МИТНОГО КОНТРОЛЮ В СИСТЕМІ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФІНАНСОВОЇ БЕЗПЕКИ ДЕРЖАВИ	137
3.1. Формування стратегічних ініціатив щодо розвитку митного контролю у системі забезпечення фінансової безпеки держави за допомогою інструментарію GAP-аналізу.....	137
3.2. Організаційна модель митного контролю: пошук оптимального варіанта.....	156
3.3. Модернізація митного контролю в системі забезпечення фінансової безпеки держави на основі концепції безперервного (цифрового) контролю	172
Висновки до третього розділу	187
ВИСНОВКИ	191
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	196
ДОДАТКИ	219

ПЕРЕДМОВА

Україна є активним учасником зовнішньоекономічної діяльності, що підтверджується збільшенням обсягів експортно-імпортних операцій, зростанням кількості міжнародних угод з іншими країнами-партнерами щодо підвищення ефективності митного регулювання та контролю, збільшенням сум надходжень до державного бюджету у вигляді митних платежів. За статистичними даними, частка митних платежів у сумі податкових надходжень до державного бюджету у 2019 році склала 37,4 % (ПДВ – 29,03 %, акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів – 5,35 %, податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції – 3,01 %), що є важливим показником стійкості фінансової системи та передумовою забезпечення достатнього рівня фінансової безпеки держави.

Прийнятний рівень фінансової безпеки держави є критерієм ефективності її економічної політики та основою формування сприятливих умов для активізації діяльності суб'єктів господарювання. Значення фінансової безпеки істотно зростає в сучасних умовах впливу глобалізації на національні держави, розвитку світової торгівлі, ускладнення міжнародних зв'язків, що призводить до трансформації та переосмислення державних функцій та необхідності ідентифікації, оцінки зовнішніх загроз з подальшою розробкою заходів зменшення їх негативного впливу. Це доцільно реалізувати шляхом ідентифікації, формування та використання ефективних механізмів, одним з яких виступає механізм митного контролю, дія якого спрямована на нівелювання деструктивних чинників зовнішнього середовища.

Питання державного фінансового контролю та митного контролю як його складової достатньо широко висвітлено у працях вітчизняних та закордонних вчених: С.В. Бардаша, І.Г. Бережнюка, Т.А. Васильєвої, Н.Г. Виговської, Л.В. Гуцаленко, І.К. Дрозд, Ю.М. Дьоміна, С.М. Дячек, Я.А. Жаліла, Ю.М. Коваленко, О.А. Лаговської, К.І. Новікової, І. Новосад, Н.В. Осадчої, О.М.

Петрука, В.І. Ляшенка, П.В. Пашка, О.А. Шевчука, В.О. Шевчука, І.О. Школьник. Теоретичні, методичні та організаційні питання забезпечення прийняттого рівня фінансової безпеки на макро- та мікрорівнях досліджено у таких наукових працях: О.І. Барановського, В.В. Бурцева, О. Гривківської, М.М. Єрмошенка, А.Ю. Ковальчук, І.Р. Лукановської, А.С. Полторак, Росса та багатьох інших.

Віддаючи належне науковим напрацюванням авторів, зауважимо, що недостатньо дослідженими залишаються питання ідентифікації місця митного контролю у системі забезпечення фінансової безпеки держави, формування механізму митного контролю як інструменту зменшення порушень митного законодавства, оцінка загроз фінансовій безпеці держави у митній сфері. Потребують додаткових досліджень питання вибору науково-методичного підходу до оцінювання ефективності митного контролю в системі забезпечення фінансової безпеки держави, вибору оптимальної організаційної структури функціонування його суб'єктів, формування та запровадження концепції безперервного митного контролю із використанням сучасних цифрових технологій. Необхідність вирішення визначених проблемних питань обумовлює актуальність теми наукового дослідження та визначає його мету, завдання та зміст.

У монографії зроблено спробу поглибити теоретичні засади, розширити методичний інструментарій та сформулювати організаційні положення щодо розвитку митного контролю у системі забезпечення фінансової безпеки держави. *Об'єктом дослідження є закономірності розвитку механізму митного контролю у системі забезпечення фінансової безпеки держави. Предметом дослідження є теоретичні, організаційні та методичні засади розвитку митного контролю у системі забезпечення фінансової безпеки держави.*

Методологічною основою дослідження є системний та діалектичний підхід до розвитку митного контролю у системі забезпечення фінансової безпеки держави. У процесі вирішення зазначених завдань застосовано загальнонаукові та спеціальні методи наукового пізнання: методи наукової абстракції та

узагальнення, аналізу і синтезу, індукції та дедукції – при дослідженні концептуальних засад забезпечення фінансової безпеки держави; спостереження, порівняння, декомпозиційного аналізу – при уточненні та поглибленні категоріально-понятійного апарату митного контролю; групування, статистичного порівняння – при оцінці результативності контрольних заходів у митній сфері; методу Евклідової відстані – при розробці науково-методичного забезпечення оцінювання ефективності митного контролю на рівні регіональних митниць; формалізації та економіко-математичного моделювання – при визначенні кореляційного взаємозв'язку між одержаними сумами митних надходжень та доходами зведеного бюджету й складанні прогнозу державних доходів на наступні роки; методика GAP-розривів – при оцінці причин виникнення стратегічних розривів та формуванні стратегічних ініціатив щодо розвитку митного контролю у системі забезпечення фінансової безпеки держави.

У першому розділі монографії здійснений критичний аналіз наукових позицій щодо дослідження категорії митного контролю, сформовано основні концептуальні підходи до трактування її сутності. В монографії обґрунтовано, що методологічною основою дослідження фінансової безпеки доцільно обрати системний підхід, що обумовлено важливістю її вивчення як складного взаємозв'язку окремих підсистем, рівнів та елементів системи та надасть можливість досягнути позитивного системного ефекту. Сформовано теоретичні основи формування системи фінансової безпеки, яка складається з трьох взаємопов'язаних підсистем: функціонально-цільової; суб'єктно-об'єктної; забезпечувальної, доповнених кадровим, нормативно-правовим, методологічним, організаційним та інформаційним забезпеченням. Уточнено поняття механізму митного контролю, визначено його місце у системі фінансової безпеки держави та спрямованість на реалізацію впливу на порушників митного законодавства шляхом застосування штрафних санкцій, позбавлення ліцензій, застосування інших заходів адміністративного впливу тощо.

У другому розділі монографії на підставі оцінки структури механізму митного контролю та його двох взаємопов'язаних складових – бюджетного

(фіскального) та валютного контролю, проведено моніторинг результативності контрольно-перевірочної діяльності контролюючих суб'єктів в розрізі видів контрольних заходів. Розроблено науково-методичний підхід до оцінювання ефективності митного контролю в системі фінансової безпеки, який є поєднанням підходу, орієнтованого на бенчмаркінг результатів із застосуванням методу Евклідової відстані, та клієнтоорієнтованого підходу, результатом використання якого є визначення інтегрального показника ефективності діяльності регіональних митниць та ідентифікація місця кожної митниці в отриманому кінцевому рейтингу шляхом проведеного ранжування з використанням методики «суми місць».

У третьому розділі монографії удосконалено методичний підхід до виявлення, оцінки та усунення стратегічних розривів як об'єкта митного контролю. Запропоновано організаційну модель митного контролю, впровадження якої сприятиме захисту національних інтересів, зниженню та усуненню митних порушень суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності. Розроблено модернізовану концепцію митного контролю в системі фінансової безпеки на основі принципу безперервності, елементами якої є електронне декларування; розвинута митна інфраструктура; сучасні інструменти та методи здійснення митного контролю; кваліфіковані кадри митного контролю.

Наукове видання призначене для докторантів, аспірантів, наукових співробітників, здобувачів вищої освіти різних освітніх рівнів, які досліджують проблеми митного контролю та фінансової безпеки.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ МИТНОГО КОНТРОЛЮ У СИСТЕМІ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФІНАНСОВОЇ БЕЗПЕКИ ДЕРЖАВИ

1.1. Ідентифікація категорії «митний контроль» через призму існуючих наукових підходів

Розвиток експортно-імпортних операцій, активізація міжнародного співробітництва та посилення інтеграційних процесів у світі обумовлює посилення як внутрішньої, так і зовнішньої конкуренції, що актуалізує питання необхідності забезпечення належного рівня фінансової безпеки держави та її складових. Вплив глобалізації на економіку країни має позитивні та негативні наслідки. Однією із потенційних загроз фінансовій безпеці виступає збільшення обсягів контрабандних товарів, що перетинають кордон України, порушення митних правил, недоотримання митних платежів до державного бюджету, фіскальна неврегульованість. Важливим інструментом протидії впливу наведених зовнішніх чинників є ефективно функціонуючий механізм митного контролю.

Теоретичні основи митного контролю досить широко досліджувалися у працях закордонних та вітчизняних вчених: значна кількість наукових досліджень присвячена з'ясуванню природи митного контролю, ідентифікації його місця у системі забезпечення державного фінансового контролю, виявленню взаємозв'язку з іншими видами контрольної діяльності, уточненню його економічного змісту. Однак, незважаючи на значний науковий доробок авторів, залишається значна кількість невирішених проблем, що потребують подальшого вивчення та опрацювання. Зокрема, визначення загроз та умов, що сприяють порушенню фінансової безпеки держави, попередження їх виникнення; виявлення взаємозв'язку між митним контролем та фінансовою безпекою; визначення місця митного контролю у системі забезпечення

фінансової безпеки держави; відсутність єдиного методичного підходу до оцінювання ефективності митного контролю; недостатнє наукове обґрунтування перманентних змін в організаційному забезпеченні митного контролю тощо. Варто зазначити, що більша частина невирішених питань є наслідком неоднозначності тлумачення митного контролю та різноспрямованості трактування контролю як економічної категорії, що є об'єктом дослідження в межах різних функціональних наук.

Зокрема, з позиції теорії управління (менеджменту), контроль визначають як важливу завершальну функцію управління, що дозволяє порівняти отримані результати із запланованими, та запропонувати коригувальні управлінські дії, а також як завершальний етап процесу управління. В такому трактуванні систему контролю визначають як вплив суб'єкта на об'єкт контролю за допомогою методів (методичних способів та прийомів) контролю. Завершальний характер контрольної функції обумовлений наявністю інших функцій, що передують контрольним діям суб'єкта системи контролю: планування, обліку, мотивації, організації, аналізу.

Фінансові науки трактування контролю пов'язують із виконанням фінансами контрольної функції, яка тісно пов'язана з іншими – акумулюючою та розподільною. В такому контексті мова йде про фінансовий контроль, що супроводжує весь процес руху грошових коштів та здійснюється у вартісному виразі. Фінансовий контроль здійснюється на всіх стадіях відтворювального процесу, що свідчить про його важливість для системи управління.

В обліковій літературі контроль ототожнюють із контрольною функцією бухгалтера як основного суб'єкта реалізації облікових функцій. Первинною функцією бухгалтерського обліку є інформаційна, призначення якої – формування облікової інформації про фінансово-господарський стан суб'єкта господарювання та його фінансові результати. Доповненням до останньої функції є контрольна, яка полягає у здійсненні фінансового контролю за

наявністю, зберіганням та ефективним використанням ресурсів підприємства і дотриманням діючого законодавства.

В юриспруденції контроль пов'язують із дотриманням принципу законності при здійсненні господарської діяльності підприємством. В більшості наукових джерел прибічники такого підходу ідентифікують його як юридичний або правовий [34]. На противагу такому підходу, визначимо, що в сучасному розумінні при здійсненні контролю підприємство повинно дотримуватися також принципів ефективності, економічності, незалежності контрольної діяльності, тому трактування природи контролю виключно з правових позицій є обмеженим.

Контроль можна досліджувати як кібернетичну категорію, ототожнюючи його із зворотнім інформаційним зв'язком, що дозволяє оцінити результати діяльності підприємства та надати управлінському персоналу інформацію про стан виконання поставлених перед виконавцями завдань.

Різносторонність позицій щодо ідентифікації контролю пов'язана з міждисциплінарним характером останнього, що вимагає окреслення його основних ознак, сприяючи уточненню визначення його місця у системі функціональних прикладних наук. До характерних ознак контролю як економічної категорії можна зарахувати такі:

1) суб'єктно-об'єктний характер, оскільки контроль завжди досліджують в межах певної системи управління, елементами якої є суб'єкт та об'єкт. Суб'єкт виступає в ролі елемента системи контролю, який має контрольні повноваження на його здійснення; об'єкт – у якості елемента системи, що підлягає контролю;

2) постійність, динамічність, систематичність, своєчасність, цілеспрямованість здійснення;

3) у механізм контролю вбудовані заходи примусу, притягнення винних до відповідальності за виявлені порушення, що ідентифікується як результат контролю;

4) інформаційний характер контролю, що обумовлено наявністю зворотного зв'язку в контрольній системі;

5) наявність тісної взаємодії контролю з функціями планування, обліку, аналізу та організації, що в сукупності становлять замкнений управлінський цикл;

6) обов'язкове дотримання підконтрольним суб'єктом принципу законності, що обумовлено його функціонуванням у нормативно-правовому середовищі;

7) превентивний характер контролю, обумовлений його орієнтацією на попередження порушень у майбутньому.

Крім визначених характерних для контролю ознак, державному фінансовому контролю як різновиду контролю додатково притаманні такі особливості: 1) державний фінансовий контроль оснований на нормах чинного законодавства; 2) він реалізується в межах правовідносин, які мають владний характер; 3) межі функціонування державного фінансового контролю мають «надвідомчий характер» і можуть розповсюджуватися на всі ланки фінансової системи держави; 4) видова різноманітність державного фінансового контролю (включає валютний, бюджетний, податковий, митний, банківський контроль тощо).

Митний контроль виступає складовою підсистемою державного фінансового контролю. Варто зазначити, в економічній літературі позиції щодо змістовної наповненості категорії «митний контроль» є неусталеними. Зокрема, його трактують як: митне оформлення; вид фінансового контролю; окремі функції митної політики чи регулювання; методи нетарифного регулювання тощо (додаток А, додаток Б).

Поширеною є позиція щодо дослідження сутності митного контролю через функції митної політики. Зокрема, такого підходу дотримуються П.В. Пашко [115], С.В. Халипов [192]. Виділяючи у складі функцій митної політики контрольно-організаційну, автори наголошують на важливості її реалізації шляхом здійснення митного контролю (тобто, перевірки законності

переміщення товарів та інших об'єктів через митний кордон, а також видачі дозвольних документів) [115]. Аналогічно у трактуванні Кляна Ф. [66] митний контроль ототожнюється із функцією діяльності митних органів. Автор акцентує увагу на наявності специфічних ознак, форм та режимів його проведення, що в подальшому надаватиме можливість виокремити його характерні риси та визначити місце у системі видів державного фінансового контролю. Наведений підхід визначимо як функціональний.

Достатньо розповсюдженим є науковий підхід щодо ототожнення митного контролю з митними операціями та митними процедурами. Митні операції досліджують як дії, пов'язані з проведенням митного контролю щодо правомірності переміщення транспортних засобів і товарів через митний кордон держави, їх митного оформлення, а також стягнення митних платежів [106, с.154]. Відповідно митні процедури – це регламентований порядок та організація переміщення товарів та інших предметів через митні кордони, оподаткування митом, оформлення, здійснення митного контролю й інших заходів з реалізації митної політики [106, с. 156]. Критичний аналіз наведених визначень дозволяє дійти висновку, що перше поняття є більш широким за своїм змістом, ніж друге. Однак митний контроль є обов'язковою складовою і митних операцій, і митних процедур. Якщо в цілому визначати поняття «митні процедури», то з позиції права вони містять митний контроль, митне оформлення та стягнення митних платежів.

Виходячи з наведених трактувань митного контролю, варто визначити, що його в більшому ступені досліджують з організаційного боку та ототожнюють із сукупністю заходів або дій митних органів щодо реалізації ними контрольної функції [35; 36; 14; 91; 99]. Можна зробити висновок про доцільність розкриття природи митного контролю шляхом ідентифікації суб'єктів його здійснення. Наведений науковий підхід можна визначити як процесний, пов'язаний із здійсненням конкретних етапів митного оформлення об'єктів митного контролю.

Митний контроль також можна досліджувати в контексті методів митного регулювання. Як справедливо зазначено в дисертаційній роботі [14, с. 44], митне регулювання можна досліджувати з двох позицій, що відрізняють його від інших видів державного фінансового регулювання: по-перше, воно є напрямом загальної економічної політики держави; по-друге, важливим об'єктом регулювання існуючих міжнародних організацій.

Згідно з Кіотською конвенцією до складу митного регулювання, поряд із митною справою, включається і митний контроль. Така позиція підкріплюється і нормативно-правовими актами України, що регулюють зовнішньоекономічну діяльність держави. Зокрема, Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» визначає митне регулювання «як регулювання питань, пов'язаних із встановленням мит та інших податків, що справляються при переміщенні товарів через митний кордон України, процедурами митного контролю, організацією діяльності органів митного контролю України» [135].

Основні методи державного митного регулювання традиційно поділяють на організаційно-адміністративні, правові та економічні, і митний контроль можна досліджувати в межах кожної з наведених груп. У складі організаційно-адміністративних методів акцент зроблено на владному характері контролю, що передбачає визначення дозвільного порядку або прямої заборони чи обмежень щодо реалізації митних відносин. Реалізація правових методів здійснюється за допомогою використання організаційно-правових та інституціональних інструментів, які дозволяють «...охопити всю систему взаємодії існуючих форм міжнародної організації виробництва та обміну та взаємозалежності внутрішньої та зовнішньої сфери економіки» [112].

Економічні методи митного регулювання базуються на застосуванні економічних інструментів митної політики (зокрема, податки, митні збори, митний тариф). Наприклад, застосовуючи митний тариф, уряд країни спроможний вирішувати питання регулювання обсягу товарообороту з

іншими державами, наповнення державного бюджету за рахунок митних платежів, вести протекціоністську політику. Інструментами економічних методів також можна вважати економічні стимули, наприклад: цінове та податкове регулювання, дотації, субсидії, податкові пільги тощо. Повноцінне впровадження економічних методів сприятиме посиленню впливу держави на суб'єкти господарювання (за умови одночасного дотримання їх інтересів та інтересів держави). У складі таких методів виділяють тарифні, використання яких сприятиме регулюванню товарообігу з іноземними державами та збільшенню надходжень до бюджету від проведення зовнішньоекономічних операцій. Митний контроль у складі такої групи методів формою фіскального та валютного контролю.

У працях М. Каленського, П.В. Пашка митний контроль досліджено як один з основних напрямів нетарифного регулювання [103, с. 61]. Метою таких заходів науковці вбачають захист національних інтересів, що є одним із завдань фінансової безпеки держави, що є предметом наших подальших наукових досліджень (рис. 1.1).

Федоткін В. також досліджує митний контроль як одну з основних систем митного регулювання зовнішньоекономічних відносин та в цілому митної справи [189, с. 60]. Група науковців на чолі з Ю. Соловковим [98] визначає сутність митного контролю через перелік способів та прийомів його здійснення, спрямованих на конкретні об'єкти митного контролю. Незважаючи на цінність проведеного авторами дослідження, водночас не розглянуто митний контроль як вид фінансового, зосередившись виключно на експортному, ветеринарному, фітосанітарному, санітарно-епідеміологічному та інших видах виключно державного контролю. Науковий підхід до митного контролю, орієнтований на дослідження методів (способів та прийомів) митного регулювання, можна визначити як методологічний, орієнтований на їх використання відповідно до сформованих державою напрямів.

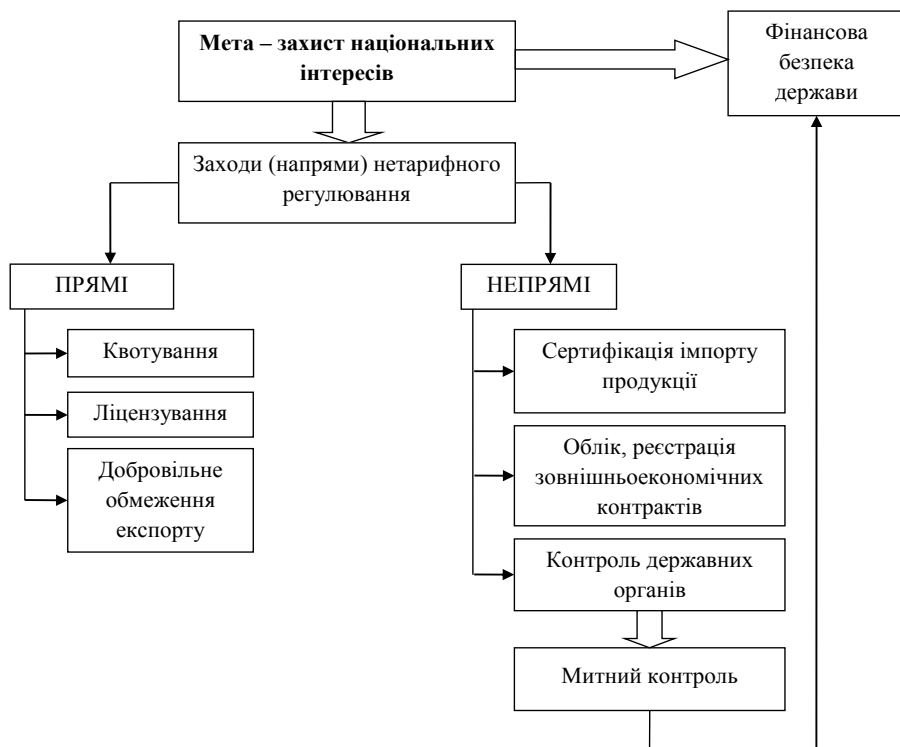


Рис. 1.1. Митний контроль як напрям нетарифного державного регулювання*

*складено авторами

На відміну від позицій попередників, митний контроль пов'язують із рухом фінансових потоків та розкривають як важливий вид фінансового контролю М. Білуха та Т. Микитенко: «... це один з видів фінансового контролю суб'єктів господарювання, які ввозять, вивозять, здійснюють транзит, передають, зберігають і використовують товари, що переміщуються між митними територіями» [16]. У такому трактуванні авторами розкриваються особливості митного контролю та окреслюється коло суб'єктів, за діяльністю яких здійснюється митний контроль. Водночас таке тлумачення потребує уточнення, оскільки, крім митного контролю, товари, що

переміщуються через кордон, підлягають санітарно-епідеміологічному, ветеринарно-санітарному, фітосанітарному, екологічному, радіологічному, а також державному контролю за дотриманням законодавства про харчові продукти, корми, побічні продукти тваринного походження тощо. Це вимагає видової ідентифікації характерних особливостей митного контролю у складі фінансового контролю.

За змістом митний контроль (у контексті дослідження його фінансової сторони) включає в себе валютний та бюджетний (фіскальний) контроль. Це підтверджується тим фактом, що в ряді наукових джерел митний контроль трактують як «митний валютний контроль», підкреслюючи специфічність його об'єктного складу (об'єктом митного контролю поряд з товарами, транспортними засобами та цінними паперами є валюта). Водночас бюджетний (фіскальний) характер митного контролю обумовлений тим, що він реалізується податковими органами під час стягнення митних платежів, до яких згідно з Податковим Кодексом належать «... податки, що справляються під час переміщення або у зв'язку з переміщенням товарів через митний кордон України, та контроль за справлянням яких покладено на митні органи» [120]. Це доводить той факт, що митний контроль, будучи видом державного фінансового контролю, включає бюджетний (фіскальний) та валютний. Такий підхід до митного контролю визначимо як фінансовий.

Одночасно митний контроль є складовою частиною державного контролю. Як стверджує О. Короп, «... існування державного контролю у митній сфері обумовлено наявністю контрольної функції держави у сфері зовнішньоекономічної діяльності» [75]. Тобто, це пояснюється наявністю спеціальних контрольних функцій, які виконують суб'єкти державної влади з метою підвищення ефективності національної економічної політики. Позицію щодо належності митного контролю до особливого виду державного фінансового контролю також підтримує Р. Серьоміна та Є. Смоліна [179].

У багатьох наукових працях митний контроль досліджують в контексті його ототожнення з процесом митного оформлення товарів та інших

об'єктів. Однак ми повністю погоджуємося з позицією А. Дмитрика [с. 46, 187], який, розглядаючи питання митного оформлення, трактує його у широкому (система норм, що сформувалася у митному праві та дозволяє регулювати відносини, пов'язані із забезпеченням суб'єктами митного законодавства) та вузькому розумінні (порядок здійснення митних операцій) й в подальшому стверджує, що структура інституту митного оформлення охоплює предмет та метод правового регулювання, завдання, функції, цілі, суб'єкти, принципи, що є системоутворюючими елементами, і надає можливість відокремити митне оформлення від митного контролю. Підтвердження нетотожності понять «митне оформлення» та «митний контроль» знаходимо у нормативно-правовому полі.

Зокрема, Верховний Суд України надав роз'яснення, що це дві взаємопов'язані, але різні правові категорії [124]. Згідно з Митним Кодексом [101] (ст. 321) товари та транспортні засоби перебувають під митним контролем згідно із заявленим митним режимом з його початку і до закінчення. Існують випадки – виключення, коли митний контроль за часом співпадає із заявленими митним режимом. Початок митного контролю пов'язують з моментом подання митної декларації, кінець – з моментом отримання від митного органу дозволу на перетин кордону. Це означає, що тривалість митного оформлення та тривалість митного контролю як окремих процесів може не співпадати. Оскільки митне оформлення товару вже завершено (на внутрішньому митному посту), митними органами продовжується митний контроль шляхом проведення контрольно-перевірочних заходів, які тривають до моменту фактичного перетинання кордону суб'єктом митного контролю. Крім того, митний контроль також включає етап сплати митних платежів до державного бюджету (при наявності виявлених контролюючими органами порушень податкового і митного законодавства) та етап реалізації результатів контролю (виконання приписів контролюючих органів) (рис. 1.2).

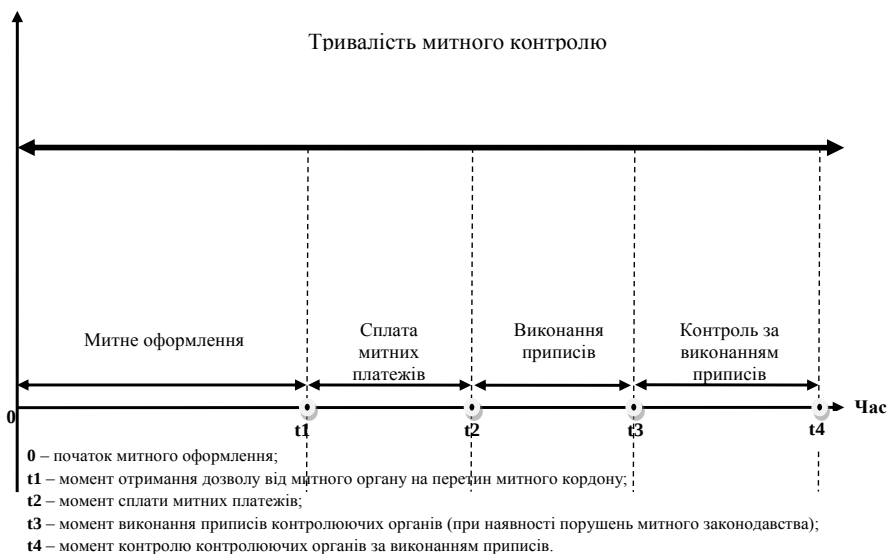


Рис. 1.2. Ідентифікація митного контролю через визначення його етапів*

*складено авторами

З рис. 1.2. випливає, що митний контроль є процесом, який більш тривалий за часом, ніж митне оформлення. Це підтверджується Н.П. Губіним [40], який пише про пріоритетність думки, що заходи з державного контролю і безпосередньо перевірка не містять напями з усунення наслідків виявлених порушень, і, як результат, не включають дослідження впливу на підконтрольний суб'єкт. Вважаємо таку загальновизнану позицію щодо предметних меж митного контролю достатньо вузькою, оскільки основною метою будь-якого контрольного процесу є виявлення порушень, винних осіб, а також усунення появи таких недоліків у майбутньому, що відповідає дотриманню принципу превентивності контролю.

Висловлена позиція логічно розширює предметні межі митного контролю, включаючи до них заходи, спрямовані на превентивний вплив органів виконавчої влади на порушників митного законодавства (видача приписів про усунення виявлених порушень з визначенням строків їх

здійснення; виявлення осіб, винних у здійсненні порушень; моніторинг реалізації результатів митного контролю). Додатково можна зробити висновок, що митне оформлення та митний контроль відрізняються за правовим та економічним змістом. Це два взаємопов'язані, але не тотожні процеси, яким властиві свої характерні риси.

Оцінка еволюції трактування митного контролю у нормативно-правових актах періоду становлення української державності (з 1991 року) дозволяє зробити висновок, що, незважаючи на чисельні зміни законодавства з питань митного контролю, його трактування майже не змінювалося. Митний контроль визначали як сукупність заходів, здійснюваних уповноваженими органами, спрямованих на дотримання підконтрольними суб'єктами митного законодавства. Варіанти різночитань нормативно-правових актів стосувалися виключно деталізації підконтрольних суб'єктів (в деяких актах уточнювався такий їх перелік: державні органи, підприємства та їх службові особи, фізичні особи). Тобто, в цілому підхід, використаний у законодавстві, логічно можна зарахувати до процесного. Діючий Митний Кодекс до попередніх визначень митного контролю додав також необхідність дотримання не лише державної митної справи, але і міжнародних договорів України, що вважаємо слушним доповненням, зважаючи на місце України у світовій торгівлі. Згідно з Кіотською конвенцією митний контроль – заходи, які використовують митниці для забезпечення виконання митного законодавства. У вітчизняному правовому полі митний контроль диференційований від митного оформлення об'єктів (процесний аспект) та справляння податків і зборів (фіскальний аспект), що не дозволяє досліджувати митний контроль комплексно, у взаємозв'язку його складових. Узагальнена оцінка визначень митного контролю наведена в табл. 1.1.

Таблиця 1.1.

Оцінка визначень митного контролю у наукових джерелах*

Автор Визначення	[114; 193]	[65]	[97]	[60]	[191]	[16]	[30]	[51]	[99]	[35]	[15]	Назва наукового підходу
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	
Функції митної політики	+				+							Функціональний
Функція митних органів		+										Функціональний
Митні операції			+									Процесний
Методи (напрями) митного регулювання	+			+								Методологічний
Вид фінансового контролю						+						Фінансовий
Способи та прийоми його здійснення			+									Методологічний
Дії митних органів							+				+	Процесний
Комплекс (сукупність) заходів митної служби	+							+	+	+		Процесний

*складено авторами на підставі узагальнення [15; 16; 31; 36; 52; 61; 66; 98; 115; 192; 194]

На підставі даних табл. 1.1. можна виділити чотири основні наукові підходи до трактування митного контролю: функціональний, процесний, методологічний та фінансовий, які в сукупності досліджують його з різних аспектів, але фактично є взаємодоповнюючими. Це вимагає комплексного дослідження митного контролю та уточнення категорії «митний контроль» через виділення його специфічних ознак. Зокрема, до них належать такі ознаки:

1) митний контроль – складова частина фінансового контролю. Це випливає із вартісного характеру останнього, оскільки метою митного контролю є оцінка фінансових потоків, обумовлених переміщенням товарів та інших об'єктів через митний кордон. Крім того, митний контроль можна вважати і складовою податкового і валютного контролю, що обумовлено специфічністю та характером його об'єктів;

2) митний контроль є складовою частиною державного контролю, що обумовлено наявністю владних повноважень у його суб'єктів та процедурно-процесуальної форми реалізації митного контролю;

3) застережно-забороняючий характер митного контролю, що обумовлено його важливим значенням для забезпечення належного рівня фінансової безпеки держави;

4) особливості здійснення форм митного контролю (можуть здійснюватися виключно у зонах митного контролю, поза межами відповідних митних зон);

5) особливості принципів реалізації митного контролю, обумовлені його специфікою;

6) специфіка контрольованих об'єктів (валютні цінності, супроводжуваний та несупроводжуваний багаж, транспортні засоби, вантажі або вантажні відправлення, товари, що містять об'єкти інтелектуальної власності, міжнародні поштові відправлення та ін.);

7) специфічність способів та прийомів митного контролю (перевірка документів, поточний митний аудит, пост-аудит, усне опитування, огляд митних об'єктів та ін.);

8) профілактичний характер, оскільки цільова спрямованість митного контролю – на попередження порушень митних правил та контрабанди. Тобто, митний контроль є видом державного фінансового контролю, який має специфічні ознаки, обумовлені особливим характером його об'єктів, принципів, форм.

Враховуючи зовнішні та внутрішні умови зовнішньоекономічної діяльності України, сучасний митний контроль також характеризується:

- 1) складністю та масштабністю завдань контролю, оцінки ризиків та загроз;
- 2) необхідністю впровадження нових інноваційних форм, методів, способів та прийомів контролю, що обумовлюється ускладненням партнерських торгових зв'язків з іншими країнами та важливістю забезпечення належного рівня фінансової безпеки;
- 3) підвищеними вимогами до ефективності, якості, прозорості митного контролю в умовах глобалізації та невизначеності;
- 4) складністю ідентифікації об'єкта та предмета дослідження митного контролю.

Таким чином, для уточнення категоріально-понятійного апарату є доцільним здійснити декомпозиційний аналіз поняття «митний контроль» на підставі формалізації характерних його ознак (табл. 1.2).

Таблиця 1.2.

Результат декомпозиційного аналізу терміну
«митний контроль» на складові елементи*

<i>№ з/п</i>	<i>Характерна ознака</i>	<i>Елементи визначення терміну «митний контроль»</i>
1	2	3
	Митний контроль – це:	
1	Ідентифікація в контрольній системі	Особливий вид державного фінансового контролю
2	Місце здійснення	Зони митного контролю
3	Суб'єкти митного контролю	Уповноважені суб'єкти (державні органи)
4	Тривалість здійснення	Включає час на переміщення товарів та інших предметів (залежно від їх виду та мети переміщення) через кордон країни, на сплату митних платежів, на виконання приписів контролюючих органів, на моніторинг виконання приписів з боку уповноважених органів

Закінчення табл. 1.2.

1	2	3
5	Методи здійснення	Визначені законодавством методи (документальна перевірка, огляд, постмитний аудит, опитування тощо)
6	Мета митного контролю	Дотримання підконтрольними суб'єктами чинного законодавства й попередження порушень
Митний контроль – особливий вид державного фінансового контролю, що здійснюється у зонах митного контролю уповноваженими суб'єктами під час переміщення товарів та інших предметів (залежно від їх виду та мети переміщення), сплати митних платежів, виконання приписів контролюючих органів, моніторингу виконання приписів, визначеними методами (документальна перевірка, огляд, постмитний аудит, опитування тощо) та спрямований на попередження порушень та дотримання підконтрольними суб'єктами чинного законодавства.		

*складено авторами

Таким чином, у результаті проведеного дослідження уточнено, що митний контроль – особливий вид державного фінансового контролю, що здійснюється у зонах митного контролю уповноваженими суб'єктами під час переміщення товарів та інших предметів (залежно від їх виду та мети переміщення), сплати митних платежів, виконання приписів контролюючих органів, моніторингу виконання приписів, визначеними законодавством методами (документальна перевірка, огляд, постмитний аудит, опитування тощо) та спрямований на попередження порушень та дотримання підконтрольними суб'єктами чинного законодавства (рис. 1.3).

На відміну від існуючих трактувань цієї категорії, предметні межі митного контролю розширено на етапи контролю за сплатою митних платежів, виконання та моніторинг приписів контролюючих органів.

Теорія митного контролю, як і будь-яка наука, містить три основні складові: 1) предметна галузь наукового дослідження; 2) сукупність знань про предметну галузь; 3) методологія наукового дослідження. Предметна галузь дозволяє сформулювати предметні межі дослідження шляхом виділення предмета та об'єкта. Зокрема, як стверджує Н. Ліпатова [90], об'єктами дослідження можуть бути: система митного контролю, відокремлені процеси митного контролю.



Рис. 1.3. Ідентифікація категорії «митний контроль» через призму існуючих наукових підходів*

*складено авторами

Відповідно предметом дослідження можуть бути проблемні питання щодо удосконалення способів, форм, методичного інструментарію, ресурсів, інших характеристик параметрів митного контролю.

Оскільки митний контроль є достатньо складним явищем митної політики, який традиційно досліджують як інструмент забезпечення зовнішньоекономічної безпеки держави, є необхідність окреслити предметні межі нашого дослідження (теоретичні, організаційні та методичні питання розвитку митного контролю у системі забезпечення фінансової безпеки держави). У зв'язку з цим актуальним питанням при дослідженні системи фінансової безпеки є з'ясування її взаємозв'язку з митною безпекою та митним контролем як основним механізмом її забезпечення.

Вважаємо, що митні операції не є виключно складовою зовнішньоекономічної безпеки, оскільки охоплюють і фінансову сферу, і соціальну, й інформаційну. З одного боку, згідно з нормативними документами митна безпека є складовою зовнішньоекономічної, з іншого, митну безпеку варто розглядати у складі фінансової. Це обумовлено тим фактом, що ефективний митний контроль як інструмент митної безпеки сприятиме наповненню доходної частини державного бюджету, що виражається у низці індикаторів фінансової безпеки. Безпосередньо митна безпека оцінюється критеріями та показниками, що дозволяє стверджувати про рівень дотримання національних фінансових інтересів держави в цілому. Такими інтересами є: усунення митних порушень та протидія незаконному обігу товарів; спрощення та прискорення здійснюваних митних процедур; розвиток національного митного законодавства у напрямі відповідності світовим стандартам. Крім того, місце митного контролю у системі фінансової безпеки можна інтерпретувати через оцінку основної загрози для національної безпеки – загрози недоотримання суми митних платежів до державного бюджету, що можна пояснити недовістю реалізації фіскальної функції контролюючими органами. Погоджуємося з позицією І. Бережнюка, який пише, що «... основною загрозою для митної безпеки держави є та частина платежів, яку митна служба недобрала до бюджету» [14]. Об'єктом дослідження сформульовано закономірності розвитку механізму митного контролю у системі забезпечення фінансової безпеки держави, що вимагатиме вивчення структури митного контролю та його окремих елементів у межах досягнення основної мети фінансової безпеки.

Друга складова теорії митного контролю (сукупність знань про предметну область) міститиме оцінку функціонування сформульованого об'єкта (механізму митного контролю) в сучасних умовах, та визначення напрямів розвитку його в цілому та розвитку окремих елементів механізму.

Третя складова теорії митного контролю (методологія дослідження) являє собою сукупність способів та прийомів дослідження митного контролю,

результатом використання яких стануть запропоновані напрями його розвитку для підвищення рівня фінансової безпеки держави.

Науковою гіпотезою, покладеною в основу монографії, є: розвиток елементів механізму митного контролю в сучасних умовах сприятиме підвищенню рівня фінансової безпеки держави. Її доведення потребує уточнення концептуальних засад формування системи фінансової безпеки держав та виявлення місця митного контролю в цій системі.

Таким чином, на підставі аналізу наукових досліджень визначено чотири превалюючих підходи до розкриття сутності категорії «митний контроль» (функціональний, процесний, методологічний та фінансовий), що дозволило зробити висновок про комплексний характер останнього. На підставі застосування декомпозиційного аналізу виокремлено особливості митного контролю та запропоновано уточнене трактування цієї категорії як особливого виду державного фінансового контролю, що здійснюється у зонах митного контролю уповноваженими суб'єктами під час переміщення товарів та інших предметів (залежно від їх виду та мети переміщення), сплати митних платежів, виконання приписів контролюючих органів, моніторингу виконання приписів, визначеними методами (документальна перевірка, огляд, постмитний аудит, опитування тощо) та спрямований на попередження порушень і дотримання підконтрольними суб'єктами чинного законодавства.

1.2. Концептуальні засади формування системи забезпечення фінансової безпеки держави

Прийнятий рівень фінансової безпеки держави є основним критерієм ефективної економічної політики держави та формування сприятливих умов для активізації діяльності суб'єктів господарювання. Значення фінансової безпеки істотно зростає в сучасних умовах впливу глобалізації, коли роль держави трансформується та посилюється вплив світових фінансових систем на окремі держави. В таких умовах фінансову безпеку можна сприймати як головну умову

здатності уряду країни реалізувати самостійну фінансову політику держави відповідно до його національних інтересів. Водночас не існує однозначності у підходах науковців щодо тлумачення фінансової безпеки, трактування її складових, а у випадку дослідження її з системних позицій – у трактуванні її окремих підсистем та елементів. Частково це пов'язано з відсутністю в існуючій Концепції забезпечення національної безпеки у фінансовій сфері в Україні чіткого визначення категоріально-понятійного апарату з цієї предметної галузі.

Питання фінансової безпеки на макро- та мікрорівнях широко висвітлено в наукових працях вітчизняних та закордонних авторів: О. Барановського [5], Бардаша [9; 10], Бойса [18], Брадлоу [20], В. Бурцева [23], Н. Виговської, С. Дячек [25; 26; 27], О. Гривківської [38], М. Єрмошенка [54], Кларка [65], Ю. Коваленко [67; 68], О. Лаговської [86; 87], Майерса [92], В.М. Мельника [96], Райзинга [163], Росса [173], Шиназі [199] та багатьох інших.

Метою цього пункту дослідження є оцінка теоретичних підходів до фінансової безпеки держави та формування її концептуальної моделі на підставі застосування методології системного підходу.

Перша виділена група авторів визначає фінансову безпеку як створення умов стійкого, надійного функціонування всієї системи фінансів держави, регіону, що усуває виникнення фінансової кризи, дефолту, деструкцію фінансових потоків, збої у забезпеченні основних учасників економічної діяльності фінансовими ресурсами, порушення стабільності грошового обігу [163]. Досліджуючи змістовне навантаження терміна «фінансова безпека», В. Бурцев визначає його як окремий елемент економічної безпеки держави. Автор це пояснює тим фактом, що в умовах становлення глобальних ринків посилюється і якісно трансформується вплив глобальних фінансових потоків на окремі держави [23].

Кондрат Є. визначає фінансову безпеку держави як стан захищеності найбільш важливого елемента економічної безпеки держави [71]. Він являє собою результат взаємодії органів різних гілок влади щодо захисту національних інтересів країни від зовнішніх та внутрішніх загроз в таких сферах, як бюджетна,

податкова, валютна, грошова, інвестиційна та кредитна. Однак виникає питання, в чому саме полягає стан захищеності держави від зовнішніх загроз. Це можна трактувати таким чином: стан захищеності передбачає:

- 1) можливість уникнення або протистояння зовнішнім загрозам, які мають за мету зменшити рівень кредитоспроможності країни, підвищивши залежність від зовнішніх факторів;
- 2) забезпечення гнучкості законодавства при проведенні економічних перетворень;
- 3) задоволення потреби суб'єктів фінансових відносин у фінансових ресурсах, що забезпечить стійке зростання економіки країни;
- 4) забезпечення прийнятого рівня фінансової стійкості країни на певний прогнозований період.

Поширеною є позиція дослідження фінансової безпеки через її складові види, орієнтуючись на макроекономічний рівень та процеси фінансового регулювання і контролю в країні. Наприклад, у системі фінансової безпеки можна виділити: банківську, бюджетну, валютну, безпеку фондового ринку, кредитну [38; 96]. Саме такий методологічний підхід покладений в основу методичних рекомендацій з оцінки економічної безпеки держави [129].

Одна з досліджуваних груп науковців визначає фінансову безпеку на мікрорівні, в центр дослідження якої поставлено рух фінансових ресурсів, пошук їх джерел та забезпеченість фінансовими ресурсами для нормального функціонування суб'єкта господарювання [180]. Такий підхід вважаємо виправданим, оскільки наявність фінансових ресурсів на підприємстві є запорукою його стійкості та подальшого розвитку.

Бурцев В. пов'язує фінансову безпеку з інституціональною складовою держави і стверджує, що вона полягає у здатності державних органів [23]: 1) забезпечувати стійкість економічного розвитку держави в цілому; 2) забезпечувати стійкість платіжно-розрахункової системи; 3) нейтралізувати вплив зовнішніх загроз та фінансових криз (зменшувати негативний вплив інших держав, ТНК тощо); 4) попереджувати конфлікти між різними ланками влади з

приводу формування, розподілу та використання бюджетних коштів; 5) залучати кошти іноземних інвесторів; 6) попереджувати порушення та злочини у фінансових правовідносинах. Водночас автор не надає належного пояснення фінансової безпеки як певного інституту в економічній системі країни.

У науковій літературі фінансову безпеку часто досліджують в контексті її взаємозв'язку з економічною безпекою, трактування якої є неоднозначним. Зокрема, під економічною безпекою розуміють [21; 109; 179; 194]: сукупність умов, які забезпечують стійкий розвиток економіки; стан економіки держави в цілому; ефективність діяльності держави тощо. Однак не погоджуємося з позицією, що економічна безпека – це складова фінансової та національної безпеки держави [109, с. 100], оскільки економічна безпека є більш широким поняттям.

Уточнюючи поняття фінансової безпеки держави, В. Койло [70] визначає останню як стан фінансової системи, який демонструє ступінь захищеності фінансовими ресурсами, що є достатніми для задоволення суспільних потреб та виконання існуючих зобов'язань, включаючи захищеність інтересів суб'єктів на усіх рівнях фінансових відносин від внутрішніх та зовнішніх загроз, а також забезпечує фінансові умови для стабільного соціально-економічного розвитку та її стійкість до фінансових шоків, що, на відміну від існуючих, враховує формування фінансової безпеки на різних економічних рівнях. Можна повністю погодитись з позицією автора про доцільність дослідження фінансової безпеки на всіх рівнях фінансової системи, оскільки необхідним є забезпечення рівномірного розвитку різних її ланок для стабільності функціонування системи в цілому. Однак часто інтереси цих суб'єктів є різноспрямованими, що вимагає розробки механізму гармонізації таких інтересів та нівелювання протиріч. Єрмошенко М. [54], на відміну від поглядів попереднього науковця, трактує поняття фінансової безпеки як стан фінансово-кредитної сфери в цілому, що виражається у збалансованості та якості системної сукупності фінансових інтересів, достатності фінансових ресурсів для всіх суб'єктів господарювання і

населення в цілому. Автор стверджує, що це сприятиме забезпеченню ефективного функціонування національної економічної системи та її соціальному розвитку. Таке визначення фінансової безпеки також акцентує увагу на дотриманні інтересів усіх суб'єктів фінансової системи, що є обґрунтованим. Однак потребує додаткового уточнення поняття якості системної сукупності фінансових інтересів, зазначене у визначенні, а також ідентифікація структури фінансово-кредитної сфери, стан якої запропоновано досліджувати авторами.

Незважаючи на необхідність включення до предмета дослідження фінансової безпеки не лише національних інтересів держави, але й інтересів інших суб'єктів фінансової системи, в деяких наукових працях її розглядають звужено. Зокрема, в монографії [56] акцент зроблено виключно на рівні захищеності державних інтересів. Якщо державу розглядати як суспільний інститут, тобто суб'єкт реалізації прав членів суспільства, то таке трактування є виправданим.

Сухоруков А.І. у своїй монографії визначає фінансову безпеку держави як захищеність інтересів держави у фінансовій сфері, або такий стан бюджетної, податкової та грошово-кредитної систем, що гарантує спроможність держави раціонально використовувати фінансові ресурси [186]. В такому трактуванні виникає питання окреслення меж фінансової сфери, а також ідентифікація понять «бюджетна», «податкова», «грошово-кредитна система» та виявлення взаємодії між ними.

Досліджуючи фінансову безпеку як динамічне явище, В. Федосов, С. Юрій [191] визначає його як окремий механізм, що складається з таких елементів: 1) моніторинг економіки та фінансової системи в цілому для можливостей виявлення внутрішніх та зовнішніх загроз інтересам окремих суб'єктів; 2) проведення розрахунків індикаторів фінансової безпеки для виявлення імовірності настання фінансових криз; 3) в цілому державна діяльність щодо виявлення загроз системі фінансової безпеки. На наш погляд, автор виокремлює етапи реалізації заходів щодо виявлення, попередження та забезпечення

ефективного функціонування механізмів фінансової безпеки, однак остаточно не надає уточнення поняття «фінансова безпека держави».

З позиції системного підходу досліджує фінансову безпеку О. Савицька: «... фінансова безпека є складною багаторівневою системою, яку утворюють ряд підсистем, кожна з яких має власну структуру і характер розвитку» [175]. В подальшому автор досліджує фінансову безпеку через її складові підсистеми, а саме: бюджетну, валютну, грошово-кредитну, боргову безпеки, безпеку страхового ринку та безпеку фондового ринку [175]. Це дозволяє сформувати авторське бачення досягнення безпечного рівня функціонування фінансової системи через рівномірний розвиток усіх її суб'єктів.

Аналогічно О. Мелих визначає фінансову безпеку як «... надзвичайно складну багаторівневу систему, яку утворюють підсистеми (бюджетна, податкова, боргова, фінансова безпека банківської системи, валютна, грошово-кредитна, інвестиційна, фінансова безпека страхового та фондового ринку), кожна з яких має власну структуру і логіку розвитку» [95]. Науковий підхід, орієнтований на декомпозицію системи фінансової безпеки з метою оцінки загроз фінансовій системі, вважаємо перспективним.

Під системою фінансової безпеки розуміють створення таких умов її функціонування, за яких: 1) незначна імовірність переорієнтації фінансових потоків у незаконні сфери їх використання; 2) незначна імовірність зловживання фінансовими коштами [71]. Таким чином, найчастіше фінансову безпеку досліджують у контексті таких підходів:

1) реалізації односпрямованих інтересів основних суб'єктів фінансових відносин, які сприяють зростанню фінансового потенціалу держави (суб'єктний підхід);

2) фінансових потоків (ресурсів, джерел), що пронизують всю фінансову систему країни (об'єктний підхід);

3) інститутів та органів влади, які мають здатності забезпечувати стійкість економічного розвитку держави (інституційний);

4) рівнів та підсистем фінансової системи держави, що передбачає їх рівномірний розвиток при прийнятому рівні фінансової безпеки (системний).

Методологічною основою дослідження фінансової безпеки доцільно обрати системний підхід. Це обумовлено необхідністю її дослідження як складного взаємозв'язку окремих підсистем, рівнів та елементів системи, що надасть можливість виявити та оцінити позитивний системний ефект.

Системний підхід спрямовує дослідника на розкриття цілісності об'єкта, що аналізується, й виявлення всіх його зв'язків [121]. Водночас методологічна основа та інструментарій системного підходу є універсальними, що обумовлює можливість їх застосування до систем будь-якої природи, включаючи соціальні.

Деякі автори [84], використовуючи поняття «система» до фінансової безпеки, пропонують різновид системного підходу – системно-потоківий методологічний підхід, орієнтований на концепцію управління фінансовими потоками на підприємстві. Автори це обґрунтовують наявністю тісного взаємозв'язку між видами фінансових ресурсів, фінансовими потоками, фінансовими результатами та досягнутим рівнем фінансової стійкості [84]. Однак, на наш погляд, обмеженість такого підходу в його орієнтації виключно на об'єкти фінансової безпеки, без урахування її суб'єктного складу.

Загальноприйнятим фактором є те, що методологія системного підходу в основі має такі основні принципи:

- багатоплановості, що дозволяє дослідити будь-який об'єкт з різних позицій та аспектів. Це дозволяє досліджувати певну систему як частину системи більш високого порядку, у випадку фінансової безпеки як підсистему економічної безпеки країни в цілому;

- принцип багатомірності, що передбачає дослідження фінансової безпеки як складного об'єкта, що характеризується складною структурою та специфічними властивостями, які дозволяють застосувати класифікацію системи за різними ознаками;

- принцип ієрархічності передбачає наявність ієрархічної структури у досліджуваного об'єкта. Зокрема, цей принцип розповсюджується і на окремі

підсистеми та елементи системи фінансової безпеки, які часто мають складну структуру;

- принцип динамічності означає, що в основу функціонування системи покладений принцип розвитку, що можна розглядати як трансформацію окремих підсистем та елементів системи фінансової безпеки в часі;

- принцип різнопорядковості, що дозволяє дослідити закономірності розвитку як цілісної системи фінансової безпеки, так і її окремих підсистем та складових елементів. Адаптацію принципів системного підходу при застосуванні до нашої предметної області досліджень – системи фінансової безпеки держави – наведено в табл. 1.3.

Таблиця 1.3.

Адаптація принципів системного підходу до дослідження системи
фінансової безпеки держави*

№ з/п	Найменування принципу системного підходу	Адаптація принципу до системи фінансової безпеки держави
1	2	3
1	Багатоплановості	Фінансова безпека є підсистемою економічної безпеки держави
2	Цілісності	Фінансова система є єдиним цілим (підсистемою різних видових складових фінансової безпеки)
3	Багатомірності	Кожен елемент фінансової безпеки держави як системи має власні властивості, відмінні від властивостей інших елементів
4	Ієрархічності	Фінансова безпека є складовою безпеки держави в цілому та складається з взаємопов'язаних підсистем різних рівнів
5	Динамічності	Фінансова безпека підлягає трансформації елементного складу під впливом факторів зовнішнього та внутрішнього середовища
6	Різнопорядковості	Дозволяє вивчати закономірності розвитку як цілісної системи фінансової безпеки, так і її окремих підсистем та складових елементів

*складено авторами

Основні концептуальні засади формування системи фінансової безпеки держави як системи є такими:

- 1) основним системоутворюючим фактором формування та забезпечення фінансової безпеки є рівень забезпеченості держави фінансовим потенціалом, здатним протистояти зовнішнім та внутрішнім загрозам;

2) фінансову безпеку необхідно досліджувати на всіх рівнях функціонування суб'єктів фінансових відносин, оскільки саме такий збалансований розвиток призведе до підвищення рівня стійкості фінансової системи в цілому;

3) основними передумовами забезпечення достатнього рівня фінансової безпеки є стійкість та розвиток фінансової системи в країні, а також можливість захисту інтересів усіх суб'єктів фінансових відносин;

4) фінансова безпека повинна забезпечуватися не лише економічними, але й правовими та політичними засобами та механізмами з метою формування сприятливого середовища для розвитку фінансової системи.

Концептуальні засади дослідження фінансової безпеки з позиції системного підходу наведено на рис. 1.4.

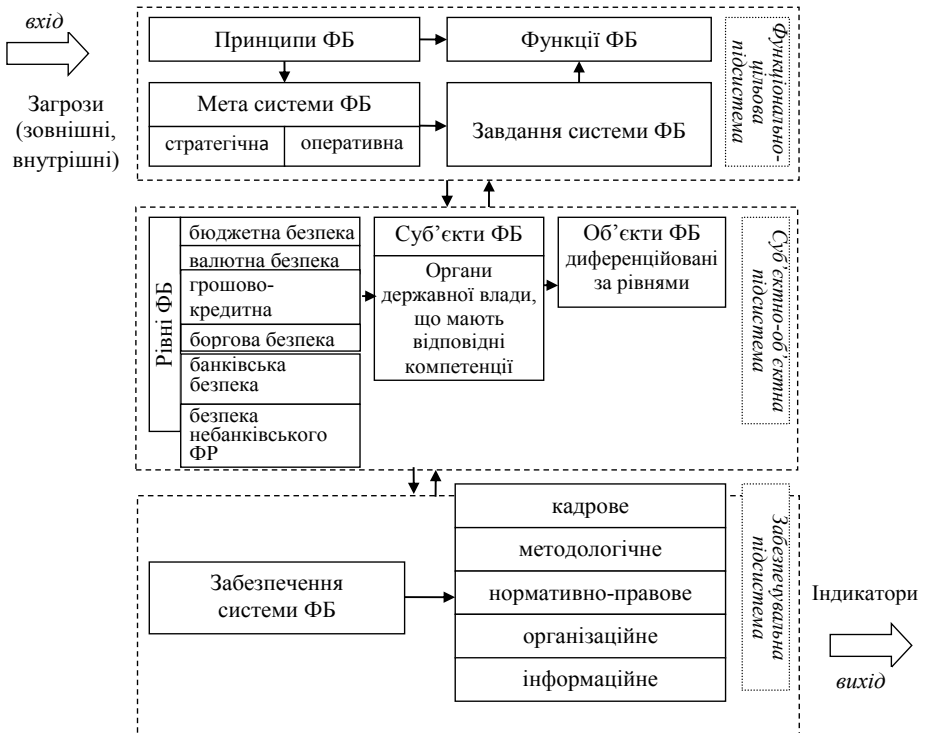


Рис. 1.4. Концептуальні засади дослідження фінансової безпеки держави з позиції системного підходу*

*складено авторами

Наведемо основну характеристику елементів та підсистем сформованої системи фінансової безпеки. Система фінансової безпеки складається з трьох взаємопов'язаних підсистем: 1) функціонально-цільової підсистеми, яка містить принципи, мету (стратегічну та оперативну), завдання та функції системи фінансової безпеки; 2) суб'єктно-об'єктної підсистеми (рівні, суб'єкти та об'єкти фінансової безпеки, диференційовані за виділеними рівнями); 3) забезпечувальної підсистеми, яка містить кадрове, нормативно-правове, методологічне, організаційне та інформаційне забезпечення. Представлена система підлягає впливу загроз зовнішнього та внутрішнього середовища, негативному впливу яких система фінансової безпеки повинна протистояти та усувати. Результатом функціонування запропонованої системи фінансової безпеки є індикатори та показники, що дозволяють оцінити дієвість та ефективність функціонування системи.

Важливим елементом функціонально-цільової підсистеми фінансової безпеки є методологічні принципи як основні правила, покладені в основу її функціонування. Методологічні принципи забезпечення системи фінансової безпеки містять у собі: 1) загальні принципи системного підходу, адаптовані до нашої предметної галузі та 2) спеціальні принципи, до яких можна зарахувати: законність, превентивність, адаптивність, динамізм, гнучкість.

Характеристику спеціальних принципів системи фінансової безпеки наведено в табл. 1.4.

Таблиця 1.4.

Характеристика спеціальних принципів фінансової безпеки як системи*

№ з/п	Найменування спеціальних принципів забезпечення системи фінансової безпеки	Характеристика спеціальних принципів забезпечення системи фінансової безпеки
1	2	3
1	Законність	Діяльність усіх суб'єктів системи фінансової безпеки щодо задоволення їх інтересів повинна здійснюватися із дотриманням чинного законодавства
2	Превентивність	При функціонуванні система фінансової безпеки повинна попереджувати негативний вплив екзогенних та ендогенних чинників та загроз

3	Адаптивність	Система фінансової безпеки повинна бути здатною до адаптації, тобто пристосування до функціонування у будь-яких умовах
4	Гнучкість	Усі елементи системи фінансової безпеки повинні бути гнучкими до зміни зовнішнього середовища, включаючи зміни законодавства

*складено авторами

Система фінансової безпеки повинна мати стратегічну та оперативну мету свого функціонування. Стратегічною метою є формування державної стратегії фінансової безпеки, яка сприятиме реалізації національних інтересів держави та містить такі складові:

- 1) ідентифікація геофінансових зон впливу держави;
- 2) визначення об'єктів, параметрів, індикаторів та показників контролю за забезпеченням фінансової безпеки;
- 3) формування механізмів попередження загроз фінансовій безпеці;
- 4) встановлення суб'єктів загроз та зони і ступеня їх впливу на фінансовий потенціал держави;
- 5) нейтралізація зовнішніх та внутрішніх загроз шляхом інституційних перетворень та заходів державної фінансової політики;
- 6) розробка методологічної основи для прогнозування і усунення впливу факторів, що загрожують фінансовій безпеці.

Оперативною метою системи фінансової безпеки є розробка напрямів забезпечення ефективного та безпечного функціонування всіх елементів фінансової системи держави та її складових. Основні завдання фінансової безпеки оперативного рівня можна визначити таким чином:

- 1) забезпечення стійкості економічного розвитку держави;
- 2) нейтралізація впливу негативних екзогенних та ендогенних факторів;
- 3) координація дій між різними ланками влади щодо забезпечення прийнятого рівня фінансової безпеки;
- 4) попередження відтоку національного капіталу за кордон та відтоку капіталу з реального сектору економіки;

5) попередження злочинності та адміністративних порушень у фінансових правовідносинах.

Систему фінансової безпеки можна досліджувати в контексті її функцій, до яких можна зарахувати: фінкальну, превентивну, стимулюючу, інформаційну, правоохоронну.

Як зазначалося вище, суб'єктно-об'єктна підсистема містить рівні, суб'єкти та об'єкти фінансової безпеки. Варто зазначити, що перелік об'єктів фінансової безпеки варіюється в різних джерелах. Наприклад, І.О. Ревак до об'єктів фінансової безпеки додає: баланс доходів та видатків як державного, так і місцевих бюджетів, податкові надходження та платежі; внутрішній та зовнішній борг, розмір платіжного балансу, систему розрахунків, цінні папери, національну та іноземну валюту тощо [165].

Інший науковець – М.М. Єрмошенко [54] до переліку об'єктів фінансової безпеки зараховує: фінансово-кредитну сферу в цілому як механізм і явище, на які спрямовується діяльність суб'єктів фінансової безпеки держави щодо її забезпечення.

Оригінальною є позиція В. Мацуки [94], який стверджує, що всі заходи фінансової безпеки повинні зосередитися на окремих конкретних об'єктах (суспільних цінностях, інтересах, правах, свободах громадянина та держави в цілому). Вважаємо, що автор в такому тлумаченні об'єкти фінансової безпеки ототожнює з об'єктами національної безпеки в цілому.

Водночас вважаємо більш доцільною диференціацію об'єктів фінансової безпеки залежно від її визначених видів (табл. 1.5).

Таблиця 1.5.

Підсистеми системи фінансової безпеки та їх суб'єктно-об'єктний склад*

№ з/п	Підсистеми фінансової безпеки	Суб'єкти	Об'єкти
1	2	3	4
1	Бюджетна безпека – стан фінансової стійкості держави з урахуванням збалансованості доходів і видатків державного й місцевих бюджетів та ефективності використання бюджетних коштів	Президент, Верховна Рада України, Кабінет Міністрів, Міністерство фінансів України,	Бюджетна система, державний та місцевий бюджети, фінансові інтереси розпорядників

		Національний банк України, Рада національної безпеки та оборони України, Рахункова Палата, Державна митна служба, Державна казначейська служба, Державна податкова служба, Державна аудиторська служба, інвестиційні фонди, комерційні банки, страхові компанії, Антимонопольний комітет, ДКЦПФР	бюджетних коштів та платників податків
2	Валютна безпека – це стан курсоутворення, який створює оптимальні умови для розвитку вітчизняного експорту, безперешкодного припливу в країну іноземних інвестицій та максимально протидіє зовнішнім загрозам на міжнародних валютних ринках		Валютна система, валютний курс, обсяг іноземних інвестицій, фінансові інтереси експортерів та імпортерів
3	Грошово-кредитна безпека – це такий стан грошової системи, який характеризується стабільністю грошової одиниці та рівнем інфляції, що забезпечує економічне зростання держави		Грошово-кредитна система, грошова одиниця, рівень інфляції
4	Боргова безпека – рівень внутрішньої та зовнішньої заборгованості, що не загрожує втратою суверенітету і руйнуванням вітчизняної фінансової системи		Розрахункова, інвестиційна, банківська, грошово-кредитна система, система ціноутворення та її інструменти
5	Безпека небанківського фінансового ринку – рівень розвитку фондового та страхового ринків, що дає змогу повною мірою задовольняти потреби суспільства в зазначених фінансових інструментах і послугах		Страховий ринок та його послуги, інструменти; фінансові інтереси страхувальників та страховиків
6	Банківська безпека – це рівень фінансової стійкості банківських установ країни, що надає змогу забезпечити ефективність функціонування банківської системи країни та захист від зовнішніх і внутрішніх дестабілізуючих чинників незалежно від умов її функціонування		Банківська система, платіжна інфраструктура, платіжна система, фінансові інструменти; фінансові інтереси банківських установ

*складено авторами на підставі [129]

Основними видами (підсистемами) фінансової безпеки є підсистеми бюджетної, боргової, валютної, грошово-кредитної, безпеки небанківського фінансового ринку. Деякі автори додатково виділяють банківську підсистему [110]. Виходячи із виділених підсистем, можна виокремити для кожної

підсистеми суб'єкти та об'єкти фінансової безпеки. В цілому до суб'єктів належать органи державної влади усіх ланок, що мають відповідні компетенції у попередженні впливу зовнішніх загроз на фінансову безпеку країни: Президент, Верховна Рада України, Кабінет Міністрів, Міністерство фінансів України, Національний банк України, Рада національної безпеки та оборони України, Рахункова Палата, Державна митна служба, Державна казначейська служба, Державна податкова служба, Державна аудиторська служба, інвестиційні фонди, комерційні банки, страхові компанії, Антимонопольний комітет, ДКЦПФР тощо.

Важливою складовою системи фінансової безпеки є забезпечувальна підсистема, яка містить: нормативно-правове, методологічне, організаційне, інформаційне, кадрове забезпечення.

Нормативно-правове забезпечення містить законодавчі та нормативно-правові акти, які регулюють питання забезпечення фінансової безпеки в країні. До них можна зараховувати: Конституцію, Концепцію (основи державної політики) національної безпеки України, Закон України «Про основи національної безпеки України», міжнародні договори, Бюджетний, Господарський, Митний, Податковий, Цивільний Кодекси, інші нормативно-правові акти.

Методологічне забезпечення фінансової безпеки містить у собі методичні прийоми та способи дотримання її на належному рівні.

Організаційне забезпечення системи фінансової безпеки – це комплекс організаційних структур та їх взаємозв'язків, правил, процедур та заходів, які створюють умови для ефективного досягнення мети функціонування системи.

Інформаційне забезпечення системи фінансової безпеки включає сукупність інформаційних ресурсів, форм документів, нормативної бази та реалізованих рішень щодо обсягів та розміщення інформації. Це дозволяє визначити такі чотири складові в системі інформаційного забезпечення системи фінансової безпеки держави: інформаційні ресурси, інформаційні технології, технічні засоби та програмне забезпечення.

Кадрове забезпечення сформованої системи фінансової безпеки можна досліджувати у вузькому та широкому розумінні. У широкому розумінні – це діяльність, спрямована на забезпечення суб'єктів забезпечення фінансової безпеки – органів державної влади, що мають відповідну компетенцію – персоналом з необхідним рівнем кваліфікації, навичок, професійних якостей, спроможних вирішувати поставлені завдання. У вузькому розумінні – це законодавчо закріплена та цілеспрямована діяльність таких суб'єктів (посадових осіб) щодо реалізації напрямів професійної орієнтації, планування кадрового складу, відбору та підготовки персоналу до професійної діяльності.

Досліджуючи фінансову безпеку як стан захищеності економіки від зовнішніх загроз, необхідно уточнити види загроз, які можуть мати місце зовнішні загрози, які потребують докладного вивчення, є такими: а) глобалізація та становлення глобальної світогосподарської системи; б) діяльність ТНК, які мають значну фінансову владу та впливають на економіки окремих країн; в) надмірна залежність від іноземного капіталу; г) значний рівень концентрації фінансових ресурсів як на рівні макроекономічному (включаючи бюджетні системи держав та міжнародних фінансових організацій), так і на глобальному (різні форми міждержавної економічної інтеграції); д) високий динамізм фінансових ринків та їх тісний взаємозв'язок; ж) розвиток фінансових інструментів, які використовуються суб'єктами фінансових відносин; з) зростаючий вплив світових фінансів на зовнішню та внутрішню політику окремих держав; к) посилення конкуренції між окремими державами у фінансовій та економічній сферах; л) нестійкість світової фінансової системи та обмежена можливість впливу державних фінансових інститутів на світові кризові тенденції.

Однак поряд з наявністю зовнішніх загроз фінансовій безпеці, існує низка загроз внутрішнього характеру, до яких варто зарахувати такі: а) неефективна фінансова політика держави; б) зловживання окремих суб'єктів фінансових відносин; в) відсутність результативної системи державного фінансового контролю; г) інші прорахунки, обумовлені неефективними діями керівників

держави тощо. Перераховуючи види загроз фінансовій безпеці України, Н. Наконечна визначає такі їх види: 1) недостатність фінансових ресурсів у суб'єктів господарювання для забезпечення відтворювального процесу; 2) незавершеність законодавства у фінансовій сфері; 3) слабкість грошово-кредитної системи; 4) відсутність цілісної стратегії іноземного інвестування; 5) низький рівень соціально-трудових відносин, соціальної спрямованості економіки; 6) незбалансованість структури зовнішньої торгівлі, значний обсяг зовнішнього боргу [107, с. 285].

Важливим складовим елементом системи фінансової безпеки є індикатори та критерії її забезпечення, що можна сформулювати як критеріальну базу забезпечення належного рівня фінансової безпеки (табл. 1.6).

Підкреслюючи різноспрямованість позицій щодо переліку індикаторів фінансової безпеки, вважаємо за потрібне їх диференціювати залежно від виділених рівнів (бюджетна, боргова, валютна, грошово-кредитна, банківська, безпека небанківського фінансового ринку). Вплив митного контролю на окремі індикатори підсистем системи фінансової безпеки більш докладно описано у п. 3.1.

За класифікацією систем означена система фінансової безпеки є: 1) великою, оскільки вона не може досліджуватися жодним чином, ніж як сукупність апріорно виділених підсистем; 2) складною системою, що обумовлено значною кількістю підсистем та об'єктів фінансової безпеки; 3) динамічною системою, яка постійно трансформується під впливом зовнішнього середовища; 4) цілеспрямованою підсистемою, тобто управління системою фінансової безпеки спрямовує її до визначеного стану, компенсуючи вплив внутрішніх та зовнішніх загроз.

Таблиця 1.6.

Критеріальна база (індикатори) забезпечення належного рівня фінансової безпеки держави*

<i>№ з/п</i>	<i>Автор</i>	<i>Індикатор</i>
1	2	3
1	Барановський О. [5]	Індикатори фінансової безпеки громадян; індикатори фінансової безпеки домашніх господарств; індикатори фінансової безпеки підприємств, організацій і установ; індикатори фінансової безпеки галузі; індикатори фінансової безпеки регіонів; індикатори фінансової безпеки банківської системи; індикатори фінансової безпеки фондового ринку; індикатори фінансової безпеки держави
2	Єрмошенко .М. [56]	Виділяють такі групи показників: 1) показники реального й номінального валового внутрішнього продукту; 2) індикатори бюджетного сектору; 3) індикатори державного боргу; 4) індикатори грошово-кредитного сектору; 5) індикатори інфляції; 6) індикатори інвестиційної сфери; 7) індикатори валютного ринку; 8) індикатори фондового ринку
3	Ластовченко І. [89]	Система фінансових показників містить макроекономічні, зведені та індивідуальні критерії і показники. Макроекономічні: загальний обсяг фінансових ресурсів; загальний обсяг доходів бюджетів; загальний обсяг видатків бюджетів; загальну величину зовнішнього та внутрішнього боргу; загальний обсяг грошових надходжень; загальний обсяг страхових і резервних фондів. Зведені показники поділяють: на зведені показники загальнодержавного рівня (витрати зведеного бюджету за основними напрямками витрат); показники, що характеризують фінанси економіки в цілому або окремих підрозділів; показники фінансового ринку
4	Шлемко В. [200]	Дефіцит Державного бюджету; рівень перерозподілу ВВП через зведений бюджет України; рівень монетизації ВВП; ступінь доларизації національної економіки; швидкість обігу готівки; відсоткова ставка за банківський кредит; ставка рефінансування НБУ; відношення суми валових міжнародних резервів НБУ до загальної суми річного імпорту; валютний курс; питома вага довгострокових банківських кредитів у загальному обсязі наданих кредитів; відношення суми власних обігових коштів підприємств до суми залучених обігових коштів; питома вага податків в обсязі ВВП

5	Обрусна С.Ю., Пасинчук К.М., Чубань В.С. [110]	Ресурсний потенціал і можливості розвитку; рівні ефективності використання ресурсів, капіталу і праці; дефіцит бюджету; включеність у світову економіку
6	Наконечна Н.В. [107]	Рівень перерозподілу ВВП через Зведений бюджет України; рівень монетизації ВВП; дефіцит Державного бюджету; ступінь доларизації національної економіки; швидкість обігу готівки; процентна ставка за банківський кредит; ставка рефінансування НБУ; валютний курс; питома вага довгострокових банківських кредитів у загальному обсязі наданих кредитів; питома вага податків в обсязі ВВП
7	Про схвалення Концепції забезпечення національної безпеки у фінансовій сфері [160]	Індикатори поділяються на такі групи: 1) бюджетної безпеки; 2) безпеки грошового ринку та інфляційних процесів; 3) валютної; 4) боргової; 5) страхового ринку; 6) фондового ринку.

*узагальнено авторами

Таким чином, у результаті аналізу категоріально-понятійного апарату фінансової безпеки доцільно сформувані такі концептуальні підходи до трактування її сутності: 1) суб'єктний підхід; 2) об'єктний підхід; 3) інституціональний; 4) системний. Обґрунтовано, що методологічною основою дослідження фінансової безпеки доцільно обрати системний підхід, що обумовлено важливістю її вивчення як складного взаємозв'язку окремих підсистем, рівнів та елементів системи, що надасть можливість досягнути позитивного системного ефекту.

Сформовано концептуальні засади формування системи фінансової безпеки, яка складається з трьох взаємопов'язаних підсистем: 1) функціонально-цільової, яка містить принципи, мету (стратегічну та оперативну), завдання та функції системи фінансової безпеки; 2) суб'єктно-об'єктної (рівні, суб'єкти та об'єкти фінансової безпеки, диференційовані за виділеними рівнями); 3) забезпечувальної підсистеми, яка містить кадрове, нормативно-правове, методологічне, організаційне та інформаційне забезпечення. Входом запропонованої системи є фактори зовнішнього середовища, під впливом яких вона трансформується, виходом – індикатори та показники, що дозволяють оцінити дієвість системи.

1.3. Структуризація механізму митного контролю в системі забезпечення фінансової безпеки держави

В сучасних умовах впливу світових фінансових систем на національні економіки роль держави трансформується. Це обумовлює посилення уваги до забезпечення прийнятого рівня фінансової безпеки, яку можна сприймати як головну умову здатності уряду країни реалізувати самостійну фінансову політику держави відповідно до національних інтересів. Фінансова безпека держави є складною багаторівневою динамічною системою, що обумовлено наявністю значної кількості її підсистем та об'єктів, якій властива здатність спрямування її до визначеного стану, незважаючи на негативний вплив зовнішніх та внутрішніх загроз. Це вимагає формування ефективних механізмів попередження та усунення вище зазначених загроз її стійкому стану, в якості чого можна розглядати механізм державного фінансового контролю. Предметна сфера даного дослідження зосереджена на одному з основних видів такого механізму – митному контролі, який є складним поєднанням взаємопов'язаних складових – бюджетного (фіскального) та валютного контролю. Обґрунтованість включення саме означених видів контролю до предметної галузі дослідження митного контролю у системі фінансової безпеки обумовлена:

- 1) специфічністю об'єктного складу (валютні цінності, податки, митні платежі є об'єктами митного контролю);
- 2) важливістю стягнення податкових і митних платежів до державного бюджету при здійсненні митних операцій суб'єктами господарювання, що є запорукою зміцнення бюджетного потенціалу держави.

Таким чином, комплексний характер митного контролю дозволяє запропонувати структуру його механізму в системі забезпечення фінансової безпеки держави.

Питання митного контролю достатньо широко висвітлено у працях вітчизняних та закордонних вчених: А.М. Гуда [41], К.І. Новікової [108],

І.Новосад [109], Н.В. Осадчої, В.І. Ляшенка [112], П.В. Пашка [116]. Незважаючи на вагомий науковий доробок авторів, недостатньо дослідженими залишаються питання формування механізму митного контролю у системі фінансової безпеки з метою зменшення порушень митного законодавства.

Оцінка звіту Державної фіскальної служби за 2018 рік свідчить про розширення напрямів виявлених порушень, незважаючи на зростання кількості перевірок у 2018 році порівняно з попередніми (у 2018 році – 966 перевірок, у 2017 – 626 перевірок, у 2016 році – 335 перевірок). Основними видами порушень митного законодавства є: заниження митної вартості товарів (114 млн. грн); порушення вимог митних режимів (83 млн грн); порушення застосування податкових пільг при митному оформленні (16 млн грн), інші порушення (209 млн грн) [57]. Значна кількість виявлених порушень у митній справі знижує рівень фінансової безпеки держави та вимагає розробки ефективного механізму для їх недопущення або зменшення у майбутньому.

Метою написання пункту дослідження є формування механізму митного контролю у системі фінансової безпеки держави, впровадження якого сприятиме попередженню та блокуванню зовнішніх та внутрішніх загроз національній економіці.

У загальному розумінні під механізмом розуміють сукупність складових (елементів) цілого (системи), які, взаємодіючи, слугують для передачі та перетворення руху на кожному етапі і забезпечують рух системи у визначеному напрямку [2].

Поняття економічного механізму у фінансовій літературі є неусталеним: його досліджують як сукупність певних управлінських дій; спосіб організації певних процесів; упорядкування системи; сукупність форм та методів, спрямованих на реалізацію мети функціонування механізму; вплив елементів системи на інтереси певних суб'єктів тощо. У дослідженні державних або місцевих фінансів механізм контролю вживається у множині «контрольні механізми», що спричиняє думку про ототожнення контрольних механізмів з його методами, засобами або інструментами. Однак механічне поєднання

методів не відображає внутрішнього змісту механізму, який виконує важливі системні функції у межах означеної системи.

Наприклад, А.Ю. Чаленко визначає механізм як «сукупність ресурсів визначеного економічного процесу та способів їх поєднання» [193], тобто не обмежує механізм статичною складовою (ресурсами), доповнюючи їх динамічною складовою (застосуванням способів їх поєднання). Така позиція є виправданою, оскільки надає можливість оцінювати розвиток механізму та його складових.

Константинова Н.А., вивчаючи сутність механізму державного контролю, стверджує, що більшість його тлумачень орієнтовані на використання структурного або структурно-функціонального підходу, який є непридатним у сучасних умовах господарювання, оскільки зорієнтований на реалізацію задачі функціонування механізму [72]. Арлашкін А.Ю. визначає механізм державного та муніципального фінансового контролю як «сукупність інструментів, правил, за допомогою яких здійснюється контроль державних та муніципальних фінансів» [3]. Науковець орієнтується на методологічну складову фінансового контролю, водночас не розмежовує механізми державного та муніципального фінансового контролю, нехтуючи існуючими відмінностями між ними.

Губін Н.П. також визначає контроль через структурні елементи його механізму, який диференційований автором за низкою ознак: територіальною, регіональною, муніципальною з урахуванням повноважень, компетенції та предмета ведення [40, с. 164].

Досліджуючи механізм контролю за елементним складом в межах системного підходу, Н. Бровкіна визначає його як склад таких елементів: суб'єкт контролю, об'єкт контролю, предмет контролю, принципи контролю, метод контролю, техніка й технологія контролю, прийняття рішень за результатами контролю, оцінка ефективності контролю [22]. Автор демонструє динаміку функціонування контрольного механізму як взаємодію суб'єкта та об'єкта контролю на підставі сформованих принципів (правил), за допомогою використання відповідних методів, технології, техніки контролю, що дозволить

прийняти управлінське рішення за результатами контролю та в подальшому оцінити ефективність роботи контролерів.

С.В. Степашин, Н.С. Столяров, С.О. Шохин, В.А. Жуков [185] до складу виділених у попередньому визначенні елементів контролю додають інформаційну базу про об'єкт контролю, що вважаємо логічним, оскільки і на етапі планування контрольних заходів, і на етапі поточного контролю значення інформаційного забезпечення є великим. До складу інформаційної бази (джерел інформації) митного контролю доцільно зарахувати: закони, що регулюють митний контроль та діяльність суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності; нормативно-правові документи; документи бухгалтерського обліку та фінансової звітності; організаційні внутрішні документи підконтрольного суб'єкта тощо.

Беліков О.П. під механізмом державного фінансового контролю розуміє безперервний процес чіткого функціонування кожного суб'єкта фінансового контролю, на основі нормативної бази, що визначає єдину методику дій, завдання та функції в цілях реалізації економічної політики держави [13]. Автор побудував своє дослідження на суб'єктному та процесному підходах, однак потребують уточнення цілі реалізації політики держави, деталізація суб'єктів та об'єктів контрольного механізму, а також предметна область здійснення контролю.

У науковій праці [203] автор надає трактування механізму державного контролю та нагляду за діяльністю органів місцевого самоврядування: це структурно-взаємопов'язана сукупність правових й організаційних заходів, які здійснюються спеціально уповноваженими органами публічної влади та спрямовані на перевірку діючому законодавству рішень (дій) органів місцевого самоврядування та їх посадових осіб, а також на встановлення, підтримку, впорядкування та відновлення конституційного та муніципального порядку. Акцент у такому трактуванні зроблений на дотриманні конституційного порядку підконтрольними суб'єктами, тобто на реалізації контролюючими органами принципу законності. Водночас не можна погодитися із ототожненням контролю та нагляду, які є різними формами контрольної діяльності. Додатково у структурі цього механізму автор

виділяє такі форми контролю (нагляду), як адміністративний, судовий, прокурорський нагляд, що підтверджує вище сказане.

Механізм контролю також достатньо часто досліджується на корпоративному рівні [2; 187].

На підставі проведеного аналізу існуючих визначень контрольного механізму, зробимо висновок, що в основу нового механізму державного фінансового контролю варто покласти процесний підхід у поєднанні з впровадженням сучасних інформаційних технологій. Процесний підхід означає формування механізму контролю не щодо діючих органів управління та контролю, а щодо окремих процесів реалізації контрольних дій. Така теза є обґрунтованою, оскільки інформатизація економіки сприятиме впровадженню більш досконалих інструментів, форм, засобів контролю, що призведе в кінцевому підсумку до розвитку контрольного механізму в цілому.

У контексті забезпечення фінансової безпеки держави уточнимо, що механізм митного контролю у системі фінансової безпеки – це процес впливу суб'єкта митного контролю на об'єкт за допомогою методів, які використовуються в межах здійснюваної митної політики для дотримання визначеного рівня фінансової безпеки держави за наявності сформованого нормативно-правового, кадрового, інформаційного та організаційного забезпечення. Це означає, що розробка стратегії забезпечення фінансової безпеки в країні повинна будуватися через впровадження відповідного механізму усунення та блокування зовнішніх та внутрішніх загроз національній економіці (механізму митного контролю). Це виявляється у здійсненні контролю за експортно-імпортними операціями, спрямованими на підтримку важливих для України пріоритетів та захист вітчизняного виробника, за розробкою заходів протидії неконтрольованому впливу національних матеріальних, фінансових, інтелектуальних, інформаційних та інших ресурсів [109, с. 148].

Центральними елементами контрольного механізму є суб'єкти та об'єкти митного контролю. До суб'єктів можна зарахувати органи державної влади, що мають відповідні контрольні владні повноваження, діяльність яких спрямована на

прийняття управлінських рішень щодо реалізації митної політики в державі. Це, в першу чергу, Державна митна служба (до недавнього часу – Державна фіскальна служба, яка реалізовувала контрольні функції у сфері митної справи), Державна податкова служба, регіональні митниці, митні пости.

Досліджуючи перелік суб'єктів митного контролю, Н. Осадча та В. Ляшенко їх поділяють за такими рівнями: 1) суб'єкти, що безпосередньо відповідають за формування державної митної політики (Верховна Рада України, Державна митна служба (до 2019 року – Державна фіскальна служба); 2) органи, що відповідають за реалізацію державної митної політики щодо адміністрування митних платежів та дотримання чинного митного законодавства (Кабінет Міністрів України, Міністерство економіки, Державний комітет України з питань регуляторної політики та підприємництва) [112].

Заслугує на увагу й підхід до визначення суб'єктів митного контролю, орієнтований на оцінку дворівневої системи організації митної справи в країні [51, с. 115]. Не заперечуючи використання дворівневої системи контрольних органів у митній справі, А. Гуд диференціює їх на: 1) органи митного контролю, які безпосередньо здійснюють такий контроль (Державна фіскальна служба, митниці Державної фіскальної служби, які безпосередньо здійснюють контроль шляхом надання дозволів на перетинання митного кордону) та 2) органи, які здійснюють митний контроль опосередковано, шляхом надання дозволу на здійснення митних операцій (Міністерство економічного розвитку та торгівлі України, Державна служба експортного контролю, Міністерство охорони здоров'я України, Національний банк України) та інші [41, с. 28]. До першого рівня автори зараховують Верховну Раду України, Президента України, Кабінет міністрів України та міністерства, комітети, відомства (Державна митна служба, Державна податкова служба, Національний банк України, Служба безпеки України, Генеральна прокуратура тощо). До другого рівня належать три взаємопов'язані блоки, які в цілому формують структуру Державної митної служби (функціональні управління ДМСУ, регіональні митниці та митниці прямого підпорядкування). У структурі цих трьох блоків окремо виділяються митні пости.

Заслугує на увагу науковий підхід, що дозволяє сформувати перелік суб'єктів митного контролю в контексті забезпечення фінансової безпеки на підставі виокремлених функцій митних органів [108; 109] (табл. 1.7).

Таблиця 1.7.

Суб'єкти митного контролю, виділені в контексті забезпечення фінансової безпеки держави*

<i>№ з/п</i>	<i>Функція митних органів</i>	<i>Суб'єкт митного контролю</i>
1	2	3
1	Фіскальна, яка передбачає наповнення доходної частини бюджетів усіх рівнів за рахунок митних платежів, податків, зборів	Державна митна служба України – центральний орган виконавчої влади в Україні, що реалізує державну митну політику та державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування законодавства з питань державної митної справи.
		Державна податкова служба – щодо адміністрування податкових платежів
2	Захисна, яка передбачає попередження економічних втрат вітчизняними підприємствами, обумовленими демпінговим продажем імпортованих товарів	Президент України, Верховна Рада України, Кабінет міністрів України щодо регулювання зовнішньоекономічної діяльності та встановлення дозвільного порядку перетинання кордонів, Міжвідомча комісія з міжнародної торгівлі – щодо визначення ставок антидемпінгового, компенсаційного або спеціального мита
3	Стимулююча – митні органи стимулюють приплив імпортованих товарів за допомогою застосування занижених ставок мита	Верховна Рада України, Кабінет міністрів України – щодо встановлення ставок митного оподаткування, пільгових режимів до митних товарів
4	Протекціоністська – захист національного виробника від іноземної конкуренції за допомогою встановлення високих ставок імпортованого мита	Органи виконавчої влади, що видають дозвільні документи на перетин кордону та переміщення митних товарів. Міністерство економічного розвитку і торгівлі України, Національний банк України, Державна служба експортного контролю, Міністерство охорони здоров'я України та інші

5	Контрольна – передбачає дотримання всіма учасниками зовнішньоекономічних відносин встановлених заборон, включаючи валютний контроль, митний контроль, контроль захисту прав інтелектуальної власності	Митниці Державної митної служби України, Мінекономрозвитку України, Мінпромполітики України, Мінагрополітики України, Мінприроди України, Мінфін України, Державна служба експортного контролю, МОЗ України, Мінкультури України, МВС України, Нацбанк України. НБУ має повноваження на видачу суб'єктам ЗЕД індивідуальної ліцензії на ввезення (вивезення) цінних паперів, а також на митне оформлення експортно-імпортних операцій з готівковою валютою
6	Інформаційна функція – повідомлення органів про обсяг зовнішньоекономічних операцій для формування митної статистики	Державна податкова служба, Державна митна служба, органи статистики
7	Правоохоронна – попередження злочинної діяльності	Державна податкова служба, правоохоронні органи (МВС, СБУ, прокуратура тощо)

*складено авторами на підставі [108; 109; 202; 116]

У складі фіскальної функції П. Пашко додатково виділяє здійснення валютного, грошово-вексельного, умовно-гарантійного контролю [116]. Часто фіскальна функція доповнюється регулюючою, оскільки наповнення бюджетів доходами від сплати податків безпосередньо впливає на фінансові інтереси суб'єктів господарювання [111].

Вивчаючи питання суб'єктного складу механізму митного контролю, В.М. Гарашук також пов'язує їх з основними функціями, зокрема: «... наповнення державної казни шляхом стягнення мита та інших митних платежів; захист зовнішніх та внутрішніх економічних інтересів держави, національного виробника; реалізація та забезпечення законності і дисципліни учасників митних правовідносин; попередження та припинення порушень митних правил, застосування правових санкцій щодо правопорушників; розробка і запровадження (разом з іншими компетентними органами) механізму зовнішньої та внутрішньої економічної політики» [32, с. 24]. В такому трактуванні автора можна простежити ідентифікацію таких функцій суб'єктів митного контролю:

фіскальну або мобілізуючу; захисну; превентивну (профілактичну), правоохоронну [32].

Важливу функцію у сфері митного контролю в системі забезпечення фінансової безпеки держави виконує Державна фіскальна служба України (з 2019 року поділена на дві самостійні юридичні особи – Державну митну службу та Державну податкову службу), оскільки саме вона поєднує всі вище зазначені функції в одну, яка полягає у захисті національних інтересів та інтересів суспільства від незаконних дій суб'єктів господарювання, контрабанди, незаконного перетинання кордону. Це дозволяє сформувати мету механізму митного контролю в системі забезпечення фінансової безпеки як захист фінансових інтересів держави, окремих регіонів, громадян від негативного впливу зовнішніх та внутрішніх загроз. Відповідно загальними завданнями, які реалізуються в межах сформованої мети, є:

- 1) попередження злочинної діяльності при здійсненні митних операцій та контрабанди митних товарів;
- 2) застосування заходів адміністративного впливу на порушників митного законодавства (застосування штрафних санкцій, припинення дії ліцензії, стягнення додаткових коштів до бюджету);
- 3) здійснення поточного (оперативного) митного контролю на етапі митного оформлення товарів та цінностей;
- 4) захист вітчизняного ринку від недобросовісної іноземної конкуренції;
- 5) контроль за нарахуванням та сплатою митних платежів (визначення бази оподаткування, правильності нарахування митних платежів та строків їх сплати до бюджету) тощо.

Є логічним передбачити, що на рівні кожного суб'єкта митного контролю ці завдання уточнюються та деталізуються.

Важливе місце у механізмі митного контролю належить предмету та об'єкту. Під предметом митного контролю можна розуміти економічні відносини, які виникають в процесі митного оформлення та контролю

транспортних засобів, товарів, матеріальних цінностей, які переміщуються суб'єктами господарської діяльності через митний кордон країни. В якості об'єктів митного контролю можна виділити:

1) товари та транспортні засоби, які підлягають переміщенню через митний кордон. В розрізі товарів можна виділити імпорتنі товари; експортні товари; транзитні товари. У розрізі транспортних засобів об'єктами митного контролю також виступають: а) повітряні судна; б) залізничні засоби; в) річкові судна; г) автотранспорт; д) морські судна; ж) електромережі та трубопровідний транспорт.

2) суб'єкти господарської діяльності та їх діяльність – юридичні та фізичні особи, які виступають або власниками товарів та цінностей, або діють за дорученням власників (перевізники, брокери, декларанти);

3) документи, що підтверджують перетинання цінностей та товарів через митний кордон;

4) дотримання порядку переміщення товарів та цінностей через митний кордон;

5) порядок дотримання митних режимів.

До наведеного переліку можна додати: походження товарів та юридичну правомочність підприємств [16, с. 20]; митне законодавство; митний режим [112].

Функціонування контрольного механізму реалізується при застосуванні спеціальних методів митного контролю, які відображають вплив суб'єктів контролю на об'єкти. В загальному розумінні під методами розуміють способи та прийоми здійснення будь-якої діяльності. В науковій праці [16, с. 20] використовується поняття «методичні прийоми митного контролю», які автори диференціюють на конкретні емпіричні прийоми: органолептичні (огляд, інвентаризація, опитування, експертиза), розрахунково-аналітичні (аналіз, аналітичні розрахунки, група економіко-математичних методів), документальні (інформаційне моделювання, нормативно-правове регулювання, документальне дослідження, зустрічна звірка) та окремо виокремлено методичні прийоми на

етапі узагальнення та реалізації результатів за проведенням митним контролем (митне оформлення, митне декларування, групування недоліків, аналітичне групування, систематизація недоліків у акті ревізії, прийняття рішень за результатами контролю та контроль за їх виконанням). У теорії контролю його методи часто пов'язують з видовою класифікацією останнього за часом його здійснення, що надає можливість класифікувати методи попереднього, поточного та наступного контролю.

Попередній контроль співвідноситься з превентивною функцією фінансового контролю та здійснюється на етапі планування означеної митної операції (враховуючи специфіку митного контролю, можна говорити про впровадження системи управління ризиками, що реалізує вибірковість митних операцій).

Поточний митний контроль на практиці реалізується за допомогою методу поточного митного аудиту. Як показує практика, більшість контролюючих органів, які є складовими елементами контрольного митного механізму, свою діяльність здійснюють саме у формі поточного контролю. Поточний митний аудит містить: перевірку митної вартості товарів, визначення країни його походження; перевірку тарифної класифікації; правильності нарахування митних платежів; ідентифікацію ризикових контрагентів та перевірку інших документів і відомостей при митному оформленні товарів і транспортних засобів. Це призводить до створення часових незручностей при транспортуванні товарів; скорочення пропускнуєї спроможності митних постів, технічних складностей при митному оформленні, що в цілому негативно відображається на обсягах експортно-імпорتنих операцій.

В контрольно-ревізійній практиці третій вид фінансового контролю – наступний контроль – здійснюється контролюючим суб'єктом після факту проведення господарської (митної) операції. В контексті механізму митного контролю можна говорити про так званий пост-аудит, який вважають одним з головних критеріїв оцінки митної безпеки країни, елементом системи оцінки ризиків. Митний аудит передбачений Кіотською Конвенцією, яка визначає, що

пост-аудит є важливою формою сучасного митного контролю та сприяє розвитку торгівлі. Його роль полягає у створенні сприятливих умов для учасників митних операцій, оскільки він дозволяє забезпечити системне управління цілим ланцюгом постачання. В такому контексті пост-аудит визначають єдиним дієвим комплексом контрольно-перевірочних заходів. Додатково його вважають передумовою спрощення міжнародної торгівлі, оскільки він дозволяє спростити митні процедури, зменшити час на митне оформлення. Водночас повноцінну документальну перевірку митних операцій доцільно здійснювати саме на етапі наступного митного контролю.

Повноцінне впровадження митного пост-аудиту збільшує відповідальність митних органів, які повинні налагодити взаємозв'язки з митними органами інших країн, а також контролюючими, зокрема, податковими органами. Погоджуємося з позицією І. Новосад, яка пише: «... митний пост-аудит відіграє функцію так званого страхування щодо достовірності визначення даних про країну походження товару, визначення митної вартості товарів, правильності класифікації товарів та іншої інформації після спрощення випуску товарів» [109, с. 153]. Результатом проведеного пост-аудиту повинно стати ухвалене управлінське рішення щодо виявлених порушень митного законодавства в системі забезпечення фінансової безпеки держави.

Одним з елементів механізму митного контролю, покладених в основу методів попереднього контролю, є система управління ризиками, яка визначає вибірковість у здійсненні контрольних дій. Його включення до механізму обумовлено потребою в оптимізації часу та витрат на здійснення митних операцій, а також міжнародним стандартним правилом 6.3. Загального додатку Кіотської конвенції, в якому визначено обов'язковість застосування системи управління ризиками при організації митного контролю. Яценко Н.П. стверджує: «управління ризиком – це базисний принцип сучасних методів митного контролю, який дозволяє оптимально використовувати ресурси митних органів, не зменшуючи ефективності митного контролю, та звільняє більшість зовнішньоторговельних операторів від зайвого бюрократичного контролю»

[203]. На практиці доведено необхідність використання системи управління ризиками з метою вибіркової використання різноманітних методів митного контролю. Безумовно, позитивними наслідками впровадження такої системи є: 1) повноцінна реалізація превентивності митного контролю, що полягає у запобіганні порушенням та зловживанням; 2) скорочення часу та витрат на проведення митного контролю; 3) прискорення переміщення об'єктів митного контролю через кордон; 4) прозорість діяльності митних органів.

Ключовим методом, покладеним в основу системи управління ризиками, потрібно визнати аудит. Логічно передбачити, що взаємопов'язана система трьох видів митного контролю (попереднього, поточного, наступного) повинна оперувати такими методами контролю (табл. 1.8).

Таблиця 1.8.

Методи митного контролю, диференційовані за його видами*

<i>№ з/п</i>	<i>Вид митного контролю за часовою ознакою</i>	<i>Методи митного контролю, диференційовані за виділеними видами</i>
1	2	3
1	Попередній контроль	Система управління ризиками, яка включає виявлення ризиків, їх оцінку, формування заходів для мінімізації митних ризиків
2	Поточний контроль	Фактична перевірка документів під час переміщення об'єктів митного контролю через кордон, митний огляд (огляд товарів, інших цінностей, огляд громадян, їх ручного багажу), аналіз митних декларацій, обстеження, направлення запитів до організацій та установ
3	Наступний контроль	Пост-аудит, документальні виїзні планові та позапланові ревізії, зустрічні звірки

*складено авторами

Оскільки механізм митного контролю досліджується як складова системи фінансової безпеки, цільова спрямованість означеної системи та мета функціонування механізму контролю повинні корелювати. Мету системи фінансової безпеки можна ідентифікувати як «забезпечення захисту економічних інтересів країни, захищеність життєво важливих потреб, інтересів та цінностей людини, населення, держави та регіонів від внутрішніх та зовнішніх загроз» [109, с. 147]. В такому трактуванні необхідним є уточнення загроз впливу на митну безпеку з їх диференціацією на зовнішні та внутрішні.

У ході дослідження І. Новосад [109] виділяє такі загрози, як: постійні зміни податкового та митного законодавства, нестабільність фінансової ситуації у державі, тіньова економіка. Причому автор під час дослідження факторів впливу на митну безпеку акцент робить на внутрішніх загрозах. Водночас, враховуючи специфіку зовнішньоекономічної діяльності суб'єктів господарювання, які перетинають митний кордон, є важливим при формуванні механізму митного контролю враховувати зовнішні загрози. На думку К. Новікової, в умовах глобалізації посилюється негативний вплив зовнішніх чинників на митну безпеку України, зокрема збільшення кількості суб'єктів, що вчиняють порушення митних правил, зростання обсягів контрабандних товарів, зменшення суми митних платежів, що стягуються митними органами тощо [108].

Механізм митного контролю у системі фінансової безпеки призначений протидіяти негативному впливу зовнішніх та внутрішніх загроз або мінімізувати такий вплив. Авторське трактування механізму митного контролю вимагає для повноцінної діяльності контрольних суб'єктів формування належного нормативно-правового, кадрового, інформаційного та організаційного забезпечення.

Нормативно-правове забезпечення функціонування механізму митного контролю містить правові акти національного та міжнародного рівнів: Конституція України, Митний, Податковий, Бюджетний, Господарський кодекси України, які побудовані на положеннях міжнародних правових актів (Київської конвенції, міжнародних стандартах ВМО), Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність», підзаконні нормативно-правові акти. Крім того, сьогодні Україна є договірною стороною наступних Конвенцій Всесвітньої митної організації: 1) Конвенція про створення Ради Митного Співробітництва; 2) Міжнародна конвенція про Гармонізовану систему опису та кодування товарів; 3) Міжнародна конвенція про взаємну адміністративну допомогу у відверненні, розслідуванні та припиненні порушень митного законодавства; 4) Конвенція про тимчасове ввезення тощо [113].

Кадрове забезпечення сформованого механізму – це діяльність, спрямована на забезпечення суб'єктів забезпечення фінансової безпеки – органів державної влади, що мають відповідну компетенцію, персоналом з необхідним рівнем кваліфікації, навичок, професійних якостей, спроможних вирішувати поставлені завдання.

Організаційне забезпечення новоствореного механізму митного контролю можна тлумачити з двох позицій: 1) як взаємопов'язана сукупність структурних підрозділів Державної митної служби, митниць, митних постів, інших учасників митного контролю (в статичі); 2) як функція управління окремих суб'єктів митного контролю щодо досягнення цілей фінансової безпеки держави (у динаміці). Логічне поєднання наведених позицій дозволяє визначити організаційне забезпечення механізму митного контролю як єдність та взаємодію його системоутворюючих суб'єктів та здійснюючих ними контрольних процесів. Як зазначає І. Бережнюк [14; 15], в сучасних умовах реалізація державної митної політики в Україні здійснюється структурними підрозділами ДМС України, проте кінцевого варіанта організаційної моделі її функціонування ще не вироблено, що зумовлює виникнення цілої низки дискусій між багатьма науковцями, експертами та практиками щодо ролі та статусу податкових та митних органів у системі органів державного управління як на центральному, так регіональному рівнях.

Зазначимо, перманентні трансформації у вітчизняній податково-митній сфері призвели до істотних змін як організаційного, так і управлінського характеру. У 2012 р. відповідно до Указу Президента України Державну митну службу України і Державну податкову службу України було реорганізовано шляхом створення Міністерства доходів і зборів України, яке у 2014 р. було перетворено у ДФС України з відповідним підпорядкуванням Міністерству фінансів України [15]. У 2019 році відбулися протилежні процеси реорганізації ДФС з розподілом контрольних функцій між Державною митною та Державною податковою службами. Формування оптимальної організаційної моделі митного контролю наведено у п. 3.2. монографії.

Інформаційне забезпечення механізму митного контролю містить у собі інформацію про об'єкт контролю та інформаційні технології як «процес застосування методів, прийомів, методик збирання, обробки, передавання, зберігання і використання інформації» [84, с. 33]. У Рамкових стандартах безпеки і полегшення світової торгівлі закладений принцип попереднього інформування [50]. Використання такого принципу визначається в якості показника, який є індикатором ефективності митного контролю держави. Стандарт 6 передбачає отримання митними органами електронної інформації для можливості оцінки митного ризику щодо вантажів та контейнерних відправлень. У стандарті також є інші питання, пов'язані з впровадженням інформаційних новітніх технологій на митницях національних держав (зокрема, питання автоматизації електронного митного середовища, обміну даними, можливість використання цифрових підписів, захист даних тощо).

В сучасних умовах Державною митною службою реалізуються інноваційні проекти, які спрямовані на автоматизацію митних процедур та впровадження інформаційних технологій, які сприятимуть спрощенню митних процедур та зменшення корупційних зловживань. В цьому напрямку перспективним виглядає формування електронного митного середовища між підконтрольними суб'єктами та митницею.

Сформований механізм митного контролю в системі забезпечення фінансової безпеки держави наведено на рис. 1.5.

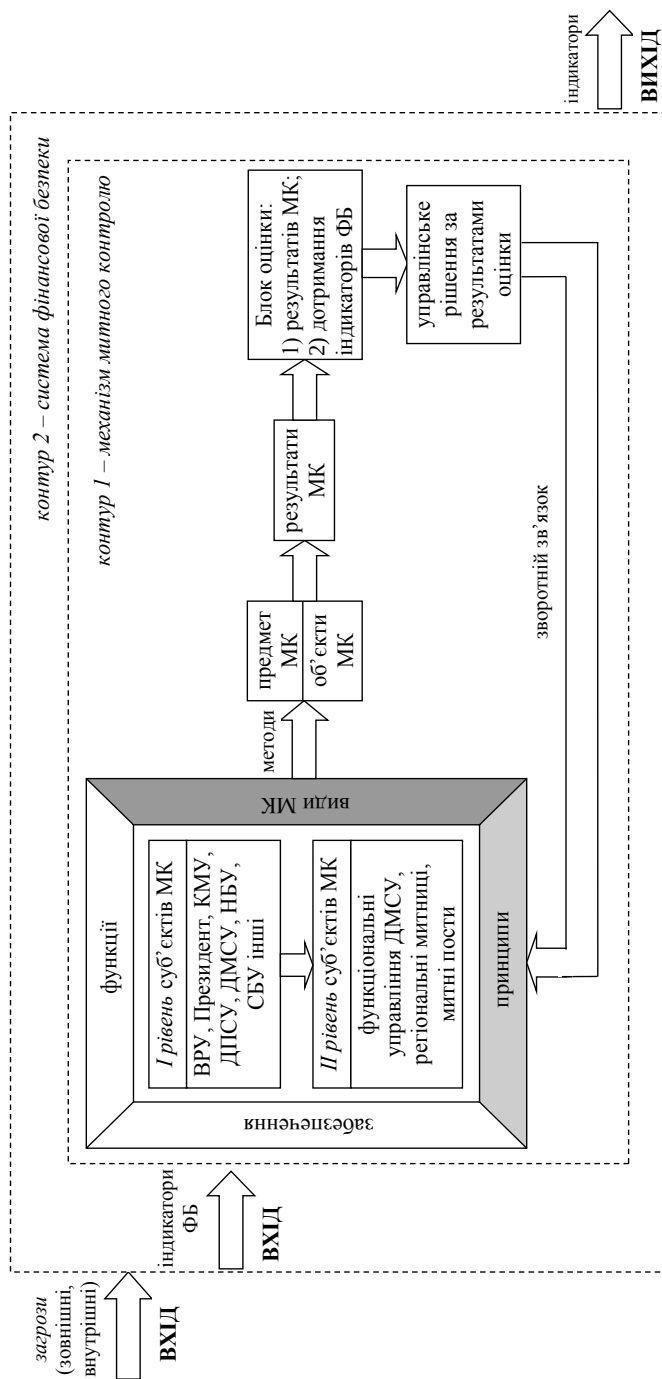


Рис. 1.5. Механізм митного контролю в системі забезпечення фінансової безпеки держави*

*складено авторами

Результатом функціонування механізму є виявлені відхилення (статистика відхилень), які виражаються обсягом зловживань при митному оформленні товарів та інших об'єктів, у фактах порушення митного законодавства, в тому числі порушення митного режиму, незаконне застосування пільг при здійсненні митних операцій тощо. Одним з елементів механізму митного контролю є блок оцінки, що призначений для аналізу результатів здійсненого контролю та оцінювання дотримання нормативних індикаторів системи фінансової безпеки. При недотриманні рівня зазначених показників фінансової безпеки приймається управлінське рішення, спрямоване на підвищення рівня ефективності механізму для подальшого зменшення або усунення виявлених відхилень. У теорії контролю цей етап називається етапом реалізації результатів контролю, що спрямований на: 1) реалізацію впливу на порушників митного законодавства шляхом застосування штрафних санкцій, застосування заходів адміністративного впливу, позбавлення ліцензій тощо; 2) формування напрямів покращення окремих елементів функціонування механізму митного контролю (удосконалення нормативно-правового, організаційного, кадрового, інформаційного забезпечення, підвищення ефективності функціонування контролюючих суб'єктів, удосконалення методів митного контролю тощо).

Таким чином, зростання обсягу та розширення напрямів виявлених порушень у сфері митного законодавства негативно впливає на рівень фінансової безпеки держави, що актуалізує питання пошуку механізму їх недопущення або зменшення у майбутньому. Уточнено, що під механізмом митного контролю варто розуміти процес впливу суб'єкта митного контролю на об'єкт за допомогою методів, які використовуються в межах здійснюваної митної політики для дотримання визначеного рівня фінансової безпеки держави за наявності сформованого нормативно-правового, кадрового, інформаційного та організаційного забезпечення. Це обумовило формування структури вище зазначеного механізму в системі фінансової безпеки держави, що містить суб'єктно-об'єктну складову механізму, які взаємодіють шляхом використання контрольних методів, блок оцінки результатів контролю з позиції дотримання

встановлених індикаторів фінансової безпеки, управлінське рішення за результатами проведеного митного контролю, яке спрямоване для реалізації впливу на порушників митного законодавства шляхом застосування штрафних санкцій, застосування заходів адміністративного впливу, позбавлення ліцензій тощо; формування напрямів покращення окремих елементів функціонування механізму митного контролю.

Розробка майбутньої стратегії забезпечення фінансової безпеки в країні повинна будуватися через впровадження відповідного механізму усунення та блокування зовнішніх та внутрішніх загроз національній економіці (механізму митного контролю).

ВИСНОВКИ ДО ПЕРШОГО РОЗДІЛУ

1. На підставі аналізу наукових досліджень визначено чотири превалюючих підходи до розкриття сутності категорії «митний контроль» (функціональний, процесний, методологічний та фінансовий), що дозволило зробити висновок про комплексний характер останнього. На підставі декомпозиційного аналізу виокремлено особливості митного контролю та запропоновано уточнене визначення цієї категорії як особливого виду державного фінансового контролю, який здійснюється у зонах митного контролю уповноваженими суб'єктами під час переміщення товарів та інших предметів через митний кордон, сплати митних платежів, виконання та моніторингу приписів контролюючих органів визначеними методами (документальна перевірка, огляд, постмитний аудит, опитування тощо) та спрямований на попередження порушень й дотримання підконтрольними суб'єктами чинного законодавства. На відміну від існуючих трактувань цієї категорії, предметні межі митного контролю розширено на: етапи контролю за сплатою митних платежів, виконання та моніторинг приписів контролюючих органів, що відповідатиме концепції безперервного контролю;

2. Ідентифіковано специфічні ознаки митного контролю, до яких належать такі: 1) митний контроль – складова частина фінансового контролю. Це впливає із вартісного характеру останнього, оскільки метою митного контролю є оцінка фінансових потоків, обумовлених переміщенням товарів та інших об'єктів через митний кордон. Крім того, митний контроль можна вважати і складовою податкового і валютного контролю, що обумовлено специфічністю та характером його об'єктів; 2) митний контроль є складовою частиною державного контролю, що обумовлено наявністю владних повноважень у його суб'єктів та процедурно-процесуальної форми реалізації митного контролю; 3) застережно-забороняючий характер митного контролю, що обумовлено його важливим значенням для забезпечення належного рівня фінансової безпеки держави; 4)

особливості здійснення форм митного контролю (можуть здійснюватися виключно у зонах митного контролю, поза межами відповідних митних зон); 5) особливості принципів реалізації митного контролю, обумовлені його специфікою; 6) специфіка контрольованих об'єктів (валютні цінності, супроводжуваний та несупроводжуваний багаж, транспортні засоби, вантажі або вантажні відправлення, товари, що містять об'єкти інтелектуальної власності, міжнародні поштові відправлення та ін.); 7) специфічність способів та прийомів митного контролю (перевірка документів, поточний митний аудит, пост-аудит, усне опитування, огляд митних об'єктів та ін.); 8) профілактичний характер, оскільки цільова спрямованість митного контролю – на попередження порушень митних правил та контрабанди. Тобто, митний контроль є видом державного фінансового контролю, який має специфічні ознаки, обумовлені особливим характером його об'єктів, принципів, форм.

3. У результаті аналізу категоріально-понятійного апарату фінансової безпеки сформовано такі концептуальні підходи до трактування її сутності: 1) суб'єктний підхід; 2) об'єктний підхід; 3) інституціональний; 4) системний. Обґрунтовано, що методологічною основою дослідження фінансової безпеки доцільно обрати системний підхід, що обумовлено важливістю її вивчення як складного взаємозв'язку окремих підсистем, рівнів та елементів системи, що надасть можливість досягнути позитивного системного ефекту.

4. Визначено концептуальні засади формування системи фінансової безпеки, яка складається з трьох взаємопов'язаних підсистем: 1) функціонально-цільової, яка містить принципи, мету (стратегічну та оперативну), завдання та функції системи фінансової безпеки; 2) суб'єктно-об'єктної (рівні, суб'єкти та об'єкти фінансової безпеки, диференційовані за виділеними рівнями); 3) забезпечувальної підсистеми, яка містить кадрове, нормативно-правове, методологічне, організаційне та інформаційне забезпечення. Входом запропонованої системи є фактори зовнішнього середовища, під впливом яких вона трансформується, виходом – індикатори та показники, що дозволяють оцінити дієвість системи.

5. Уточнено, що під механізмом митного контролю варто розуміти процес впливу суб'єкта митного контролю на об'єкт за допомогою методів, які використовуються в межах здійснюваної митної політики для дотримання визначеного рівня фінансової безпеки держави за наявності сформованого нормативно-правового, кадрового, інформаційного та організаційного забезпечення. Це обумовило формування структури вище зазначеного механізму в системі фінансової безпеки держави, що містить суб'єктно-об'єктну складову механізму, які взаємодіють шляхом використання контрольних методів, блок оцінки результатів контролю з позиції дотримання встановлених індикаторів фінансової безпеки, управлінське рішення за результатами проведеного митного контролю, яке спрямоване для реалізації впливу на порушників митного законодавства шляхом застосування штрафних санкцій, застосування заходів адміністративного впливу, позбавлення ліцензій тощо; формування напрямів покращення окремих елементів функціонування механізму митного контролю. Розробка майбутньої стратегії забезпечення фінансової безпеки в країні повинна будуватися через впровадження відповідного механізму усунення та блокування зовнішніх та внутрішніх загроз національній економіці (механізму митного контролю).

Основні результати та положення даного розділу опубліковані авторами у наукових працях: [76; 78; 81; 118].

РОЗДІЛ 2

НАУКОВО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОЦІНЮВАННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ МИТНОГО КОНТРОЛЮ В СИСТЕМІ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФІНАНСОВОЇ БЕЗПЕКИ ДЕРЖАВИ

2.1. Моніторинг результативності контрольних заходів у контексті бюджетної (фіскальної) та валютної складових механізму митного контролю

Сучасний стан фінансової безпеки України характеризується такими проблемами: 1) недостатня скоординованість фінансових та грошово-кредитних інструментів; 2) припинення функціонального призначення НБУ виступати єдиним емісійним центром. Наприклад, сьогодні емісія квазігрошових засобів здійснюється за відсутності ліквідної товарно-матеріальної бази; 3) законодавча база, що регулює функціонування фінансово-кредитної системи. характеризується відсутністю або неповнотою законодавчих норм; 4) відсутність цілісної системи митного, податкового, валютного державного регулювання, що обумовлює нечіткість розмежування функцій валютного та митного контролю; 5) відсутність належного контролю за операціями суб'єктів господарювання, в тому числі суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, на окремих фінансових ринках; 6) низький рівень фінансової, податкової та бюджетної дисципліни, що є однією із загроз фінансовій безпеці держави.

Сьогодні Україна є активним учасником зовнішньоекономічної діяльності, що виражається у зростанні обсягу експортно-імпортних операцій (табл. 2.1), укладанні міжнародних угод з іншими країнами-партнерами щодо підвищення ефективності міжнародного митного регулювання та контролю, збільшенні сум надходжень до державного бюджету. Оцінка даних табл. 2.1. дозволяє визначити в останні роки перевищення імпорту над експортом, що відбувається на фоні

збільшення обсягів зовнішньоекономічної діяльності, що логічно супроводжується зростанням обсягів митних платежів.

Таблиця 2.1.

Зовнішньоторговельний баланс України протягом 2005 – 2019 рр.
(торгівля товарами та послугами), млн грн*

<i>Рік</i>	<i>Номінальний ВВП за рік</i>	<i>Обсяг експорту</i>	<i>% від ВВП</i>	<i>Обсяг імпорту</i>	<i>% від ВВП</i>	<i>Сальдо (експорт-імпорт)</i>	<i>% від ВВП</i>
1	2	3	4	5	6	7	8
2005	441452	227252	51.5	-223555	-50.6	3697	0.8
2006	544153	253707	46.6	-269200	-49.5	-15493	-2.8
2007	720731	323205	44.8	-364373	-50.6	-41168	-5.7
2008	948056	444859	46.9	-520588	-54.9	-75729	-8.0
2009	913345	423564	46.4	-438860	-48.0	-15296	-1.7
2010	1082569	549365	50.7	-580944	-53.7	-31579	-2.9
2011	1316600	707953	53.8	-779028	-59.2	-71075	-5.4
2012	1408889	717347	50.9	-835394	-59.3	-118047	-8.4
2013	1454931	681899	46.9	-805662	-55.4	-123763	-8.5
2014	1566728	770121	49.2	-834133	-53.2	-64012	-4.1
2015	1979458	1044541	52.8	-1084016	-54.8	-39475	-2.0
2016	2383182	1174625	49.3	-1323127	-55.5	-148502	-6.2
2017	2982920	1430230	47.9	-1618749	-54.3	-188519	-6.3
2018	3558706	1608890	45.2	-1914893	-53.8	-306003	-8.6
2019	3974564	1636416	41.2	-1947599	-49.0	-311183	-7.8

*складено за даними [114]

У 2019 р. експорт товарів становив 1636416 млн грн, або 105,8 % порівняно з 2018 р., імпорт – 1947599 млн грн, або 106,3 %. Негативне сальдо складало 311183 млн грн (у 2018 р. також негативне – -306003 млн грн). Коефіцієнт покриття експортом імпорту становив 0,82 (у 2018 р. – 0,83). У 2019 році зовнішньоторговельні операції проводилися з партнерами із 227 країн світу. Динаміка обсягу номінального ВВП, обсягу експорту та імпорту протягом 2005 – 2019 рр. наведено на рис. 2.1.

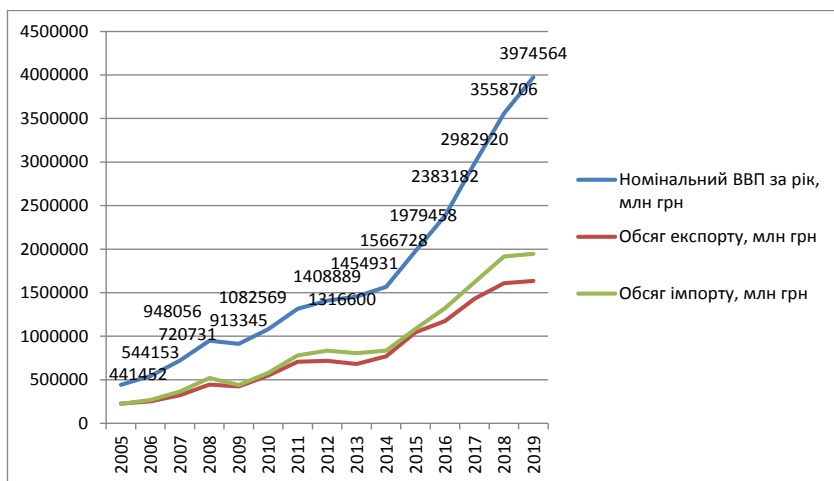


Рис. 2.1. Динаміка обсягу номінального ВВП, обсягу експорту та імпорту протягом 2005 – 2019 рр.*

*складено за даними [113; 114]

Якщо досліджувати показники товарообороту, експорту та імпорту в розрізі діяльності регіональних митниць протягом 2017 – 2019 рр., маємо такі дані (табл. 2.2, рис. 2.2 – 2.5).

Таблиця 2.2.
Показники товарообороту, експорту та імпорту в розрізі регіональних митниць за 2017 – 2019 рр.*

Показник	Товарооборот, млрд грн			Експорт, млрд грн			Імпорт, млрд грн			Сальдо, млрд грн		
	2017	2018	2019	2017	2018	2019	2017	2018	2019	2017	2018	2019
<i>Митниця</i>												
Азовська	123,30	135,92	117,26	92,40	102,79	88,48	30,91	33,14	28,78	61,49	69,65	59,69
Буковинська	22,35	26,99	29,95	8,18	10,41	10,26	14,17	16,57	19,69	-5,99	-6,16	-9,43
Волинська	57,04	66,54	66,88	19,43	21,77	21,88	37,61	44,77	48,13	-18,19	-23,00	-29,38
Галицька	159,50	192,74	191,48	61,16	75,72	67,00	98,33	117,02	124,48	-37,17	-41,29	0,00
Дніпровська	344,49	388,43	371,98	195,35	212,82	211,39	149,15	175,61	160,59	46,20	37,21	50,81
Енергетична	231,26	283,05	247,02	13,37	16,75	24,57	217,89	266,29	222,46	-204,52	-249,54	-197,89
Закарпатська	82,95	98,71	92,52	38,80	45,08	38,57	44,15	53,63	53,95	-5,35	-8,54	-15,38
Київська	541,94	626,37	638,12	93,81	106,95	108,87	448,13	519,42	529,26	-354,32	-412,47	-420,39
Одеська	433,57	501,47	564,77	338,21	363,68	382,31	95,36	137,79	182,46	242,84	225,89	199,84
Північна	53,25	45,88	41,39	13,25	12,73	12,97	40,00	33,15	28,41	-26,75	-20,42	-15,44
Подільська	44,96	53,22	56,89	23,55	28,34	26,91	21,40	24,88	29,97	2,15	3,47	-3,06
Поліська	36,15	38,02	37,93	11,57	13,78	14,09	24,57	24,24	23,84	-13,00	-10,47	-9,76
Слобожанська	103,49	113,21	106,21	40,96	45,14	42,35	62,53	68,07	63,87	-21,58	-22,93	-21,52
Східна	7,52	9,82	6,95	4,04	4,79	3,36	3,48	5,03	3,59	0,56	-0,24	-0,22
Чорноморська	224,21	259,04	279,83	196,89	229,48	245,60	27,32	29,57	34,23	169,57	199,91	211,36

*складено на основі [113]

Показники товарообороту свідчать про те, що найбільші його обсяги спостерігалися протягом 2017 – 2019 рр. на Київській митниці (638,12 млрд грн у 2019 році), Одеській митниці (564,77 млрд грн), найнижчі значення – на Буковинській митниці (29,95 млрд грн) та Східній регіональній митниці (6,95 млрд грн) (рис. 2.2).

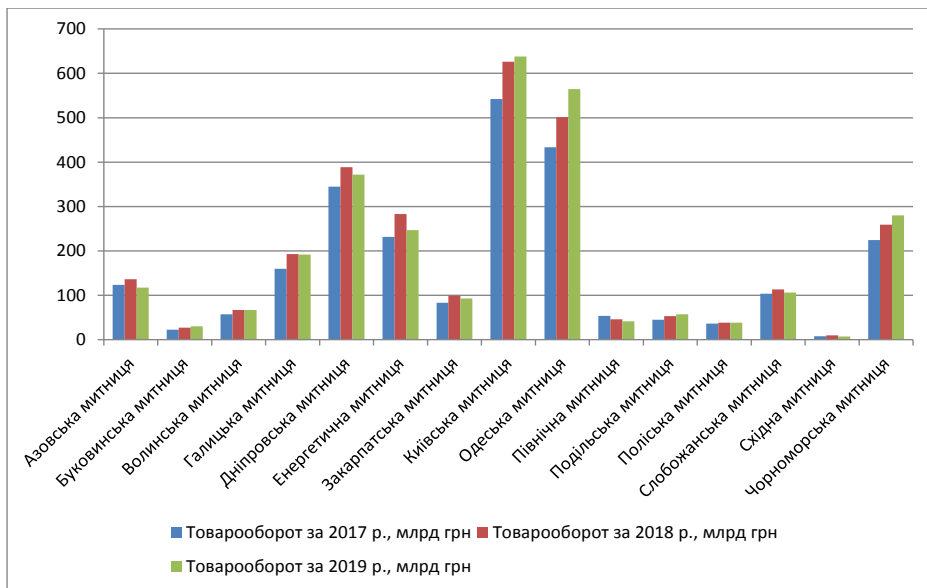


Рис. 2.2. Динаміка товарообороту в розрізі діяльності регіональних митниць за 2017 – 2019 рр., млрд грн*

*складено за даними [113; 114]

Є різною статистика за експортом, зокрема протягом означеного періоду скорочення обсягу експорту спостерігалось на таких регіональних митницях: Азовській (скорочення експорту у 2019 році порівняно з 2018 роком становило 14 %), Буковинській (на 2 % у 2019 році порівняно з 2018 роком), Галицькій (на 12 % у 2019 році порівняно з 2018 роком), Закарпатській (на 15 %), Подільській (на 6 %), Слобожанській (на 7 %), Східній (на 30 %) (рис. 2.3).

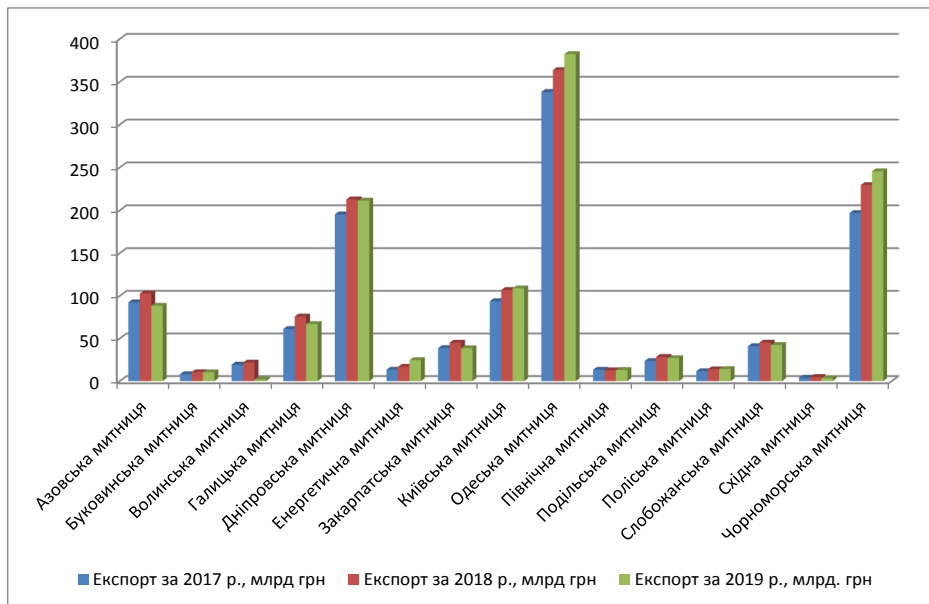


Рис. 2.3. Динаміка експорту в розрізі митниць за 2017 – 2019 рр., млрд грн*

*складено авторами на підставі [113; 114]

Оцінка даних табл. 2.2. та рис. 2.4. показує, що протягом 2017 – 2019 років імпорт мав тенденцію до зростання у більшості регіональних митниць, за виключенням Азовської (зменшення імпорту на 4,36 млрд грн), Дніпровської (спостерігається зниження імпорту у 2019 році порівняно з 2018 роком на 15,02 млрд грн), Енергетичної (на 43,83 млрд грн), Північної (на 4,74 млрд грн), Слобожанської (на 4,2 млрд грн) та Поліської (на 0,4 млрд грн).

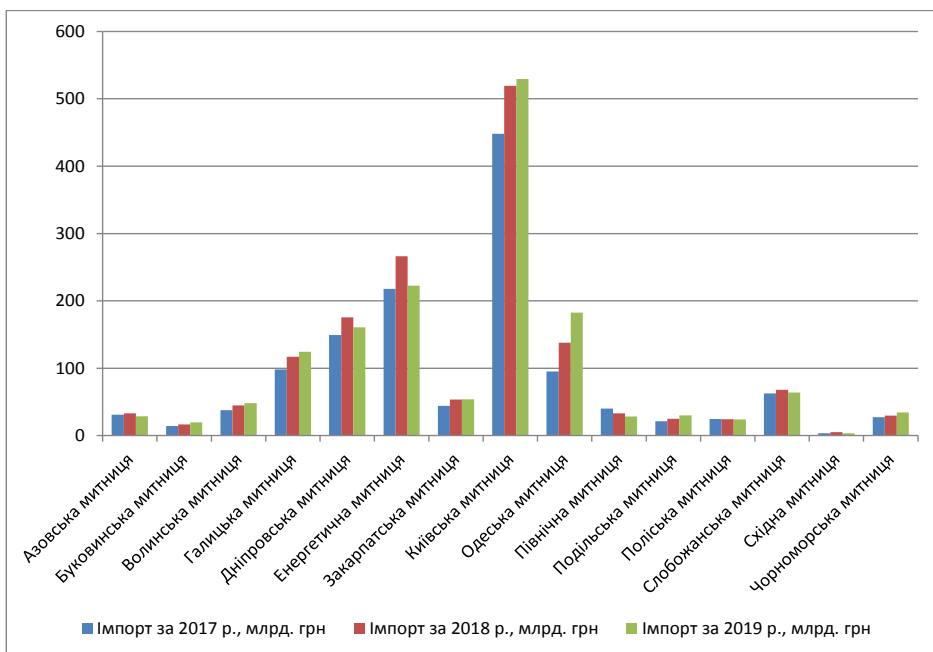


Рис. 2.4. Динаміка імпорту в розрізі митниць за 2017 – 2019 рр., млрд грн*

*складено авторами на підставі [113; 114]

В цілому сальдо (експорт за вирахуванням імпорту) в розрізі регіональних митниць за 2017 – 2019 рр. наведено на рис. 2.5. Динаміка імпорту, суми надходжень від імпорту та частки надходжень від імпорту у сумі імпорту протягом 2017 – 2019 рр. в розрізі регіональних митниць наведено в додатку В.

Найбільшими країнами – партнерами України за показником товарообороту протягом 2017 – 2018 рр. була Російська Федерація (562,01 млрд грн у 2017 році), (320,13 млрд грн у 2018 році відповідно). У 2019 році найбільшим партнером України був Китай (328,17 млрд грн). У п'ятірці головних лідерів торгових партнерів України також є: Німеччина (380,78 млрд грн у 2017 році, 197,06 млрд грн у 2018 році, 209,47 млрд грн у 2019 році); Польща (355,03 млрд грн у 2017 році, 187,35 млрд грн у 2018 році, 191,88 млрд

грн у 2019 році) та Білорусь (252,09 млрд грн у 2017 році, 138,66 млрд грн у 2017 році, 136,44 млрд грн у 2019 році).

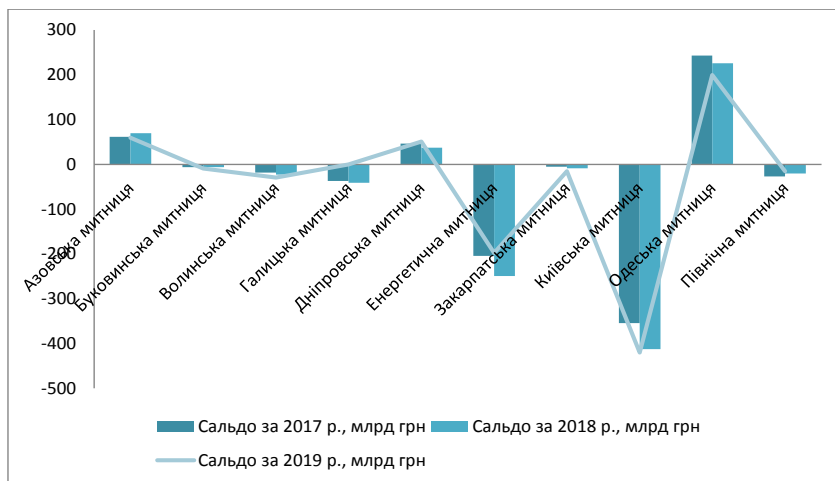


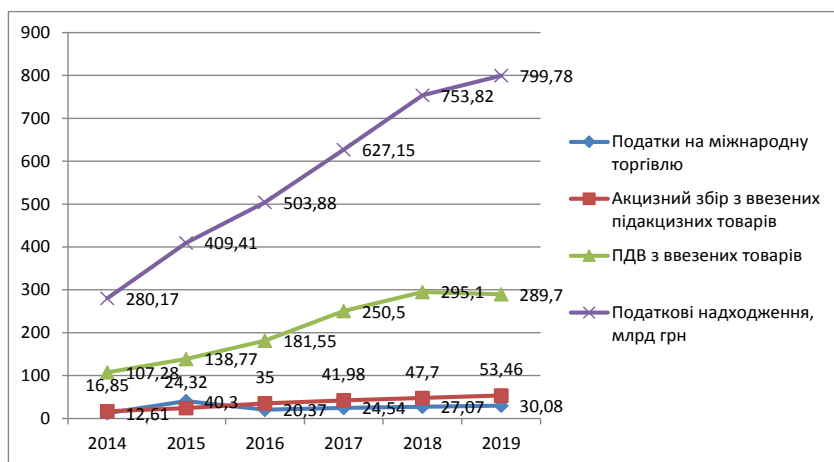
Рис. 2.5. Сальдо (експорт за вирахуванням імпорту) в розрізі регіональних митниць за 2017 – 2019 рр., млрд грн*

*складено авторами за даними [113; 114]

Митні платежі, які є об'єктом митного контролю, являються важливим джерелом надходжень до державного бюджету, що є передумовою забезпечення достатнього рівня бюджетної безпеки держави як фінансової складової. Як стверджує В. Кривіцький, «на сучасному етапі розвитку контролюючих органів важливе значення має фінансовий пріоритет митного контролю як важливий інструмент забезпечення надходжень від мита та митних платежів. З цією метою митниці використовують арсенал наявних форм і методів, визначених митним законодавством України» [82, с. 33].

За статистичними даними митні платежі займають значну питому вагу у складі податкових надходжень (табл. 2.3). Як показує аналіз, в цілому за 2015 рік митницями ДФС акумульовано до бюджету 202,3 млрд грн (відповідно 102,6 % до запланованих показників (абсолютний приріст складає +5,1 млрд грн). У

цілому показники надходжень до державного бюджету у 2015 порівняно з 2014 роком зросли на 49,1 % (абсолютний приріст +66,6 млрд грн). Відповідно у 2016 році митницями ДФС було акумульовано до бюджету 235,3 млрд грн, або 108,4 % до запланованого показника (абсолютний приріст складає +33,0 млрд грн). У 2016 році показники надходжень до державного бюджету порівняно з 2015 роком збільшилися на 16,3 % (абсолютний приріст склав 33 млрд грн). У 2017 – 2019 рр. також спостерігаємо позитивну динаміку зростання обсягу митних надходжень. Порівняно з 2016 роком у 2017 р. митні надходження збільшилися на 68,5 млрд грн (відносний приріст складає +29 %). У 2018 році – відповідно на 65,7 млрд грн (або на 21 %). Зростання суми митних платежів до бюджету свідчить про результативність діяльності митних органів, що в підсумку впливає на загальну суму податкових надходжень та фінансову безпеку країни (рис. 2.6).



Сума податкових надходжень до державного бюджету протягом 2014 – 2019 рр., млрд грн

Показники	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Сума податкових надходжень, млрд грн	280,178	409,417	503,879	627,153	753,815	799,776

*Рис. 2.6. Суми надходжень митних платежів до державного бюджету протягом 2014 – 2019 рр., млрд грн **

*складено за даними [113]

Таблиця 2.3.

Надходження митних платежів до загального фонду державного бюджету*

№ з/п	Показник	2014			2015			2016			2017			2018			2019			Відносний приріст, %			
		Сума, млрд грн	3	4	Сума, млрд грн	5	6	Відносний приріст, (+), млрд грн	Сума, млрд грн	7	8	Відносний приріст, (+), млрд грн	Сума, млрд грн	10	11	Відносний приріст, (+), млрд грн	Сума, млрд грн	13	14		Відносний приріст, (+), млрд грн	Сума, млрд грн	16
1	Акцизний податок з ввезених на митну територію України піддакцизованих товарів. 1.1. Частка у доходах державного бюджету , %	16,85	24,32	4,55	4,7	56,0	35,006	+10,19	44,7	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22
2.	ПДВ із ввезених на територію України товарів 2.1. Частка у доходах державного бюджету , %	107,28	138,77	25,95	30,05	29,3	181,55	+42,78	30,8	250,5	68,95	+37	295,1	44,0	289,7	+17	289,7	5,4	-2,0	+13,0	53,46	29,03	-12,0

Закінчення табл. 2.3.

3	Податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції: 3.1. Частка податків на міжнародну торгівлю та зовнішні операції у доходах державного бюджету, %	12,61	40,3	+27,7	+219,0	20,37	-19,93	-50,0	24,54	+4,17	+20,0	27,07	+2,53	+11	30,08	+3,01	+11
4	В цілому показники митних надходжень, млрд грн	136,3	202,3 або 102,6% індик- го показ- ника)	+66,0	48	235,3 або 108,4% індика- тивног о показн ика)	+33	+16,0	303,8 або 111,7 % індик- ативн ого показ- ника	+68,5	+29,	369,5 або 99,38% індика- індик- го показ- ника	+65,7	+21,0	373,24	+3,74	+1,01

*складено за даними [113]

Зважаючи на високий відсоток митних платежів обсягом як податкові надходження, однією з важливих проблем забезпечення належного рівня фінансової безпеки є недосконалість механізму митного контролю в контексті здійснення контрольних дій за повнотою сплати митних платежів. Це проявляється у наявності невідповідності обсягів зовнішньої торгівлі нашої країни та її зовнішньоекономічних партнерів (обсяг експорту у партнерів повинен відображатися як імпорту у вітчизняних статистичних звітах). Водночас це лише частково можна пояснити методологічними відмінностями у веденні статистики (наприклад, для визначення ціни експортного товару не враховуються витрати на транспортування та страхування, які враховуються вже під час оформлення цих товарів як імпорту в Україну), в більшості випадків це пояснюється поширенням тіньових схем у процесі здійснення експортно-імпортних операцій (недекларування товарів, маніпуляції з митною вартістю, країною походження товару), що веде до зменшення податкового зобов'язання або звільнення від оподаткування [109, с. 152]. Це вимагає посиленої уваги до функціонування механізму митного контролю в країні.

Як зазначалося у розділі 1, організаційна структура механізму митного контролю є дворівневою, де можна виділити: 1) органи митного контролю, які безпосередньо здійснюють такий контроль; 2) органи, які здійснюють митний контроль опосередковано, шляхом надання дозволу на здійснення митних операцій. Вирішальну роль у сфері митного контролю в системі фінансової безпеки держави відіграє Державна фіскальна служба України (з 2019 року – Державна митна служба та Державна податкова служби).

У контексті забезпечення фінансової безпеки контрольні заходи Державної митної служби можна диференціювати на три групи:

1) організаційні, спрямовані на створення умов для повноцінної реалізації контрольних функцій, включаючи створення сприятливих умов для прискорення зовнішньоекономічного обороту (застосовуються способи попереднього та частково поточного митного контролю);

2) правоохоронні, спрямовані на виявлення та припинення порушень (застосовуються прийоми поточного та наступного митного контролю);

3) фіскальні, спрямовані на здійснення контролю за нарахуванням та сплатою до бюджету митних платежів (застосовуються методи наступного контролю, зокрема, пост-аудит).

Заходи митного контролю у контексті забезпечення фінансової безпеки держави та форми їх здійснення наведено у табл. 2.4.

Таблиця 2.4.

Заходи митного контролю у контексті забезпечення фінансової безпеки держави*

№ з/п	Вид контрольного заходу	Сутність контрольних заходів	Форми здійснення контрольних заходів
1	Організаційні заходи	Спрямовані на створення умов для повноцінної реалізації контрольних функцій, включаючи створення сприятливих умов для прискорення зовнішньоекономічного обороту	Створення митної інфраструктури; визначення місць, часу митного оформлення; визначення маршрутів та строків доставки товарів; розробка технологічних схем митного контролю; планування взаємодії митних органів з учасниками ЗЕД; організація заходів документального та фактичного контролю; надання інформації суб'єктам валютного контролю про результати контролю валютних цінностей; спостереження за дотриманням митних режимів
2	Правоохоронні заходи	Спрямовані на виявлення, попередження, розкриття та припинення порушень	Розрізняють такі форми правоохоронних заходів: 1) адміністративно-правова (полягає у виявленні ознак або фактів порушень митного законодавства); 2) процесуальна (складання протоколів про виявлені порушення, заведення справ про адміністративні порушення, застосування стягнень); 3) кримінально-правова (участь у слідчих діях за дорученням певних органів, провадження дізнання у справах порушень митних правил); 4) оперативно-пошукова (попередження порушень митних правил та протидія нанесенню збитків державі)
3	Фіскальні заходи	Спрямовані на здійснення контролю за нарахуванням та сплатою до бюджету митних платежів	Своєчасне та повне стягнення митних платежів до бюджету, заходи валютного контролю

*складено авторами

Як показує практика, більшість контрольних функцій зосереджено на реалізації правоохоронних та фіскальних контрольних заходів, що робить пріоритетним саме наступний та поточний митний контроль, які орієнтовані на констатацію фактів порушень та застосування штрафних санкцій до порушників. Водночас підвищення ефективності митного контролю передбачає посилення превентивності митного контролю та спрямування контрольних заходів на створення умов для повноцінної реалізації контрольної функції митної служби (організаційні контрольні заходи та превентивний попередній контроль).

Враховуючи структуру механізму митного контролю, наведену в п. 1.3. монографії, його взаємопов'язані складові – бюджетний (фіскальний) та валютний контроль, проведемо моніторинг результативності контрольної-перевірочної діяльності контролюючих суб'єктів за трьома видами контрольних заходів: 1) заходи податкового (фіскального) та одночасно бюджетного контролю, які включають: а) дотримання податкового, валютного та митного законодавства; б) оцінку повноти сплати митних платежів до бюджету; в) контроль правомірності застосування суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності митних пільг; 2) заходи валютного контролю, які здійснюються в межах компетенції контролюючих суб'єктів.

Обґрунтованість дослідження саме таких складових механізму митного контролю обумовлена: специфічністю підконтрольних об'єктів (валютні цінності, податки, митні платежі є об'єктами митного контролю) та значною питомою вагою митних платежів у податкових надходженнях державного бюджету, що є умовою зміцнення бюджетного потенціалу держави та забезпечення відповідного рівня її фінансової безпеки.

Згідно зі звітністю Державної фіскальної служби, у 2019 році митний контроль був спрямований на: 1) оцінку повноти сплати митних платежів до бюджету; 2) правомірність застосування суб'єктами господарської діяльності митних пільг; 3) здійснення в межах своїх компетенцій функцій валютного контролю. Протягом 2014 – 2019 рр. важливим напрямком контролю був контроль за дотриманням податкового, валютного та митного законодавства.

Загальні показники роботи Державної фіскальної служби у означених напрямках за період 2014 – 2019 рр. наведено в табл. 2.5.

Таблиця 2.5.

Організація роботи ДФС з питань дотримання податкового, валютного та митного законодавства протягом 2014 – 2019 рр.*

№ з/п	Показник	2014	2015	2016	2017	2018	2019 р.
1	Кількість перевірок:	105059	76068	43136	31084	27363	10600
	планових	65732	50398	4200	4834	5299	4646
	позапланових	6198	4453	16100	16640	15689	11867
	зустрічних звірок	33129	21217	22800	9610	6375	5276
2	Донараховано до державного бюджету за результатами контрольно-перевірочної роботи, млрд грн	23,2	36,5	28,4	26,6	34,4	45,6
83	Узгоджено суми донарахувань, млрд грн	8,0	4,6	6,3	16,4	13,4	13,0
4	Рівень узгодження, %	34,3	15,6	22,1	62,0	39,0	29,0
5	Забезпечено надходжень грошовими коштами, млрд грн	3,3	2,9	3,20	5,062	3,0	2,813
6	Рівень стягнення, %	41,4	63,5	51	31	22	21
7	Сума зменшених збитків, млрд грн	відсутні дані	9,8	7,44	5,63	11,4	24,21
8	Сума попередження несплати податків у майбутньому, млрд грн	відсутні дані	1,3	1,34	1,013	2,0	4,36

*складено за даними [113]

В цілому кількість перевірок ДФС з питань дотримання податкового, валютного та митного законодавства наведено на рис. 2.7.

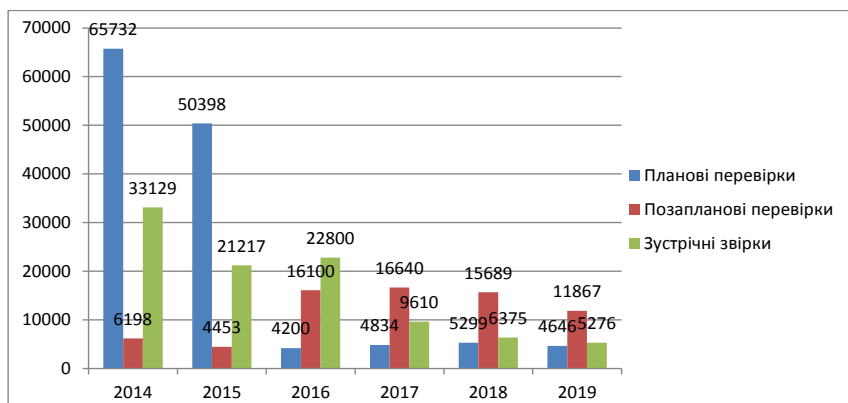


Рис. 2.7. Кількість перевірок ДФС з питань дотримання податкового, валютного та митного законодавства*

*складено відповідно до [113]

Оцінка даних табл. 2.5. дозволяє зробити висновок про загальну тенденцію контрольних заходів до скорочення. Незважаючи на зростання кількості планових перевірок у 2018 році порівняно з 2017 роком на 10 %, це відбувалося на фоні зменшення кількості зустрічних звірок та позапланових перевірок (порівняно з 2017 у 2018 році кількість зустрічних звірок зменшилася на 34 %, а позапланових – на 6 %), що є позитивною тенденцією. У 2019 порівняно з 2018 роком зменшення планових перевірок відбулося – на 653 перевірки (або на 12 %), позапланових – на 3822 перевірки (або на 24 %), зустрічних перевірок – на 1099 перевірок (або на 17 %). Водночас донарахування за проведеними контрольними заходами мають тенденцію до зростання: у 2019 році було донараховано до державного бюджету 45,6 млрд грн, що більше попереднього періоду 2018 року на 11,2 млрд грн (або на 32 %). У розрізі перевірок маємо такі дані: збільшення донарахувань за результатами планових контрольних заходів у 2019 порівняно з 2018 роком – на 3,9 млрд грн; фактичних перевірок - на 7,5 млрд

грн; за позаплановими перевітками спостерігається зменшення обсягу донарахованих коштів на 0,2 млрд.

Відповідно результати контрольно-перевірочної роботи Державної фіскальної служби протягом 2014 – 2019 рр. наведено на рис. 2.8.

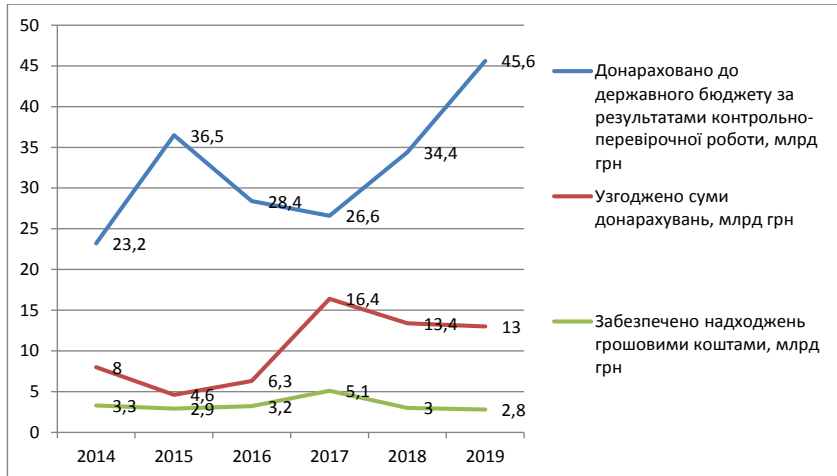


Рис. 2.8. Результати контрольної роботи ДФС протягом 2014 – 2018 рр.*

*складено за даними [113]

Тенденції скорочення кількості контрольних заходів протягом останніх років обумовлені широким впровадженням ризик-орієнтованого підходу до відбору підконтрольних об'єктів, а саме: удосконалення застосування системи управління ризиками при відборі ризиків в операціях з ПДВ, що підтримує політику мінімізації втручання у господарську діяльність суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності. У 2018 році система управління ризиками Державною фіскальною службою переглядалася, що змінило підходи до відбору ризикованих операцій в напрямку збільшення кількості критеріїв до 69. Це дозволило підвищити дієвість механізму функціонування митного контролю для виявлення підконтрольних об'єктів з високим ступенем ризику, у яких

імовірність несплати або приховування об'єкта оподаткування є максимальною. Позитивним фактором у 2018 році є незначний відсоток позапланових перевірок з ініціативи контролюючого органу (20 % всіх позапланових перевірок). В основному, позапланові перевірки у цьому році відбувалися за ініціативою платників податків (у зв'язку з реорганізацією підприємств, за рішенням суду тощо).

Для підвищення рівня законності митних операцій митницями Державної фіскальної служби було проведено низку контрольних заходів з питань державної митної справи, результати яких наведено у табл. 2.6.

Таблиця 2.6.

Результати перевірок дотримання митного законодавства*

№ з/п	Показник	2014	2015	2016	2017	2018	I півріччя 2019
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Загальна кількість перевірок з питань державної митної справи	Відсутні дані	341	335	626	966	Відсутні дані
2	Кількість документальних перевірок з питань державної митної справи	Відсутні дані	304	314	608	962	456
3	- донараховано за результатами перевірок, млрд грн	Відсутні дані	117,7	798,6	213,7	490,0	489,1
4	Кількість перевірок, призначених відповідно до кримінального процесуального законодавства	Відсутні дані	37	21	18	4	29
5	- донараховано за результатами перевірок, млрд грн	Відсутні дані	45,7	35,1	1,626	1,6	0,111

*складено за даними [113]

Виходячи з даних табл. 2.6. маємо зростання кількості документальних перевірок. Відповідно в результаті здійснених перевірок спостерігається збільшення виявлених порушень митного законодавства.

Результати перевірок дотримання митного законодавства ДФС протягом 2015 – 2018 рр. наведено на рис. 2.9.

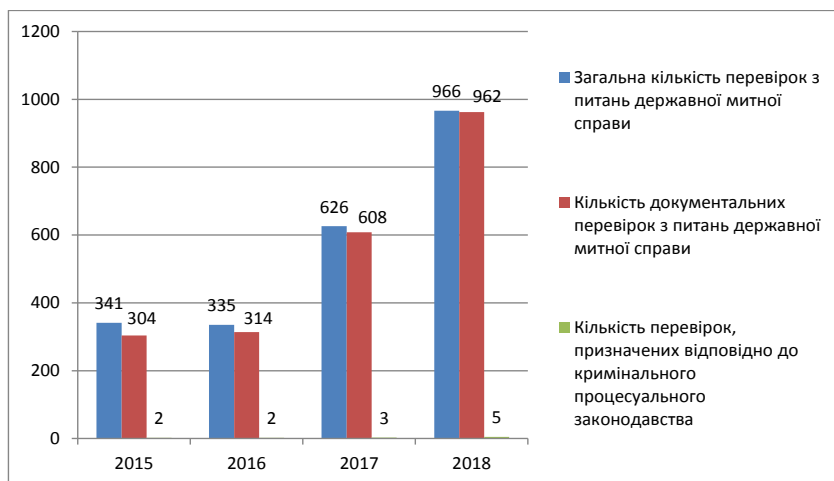


Рис. 2.9. Результати перевірок дотримання митного законодавства ДФС протягом 2015 – 2018 рр.*

*складено авторами на підставі [113]

Аналіз даних табл. 2.6. та рис. 2.9. свідчить про стрімке зростання загальної кількості перевірок з питань митної справи в цілому та документальних, зокрема, у 2018 році (абсолютний приріст становить +340 перевірок порівняно з 2017 роком та +625 перевірок порівняно з 2015 роком), причому у 2018 році донараховано 490 млн грн. Це відбувалося на фоні зниження загальної кількості перевірок, проведених Державною фіскальною службою (у 2018 їх кількість зменшилася на 50043 перевірки порівняно з 2014 роком). Таке зростання перевірок з питань державної митної справи на фоні загальної тенденції скорочення перевірок, проведених Державною фіскальною службою, можна пояснити як активізацією зовнішньоекономічної діяльності суб'єктів господарювання, так і значним обсягом виявлених у минулих роках порушень Митного Кодексу, що потребує посиленого контролю. Водночас кількість перевірок, призначених відповідно до кримінального процесуального законодавства, майже не підлягала зміні протягом періоду, що аналізується.

Результати контрольної роботи дозволило виявити нові напрямки прояву митних порушень. Наприклад, у 2018 році структура порушень є такою: донараховано з причини заниження митної вартості товарів – 114 млн грн, що становить 23 % загальної суми донарахувань; з причини порушення суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності митних режимів донараховано 83 млн грн, що складає 17 % донарахувань; з причини порушення правил класифікації товарів – 67 млн грн донарахувань (14 %); порушення правил застосування митних пільг – 16 млн грн; інші порушення – 209 млн грн. Контрольні дії, спрямовані на виявлення порушення митних правил, наведено в табл. 2.7.

Таблиця 2.7.

Контрольні дії, спрямовані на виявлення порушення митних правил*

№ з/п	Показник	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019 (I піврічч я)
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	Кількість виявлених митницями ДФС порушень митних правил, од.	23299	15108	17808	23235	32282	48876	17064
2	Вартість предмета порушень, млрд грн	0,796	0,704	1,8	2,0	1,6	3,4	1,37
3	У справах про порушення митних правил вилучено, млн грн:							
	- промислових товарів	-	-	366,8	353,0	546,0	569,0	125,1
	- продовольчих товарів та сільськогосподарської продукції	-	-	106,0	62,0	69,0	119,0	121,3
	- валюти	-	-	-	161,0	62,0	69,0	26,4
	- транспортних засобів	-	-	-	51,0	53,0	150,0	20,5
4	Митницями ДФС розглянуто справ, од.	9600	6300	8900	12839	21655	39190	14358
5	Застосовано адміністративних стягнень, млн грн	55,0	74,2	879,1	556,0	507,0	980,0	430,12
6	Стягнуто до бюджету, млн грн	15,8	19,1	20,4	23,1	59,0	124,0	293,49
7	Передано до суду справ митницями ДФС, од.	-	-	9836	8828	7791	6238	Відсутні дані
	на суму, млрд грн	-	-	1,7	1,9	1,5	2,5	0,221

Закінчення табл. 2.7.

1	2	3	4	5	6	7	8	9
8	Накладено стягнень у вигляді штрафу за рішенням суду, млн грн	134,37	138,76	615,6	659,0	215,4	484,0	213,72
9	Кількість повідомлень про кримінальні порушення, направлені митницями до правоохоронних органів			1613	1600	974	1560	811

*складено за даними [113]

Оцінка даних табл. 2.7. засвідчує, що протягом 2018 року митницями було виявлено 48,9 тис. порушень митного законодавства (зростання кількості протоколів відбулося на 51 % порівняно з попереднім 2017 роком). Кількість справ, розглянутих митницями, суттєво зросла протягом означеного періоду (абсолютний приріст у 2018 році склав +30290 порівняно з 2015 роком; +26351 – порівняно з 2016 роком, +17535 порівняно з 2017 роком). У результаті розглянутих справ збільшився обсяг застосованих адміністративних стягнень (на суму 8920,9 млн грн у 2018 році порівняно з 2015 роком). Водночас рівень стягнення коштів до державного бюджету є несуттєвим (у 2018 році склав 1,2 % від нарахованих сум, що є досить низьким показником).

Водночас маємо тенденцію зменшення кількості справ, переданих до суду митницями ДФС (абсолютний приріст складає -3598 справ у 2018 порівняно з 2015 роком). Цей показник впливає на суму визнаних судом штрафних санкцій (абсолютний приріст у 2018 році склав (-131,6 млн грн) порівняно з 2015 роком, (-175 млн грн) порівняно з 2016 роком, (+268,6 млн грн) порівняно з 2017 роком).

Сума додаткових надходжень за рахунок коригування митної вартості наведена в табл. 2.8.

Таблиця 2.8.

Сума додаткових надходжень за рахунок коригування митної вартості*

Показник	2012	2013	2014	2015		2016		2017		2018				
	Сума, млрд грн	Сума, млрд грн	Сума, млрд грн	Сума, млрд грн	Віднос- ний приріст, %	Сума, млрд грн	Віднос- ний приріст, %	Сума, млрд грн	Віднос- ний приріст, %	Сума, млрд грн	Віднос- ний приріст, %			
Сума додаткових надходжень за рахунок коригування митної вартості	5,3	4,7	4,07	5,8	+1,8	+43,1	4,98	-847,0	-14,5	4,22	-15,3	4,65	+0,43	+10,3

*складено за даними Звітів Державної фіскальної служби за 2014 – 2018 рр. [113]

Згідно з даними звіту ДФС за 2018 р. 94,5 % додаткових надходжень до державного бюджету забезпечено саме за рахунок коригування митної вартості вище зазначених товарів (табл. 2.8) (у 2016 році відповідно 93,6 % додаткових надходжень, у 2017 сума таких додаткових надходжень склала 4,219 млрд грн, що на 15,3 % менше від аналогічного показника 2016 року). Як визначено у звіті, на значне скорочення цієї суми надходжень вплинули такі несприятливі фактори, як: 1) зміна структури імпорту; 2) коливання цін на міжнародних ринках; 3) несприятлива ситуація на Сході України; 4) впровадження та застосування економічної частини Угоди про Асоціацію з ЄС, яка була імплементована у вітчизняне правове поле з 01.01.2016 року

У табл. 2.9. наведено структуру суми додаткових надходжень від коригування митної вартості (в т.ч.), %.

Таблиця 2.9.

Структура суми додаткових надходжень від коригування митної вартості (в т.ч.), %*

№ з/п	Об'єкт коригування митної вартості	2015	2016	2017	2018
1	2	3	4	5	6
1	Машин та устаткування	21,9	23,5	34,7	46,5
2	Продовольчих товарів та с/г продукції	25,4	18,7	17,1	19,2
3	Продукції хімічної промисловості	15,8	18,0	15,9	12,7
4	Текстильних виробів, взуття	8,4	5,4	4,2	7,1
5	Паливно-енергетичних товарів	13,3	16,0	17,0	6,1
6	Металів та виробів з них	5,2	4,4	3,5	3,0

*складено за даними [113]

Дані табл. 2.9. свідчать, що у структурі суми додаткових надходжень від коригування митної вартості переважає стаття «Машини та устаткування», причому спостерігаємо позитивну динаміку її зростання протягом 2015 – 2018 рр. (з 21,9 до 46,5 %). Інші статті у наведеній структурі мають негативну динаміку. В результаті проведених перевірок до бюджету у 2018 році перераховано: 1,8 млн грн митних платежів. Митниці ДФС спрямовано 75

інструктивних листів ДФС щодо необхідності дотримання вимог митного законодавства.

Ефективним методом попередження митним правопорушенням співробітництво та інформаційний обмін з відповідними митними органами іноземних держав, що відбувається в межах взаємної адміністративної допомоги. Це забезпечує виявлення та усунення незаконних митних операцій та являється заходом попередження несплати обов'язкових митних платежів до державного бюджету.

Поширеною формою контрольних заходів в цьому напрямі було спрямування запитів до митних органів зарубіжних країн щодо автентичності документів, поданих для підтвердження митної вартості товарів (табл. 2.10).

Таблиця 2.10.

Направлення запитів до митних органів зарубіжних країн та органів
ДФС*

№ з/н	Показник	2015	2016	2017	2018	I півріччя 2019 р.
1	2	3	4	5	6	7
1	Кількість направлених запитів до митних органів зарубіжних країн на перевірку автентичності документів, поданих для підтвердження заявленої митної вартості товарів:	895	848	1681	1350	385
	- отримано відповідей	330	899	631	839	388
	- непідтвердження автентичності документів	61	161	128	353	97
2	Кількість направлених на перевірку неперференційних сертифікатів про походження товарів	366	138	1338	159	259
3	Кількість виявлених фальсифікованих сертифікатів	16	36	93	38	114
4	Сума недовнесених митних платежів за фактами подання до митного оформлення фальсифікованих сертифікатів, млн грн	0,41	1,5	3,37	5,41	4,7

*складено за даними звітності Державної фіскальної служби [113]

У 2018 році до уповноважених органів зарубіжних країн направлено на перевірку 159 неперференційних сертифікатів про походження товарів.

Виявлено 38 фальсифікованих сертифікатів. За фактами подання до митного оформлення фальсифікованих сертифікатів сума недовнесених митних платежів складає на 01.01.2019 р. 5,41 млн грн.

В цілому обсяг контрольної діяльності щодо виявлених адміністративних порушень, передбачених Митним Кодексом, протягом 2015 – 2018 рр., наведено в додатку Д.1. Відповідно сума штрафу та заподіяної матеріальної шкоди адміністративними органами за 2018 рік наведено в додатку Д.2.

Найбільші за обсягами адміністративні порушення, передбачені Митним Кодексом та виявлені у 2018 році, є такими, од: 1) недоставлення товарів, транспортних засобів комерційного призначення та документів до митниці ДФС або видача їх без відповідного дозволу – 30193; 2) протиправні дії, спрямовані на звільнення від сплати митних платежів (зменшення їх розміру) – 824; 3) дії, спрямовані на переміщення товарів через митний кордон України з приховуванням від митного контролю – 1460; 4) перевищення строку тимчасового ввезення або тимчасового вивезення товарів – 7803; 6) недекларування товарів, транспортних засобів комерційного призначення – 1204; 7) порушення порядку проходження митного контролю в зонах (коридорах) спрощеного митного контролю – 1808.

Одним із складових митного контролю в системі забезпечення фінансової безпеки держави є валютний контроль, предметом якого є валютні операції, пов'язані з переміщенням товарів або грошових коштів через митний кордон України (переміщення валютних цінностей, валюти України, цінних паперів у валюті України), а також здійснення валютних операцій, щодо переміщення через митний кордон України транспортних засобів й товарів. До 2019 року валютне регулювання та валютний контроль регламентувалися Декретом Кабінету Міністрів України «Про систему валютного регулювання і валютного контролю» № 15-93 від 19.02.1993 р. [156], Законом України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» № 185/94-ВР від 23.09.1994 р. [140] та іншими підзаконними нормативно-правовими актами, що регулювали питання платіжної дисципліни й повернення валютних цінностей тощо. У 2019

році зазначені законодавчі акти втратили чинність з причини прийняття Закону України «Про валюту і валютні операції» № 2473-VIII від 21.06.2018 р. [126], що відповідала напрямкам адаптації чинного вітчизняного законодавства законодавству ЄС та підписаній Угоді про асоціацію між Україною та ЄС згідно з Директивою Ради ЄС 88/361/ЄЕС «Щодо імплементації ст. 67 Договору» від 24.06.1988 р. [48; 200].

Згідно з ЗУ «Про валюту та валютні цінності» було скасовано граничні строки проведення розрахункових операцій за експортно-імпортними операціями. До прийняття закону діяло обмеження у 180 днів для зарахування виручки за операціями з експорту та імпорту. Невиконання цієї законодавчої норми тягнуло за собою нарахування штрафних санкцій (пені) за кожен наступний день прострочки. Результати контрольних заходів, наведених у табл. 2.11. свідчать про значну кількість таких порушень як з боку імпортерів, так і експортерів. Діюче законодавство припускає повернення такого заходу впливу на порушників, як обмеження термінів дії розрахунків для учасників зовнішньоекономічної діяльності, але виключно у випадках, пов'язаних з наявністю загроз банківській та фінансовій системам країни (причому таке обмеження допускається на термін, не більше 18 місяців протягом двох років, починаючи з першого дня застосування такого обмеження) (стаття 12 ЗУ «Про валюту та валютні цінності»). Зміни у законодавстві щодо усунення обмеження у 180 днів свідчать, з одного боку, про лібералізацію зовнішньоекономічних операцій та відповідно спрощення митного контролю, а, з іншого, пріоритетним визначає дотримання належного рівня фінансової безпеки у державі, запроваджуючи елементи протекціонізму у випадку виникнення будь-яких загроз функціонуванню банківської та фінансової системи.

Поряд з Державною митною та Державною податковою службами до суб'єктів валютного контролю належить Національний банк України (щодо перевірки законності валютних операцій та дотримання строків розрахункових операцій) та Міністерство економічного розвитку та торгівлі (щодо застосування санкцій до порушників у сфері ЗЕД та перевірки законності застосування митних

пільг). Результати контрольної діяльності суб'єктів валютного контролю наведено в табл. 2.11.

Таблиця 2.11.

Результати валютного контролю суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності у 2014 – 2018 рр.*

№ з/п	Показник	2015	2016	2017	2018
1	2	3	4	5	6
1	Кількість суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності	Відсутні дані	42664	46100	45200
2	Кількість повідомлень банків про факти порушень строків розрахунків у сфері ЗЕД	19304	16123	11900	19500
3	Кількість документальних перевірок з питань валютного законодавства	1740	7125	7376	6300
4	Результати контролю				
4.1.	Донараховано пені у сфері ЗЕД, млн грн	1618,6	2190,0	2896,0	2662, 1
4.2.	Сплачено до бюджету пені, млн грн	603,6	364,0	259,0	203,6
4.3.	Рівень стягнення, %	37	16	8	7
5	Застосовано спеціальні санкції Мінекономрозвитку до суб'єктів ЗЕД:				
5.1.	Українських підприємств, од.	1100	-	1328	1626
5.2.	Іноземних суб'єктів ЗЕД, од.	1050	-	1408	1479
5.3.	Заборгованість іноземних суб'єктів, млн дол США	119,1	588,5	189,0	2059,0

*складено на підставі [113]

Оцінка даних табл. 2.11. свідчить, що, незважаючи на зменшення кількості перевірок дотримання валютного законодавства як українськими, так і іноземними суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності, сума донарахованих штрафних санкцій зростає (на 64 % у 2018 порівняно з 2015 роком). Водночас рівень стягнення цих сум до державного бюджету є низьким та має тенденцію до зменшення (у 2015 р. – 37 %, у 2016 – 16 %, у 2017 – 8 %, у 2018 – 7 %). Також негативною тенденцією є збільшення випадків застосування спеціальних санкцій до порушників валютного законодавства з боку Міністерства економічного

розвитку та торгівлі протягом означеного періоду (кількість порушників іноземних суб'єктів зросла з 1050 у 2015 році до 1479 у 2018 році, тобто на 40 %; відповідно кількість порушників українських підприємств, що здійснюють зовнішньоекономічну діяльність, зросла на 47 % у 2018 порівняно з 2015 роком).

Водночас можна виділити низку проблемних питань здійснення митного контролю за дотриманням валютного законодавства суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності, зокрема: 1) неефективність та неврегульованість валютного законодавства (наприклад, чітко не визначено дати імпорту для здійснення валютного контролю; нечіткість визначення органів, залучених до процесу контролю; 2) недостатнє інформаційне забезпечення діяльності органів ДФС щодо опрацювання повідомлень уповноважених банків про порушення строків розрахунків у сфері зовнішньоекономічної діяльності (до прийняття ЗУ «Про валюту та валютні цінності»); 3) недосконалість механізму стягнення боргу, встановленого підприємствам у результаті проведення документальних перевірок суб'єктами валютного контролю (за період 2016 – 2018 рр. недонадходження до державного бюджету становило 1994,5 млн грн, що зумовило виникнення ризику втрат бюджету на загальну суму 1000 млн грн [141]); 4) відсутність чіткого організаційного механізму прийняття управлінських рішень за результатами валютного контролю; 5) відсутність систематизованого обліку суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та іноземних суб'єктів господарювання; 6) відсутня система показників, яка надавала можливість оцінювати результативність контрольних заходів суб'єктів валютного контролю.

З прийняттям Закону України «Про валюту та валютні цінності» [126] термін «валютний контроль» був замінений терміном «валютний нагляд» (табл. 2.12).

Таблиця 2.12.

Порівняльна характеристика валютного контролю та нагляду як складових
митного контролю*

№ з/п	Порівняльна ознака	Валютний контроль	Валютний нагляд
1	Визначення	Валютний контроль – система контролю державними органами за операціями між резидентами та нерезидентами, що підлягають валютному контролю, за обміном іноземних валют, за зобов'язаннями про декларування валютних цінностей та іншого майна резидентів, яке перебуває за межами України тощо	Валютний нагляд – система заходів, спрямованих на забезпечення дотримання суб'єктами валютних операцій і уповноваженими установами валютного законодавства (п. 3 ч. 1 ст. 1 Закону про валюту)
3	Суб'єкти	ДФС (щодо дотримання податкового, валютного та митного законодавства); НБУ (щодо перевірки законності валютних операцій та дотримання строків розрахункових операцій); Міністерство економічного розвитку та торгівлі (щодо застосування санкцій до порушників)	Національний банк України, Державна податкова служба (щодо дотримання резидентами (крім уповноважених установ) та нерезидентами вимог валютного законодавства)
4	Об'єкти	З боку НБУ: валютні агенти (банк, філія іноземного банку, небанківська фінансова установа, оператор поштового зв'язку, який отримав банківську ліцензію або ліцензію); з боку ДПС і ДМС – резиденти та нерезиденти (крім валютних агентів)	
5	Нормативно-правове забезпечення	Закон України "Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності"	Закон України «Про валюту та валютні цінності»; Інструкція про порядок валютного нагляду банків за дотриманням резидентами граничних строків розрахунків за операціями з експорту та імпорту товарів; Положення про валютний нагляд (затв. Постановою Правління НБУ від 03.01.2019 № 13)
6	Граничні строки розрахунків	Збільшення суми віднесення до незначної операції	Встановлюються у окремих випадках, пов'язаних із погіршенням стану платіжного балансу, інших умов, що загрожують фінансовій системі держави
7	Заходи впливу	Штрафні санкції, індивідуальний режим ліцензування, тимчасове зупинення зовнішньоекономічної діяльності	Обмеження, призупинення валютних операцій, анулювання ліцензії на здійснення валютних операцій, штрафних санкцій, письмове застереження

*складено авторами на підставі [126; 139; 140; 156]

Оцінка законодавчих змін дозволила виявити такі переваги застосування положень Закону України «Про валюту та валютні цінності» в контексті розвитку валютного контролю:

- 1) скасування норми щодо граничних термінів розрахунку за експортно-імпортними операціями;
- 2) зростання суми операції, яку можна зарахувати до незначної (до 400 тис. грн);
- 3) операції резидента з експорту прав інтелектуальної власності, інших немайнових прав підпадають під валютний нагляд;
- 4) зняття низки обмежень до умов здійснення валютного обігу.

Разом з тим, надмірна валютна лібералізація та зняття всіх обмежувальних заходів у сфері ЗЕД може негативно вплинути на фінансову безпеку держави та призвести до порушення її фінансової стабільності в результаті дестабілізації національної валюти та відтоку валютних коштів.

Таким чином, проведений аналіз контрольної діяльності митниць Державної фіскальної служби (з 2019 року – Державної митної служби) свідчить про важливе значення митних надходжень для забезпечення повноти державного бюджету України та дотримання належного рівня фінансової безпеки. Зважаючи на високий відсоток митних платежів у обсязі податкових надходжень, однією з важливих проблем забезпечення належного рівня фінансової безпеки є недосконалість механізму митного контролю щодо здійснення контрольних дій за повнотою сплати митних платежів. У контексті забезпечення фінансової безпеки контрольні заходи Державної митної служби доцільно диференціювати на три групи: 1) організаційні, спрямовані на створення умов для повноцінної реалізації контрольних функцій, включаючи створення сприятливих умов для прискорення зовнішньоекономічного обороту (застосовуються способи попереднього та частково поточного митного контролю); 2) правоохоронні, спрямовані на виявлення та припинення порушень (застосовуються прийоми поточного та наступного митного контролю); 3) фіскальні, спрямовані на

здійснення контролю за нарахуванням та сплатою до бюджету митних платежів (застосовуються методи наступного контролю, зокрема, пост-аудит).

У результаті дослідження з'ясовано, що більшість контрольних функцій митниць ДФС зосереджено на реалізації правоохоронних та фіскальних контрольних заходів, що робить пріоритетним саме наступний та поточний митний контроль, орієнтовані на констатацію фактів порушень та застосування штрафних санкцій до порушників. Водночас підвищення ефективності митного контролю передбачає посилення його превентивності та в подальшому впровадження системи безперервного контролю.

Враховуючи структуру механізму митного контролю та його взаємопов'язані складові – бюджетний (фіскальний) та валютний контроль, проведено моніторинг результативності контрольно-перевірочної діяльності контролюючих суб'єктів за видами контрольних заходів: 1) заходи податкового (фіскального) та бюджетного контролю, які включають: а) дотримання податкового, валютного та митного законодавства; б) оцінку повноти сплати митних платежів до бюджету; в) контроль правомірності застосування суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності митних пільг; 2) заходи валютного контролю, які здійснюються в межах компетенції контролюючих суб'єктів.

2.2. Ідентифікація та оцінка загроз фінансовій безпеці держави в сфері митного контролю

Митні платежі, які являються об'єктом митного контролю, є важливим джерелом надходжень до державного бюджету, що є передумовою забезпечення достатнього рівня фінансової безпеки держави. Визначено, що під фінансовою безпекою варто розуміти стан захищеності економіки від зовнішніх та внутрішніх загроз, що потребує ретельного вивчення та оцінки видів загроз, які можуть мати визначальний вплив на систему безпеки. Всі загрози можна диференціювати на зовнішні (глобалізація та становлення глобальної

світогосподарської системи; діяльність ТНК; надмірна залежність від іноземного капіталу; високий динамізм фінансових ринків та їх тісний взаємозв'язок; нестійкість світової фінансової системи та обмежена можливість впливу державних фінансових інститутів на світові кризові тенденції тощо) та внутрішні (неефективна фінансова політика держави; зловживання окремих суб'єктів фінансових відносин; відсутність результативної системи державного фінансового контролю тощо).

Зважаючи на високий відсоток митних платежів у обсязі податкових надходжень, однією з важливих проблем забезпечення належного рівня фінансової безпеки є недосконалість контрольного механізму за повнотою та своєчасністю їх стягнення, що вимагає ідентифікації та оцінки загроз фінансовій безпеці держави в сфері митного контролю. Метою написання цього пункту монографії є ідентифікація та оцінка загроз фінансовій безпеці держави в митній сфері, джерелом яких є неефективне функціонування механізму митного контролю.

Термін «загроза фінансовій безпеці» в науковій літературі тлумачиться неоднозначно (як сукупність факторів, що порушують інтереси суб'єктів; несприятливий розвиток подій, що збільшує імовірність флуктуацій у системі; неефективні дії суб'єктів системи, що обумовлюють втрати тощо). В контексті нашої предметної галузі під загрозою фінансовій безпеці державі у митній сфері будемо розуміти умови та потенційні чинники, які створюють небезпеку нормального функціонування фінансової системи країни, джерелом виникнення яких є недовіра та нерезультативність механізму митного контролю. Таке трактування вимагає уточнення тих потенційних чинників, які порушують нормальний рівень фінансової безпеки країни та вимагають їх оцінки з метою подальшого нівелювання негативного впливу.

Проведений моніторинг стану митного контролю у системі фінансової безпеки засвідчив значну кількість порушень митного законодавства, що вимагає виявлення взаємозв'язку загроз фінансовій безпеці зі структурою механізму митного контролю.

Погоджуємося, що існуючі механізми державного фінансового контролю є недостатньо конкретизованими, економічно неефективними та такими, що не відповідають сучасним викликам та запитам сучасного суспільства, що вимагає їх докорінної модернізації [40, с. 169]. Такий висновок можна також застосувати і до механізму митного контролю.

Структура вище зазначеного механізму в системі фінансової безпеки держави містить суб'єктну та об'єктну складові механізму, які взаємодіють шляхом використання контрольних методів; блок оцінки результатів контролю з позиції дотримання встановлених індикаторів фінансової безпеки; управлінське рішення за результатами проведеного митного контролю, що спрямовано для реалізації впливу на порушників митного законодавства шляхом застосування заходів адміністративного впливу, позбавлення ліцензій тощо; формування напрямів покращення окремих елементів функціонування механізму митного контролю.

Тому загрози фінансовій безпеці держави у митній сфері, пов'язані із структурою механізму митного контролю, запропоновано сформулювати за такими напрямками (табл. 2.13).

Таблиця 2.13.

Ідентифікація загроз фінансовій безпеці держави у митній сфері,
пов'язана зі структурою механізму митного контролю*

<i>№з/п</i>	<i>Структурні елементи механізму митного контролю</i>	<i>Види загроз фінансовій безпеці, пов'язані зі структурою механізму митного контролю</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
1	Суб'єкти механізму митного контролю та їх забезпечення (суб'єктна складова механізму)	Загрози, пов'язані з кадровим забезпеченням суб'єктів митного контролю. Неуккомплектованість кадрового складу Державної митної служби; скорочення штатної чисельності територіальних підрозділів Державної митної служби; недостатній рівень кваліфікації аудиторів, які реалізують на практиці перевірки у вигляді пост-аудиту; незадовільний рівень їх оплати праці

1	2	3
	-	Загрози, пов'язані з організаційним забезпеченням суб'єктів митного контролю. Часті трансформації організаційної моделі реалізації контрольної функції в митній сфері; відсутність з боку Міністерства фінансів, ДФС (ДПС та ДМС) ефективного планування та прогнозування показників щодо надходжень митних платежів до державного бюджету; відсутність належної взаємодії та координації між ДМС та її територіальними органами; неефективна система адміністрування митних платежів Загрози, пов'язані з нормативно-правовим забезпеченням суб'єктів митного контролю. Неефективне нормативно-правове забезпечення здійснення митного контролю; ненадання контрольних повноважень щодо здійснення пост-аудиту митницям; відсутність нормативно-правового акта, який би визначав порядок обліку надходжень єдиного збору за його складовими, а також обліку витрат на здійснення уповноваженими органами в пунктах пропуску (пунктах контролю) заходів офіційного митного контролю; відмінності у законодавстві різних держав Європи та світу, внаслідок чого ускладнюється процес уведення перетворень для застосування нових методів роботи Загрози, пов'язані з недосконалим інформаційним забезпеченням суб'єктів митного контролю: недостатнє інформаційне забезпечення (неповноцінне впровадження автоматизованої системи контролю за обігом підкацизних товарів); незабезпечення митниць засобами технічного контролю
2	Підконтрольні об'єкти митного контролю (об'єктна складова механізму)	Загрози, пов'язані з підконтрольними об'єктами митного контролю: недотримання суб'єктами підприємницької діяльності вимог митного законодавства
3	Методологічне забезпечення механізму митного контролю	Загрози, пов'язані з обранням та застосуванням контрольних методів: недієвість системи управління митними та фіскальними ризиками; неповнота реалізації потенціалу пост-аудиту з причини його обмеження виключно контролем повноти сплати митних платежів до бюджету; виключно фіскальний характер пост-аудиту та невиконання функцій інструменту спрощення міжнародної торгівлі
4	Блок оцінки результатів митного контролю	Загрози, пов'язані з оцінкою результатів митного контролю: відсутність методики оцінки ефективності та результативності контролю у митній сфері; низький відсоток узгодження донарахованих сум митних платежів за результатами перевірок
5	Управлінські рішення за результатами митного контролю	Загрози, пов'язані з прийняттям управлінських рішень за результатами контролю: відсутність дієвих управлінських рішень територіальних органів Державної митної служби; невиконання рекомендацій підрозділу внутрішнього аудиту щодо покращення системи організації митного контролю

*складено авторами

Досліджуючи загрози фінансовій безпеці держави, пов'язані з функціонуванням діяльності суб'єктів митного контролю, є доцільним їх диференціювати за такими рівнями: 1) загрози організаційного забезпечення діяльності суб'єктів митного контролю; 2) загрози кадрового забезпечення; 3) загрози нормативно-правового забезпечення як основи для функціонування суб'єктів контролю; 4) загрози інформаційного забезпечення.

Загрози недосконалого кадрового забезпечення пов'язані з неякісним формуванням штатної чисельності митних служб, забезпеченням їх навчання та фахової перепідготовки, оцінки рівня їх професійної придатності. Сьогодні урядом не приділяється достатньо уваги потребам митної служби щодо формування та регулювання складу штатної чисельності митників, їх рівня оплати праці. Ці проблеми досліджували такі науковці, як С. Денисенко, І.Г. Бережнюк, М.М. Каленський. Наприклад, М.М. Каленський зазначає, що обсяги зовнішньоекономічних операцій щорічно збільшуються, а це автоматично збільшує навантаження на працівників митних служб. Водночас потужності Державної митної служби залишаються на такому ж рівні [61].

Реалізацією плану заходів Стратегії розвитку системи управління ризиками у сфері митного контролю на період до 2022 року [172] передбачено формування структурних підрозділів, які займатимуться управлінням митними ризиками в митних органах чисельністю, що складає не менше 5 штатних одиниць для митниць, які мають чисельність до 500 осіб, та відповідно не менше 11 штатних одиниць для митниць, в штаті яких 500 працівників та більше. Постановою № 297 передбачено ліквідацію Міжрегіональної митниці ДФС, наслідком чого ДФС призначено правонаступником майна цієї митниці та відповідно кількість працівників ДФС збільшено на 450 осіб (на фоні скорочення на таку ж кількість граничної чисельності працівників територіальних органів ДФС). Отже, в результаті проведених структурних перетворень станом на 01.07.2018 загальна кількість працівників ДФС залишилася незмінною і становила 41178 осіб (тобто, штатна чисельність працівників ДФС збільшилася

на 39 % порівняно з 2016 роком і становила 2126 осіб). Кількість працівників територіальних органів ДФС зменшилася на 1,5 % і становила 39052 працівників.

Такі зміни кадрового складу працівників ДФС на територіальному рівні призвели до того, що на період I півріччя 2018 року штат ДФС не був укомплектований, при цьому значна кількість працівників перебувала поза штатом, що пов'язано з проведенням організаційних змін у структурі. Так, в ДФС на 01.01.2016 при штатній чисельності 1 525 осіб фактично працювало 1945 осіб, при цьому нараховувалося 104 вакансії, на 01.01.2017 ці показники відповідно становили 1530 од., 1704 фактично працюючих, 46 вакансій, на 01.01.2018 – 1 676 од., 1703 фактично працюючих, 178 вакансій. На початок періоду, що досліджувався, поза штатом ДФС перебувало 524 особи (34,4 % фактичної чисельності працюючих), на 01.01.2017 – 220 осіб (12,9 % фактичної чисельності працюючих), на 01.01.2018 – 205 осіб (12,0 % фактичної чисельності працюючих).

Починаючи з 2011 року, в період, коли Державна податкова служба та Державна митна служба функціонували як окремі структури, центральний апарат ДМС збільшився на 60,8 %, що становило 192 штатних працівника, центрального апарату Державної податкової служби – на 10,8 % або на 158 штатних працівників. Це супроводжувалося скороченням кількості штатних працівників на територіальному рівні (чисельність працівників Державної митної служби скоротилася на 28,5 % або на 4 295 осіб, податкової – на 48 % або на 26 114 осіб). В сукупності по двом фіскальним органам зменшення складає (-42,2 %). Зокрема, середній показник за митним напрямком у період 2011 – 2019 років склав (-26,6 %) або (-4103) особи, за податковим напрямком (-46,5 %) або (-25956) осіб [113].

Таким чином, протягом 2011 – 2020 рр. органи ДФС провадили діяльність в умовах перманентних організаційних і структурних перетворень, внаслідок яких відбулося суттєве скорочення кількості працівників на територіальному рівні. На 01.01.2020 було затверджено граничну чисельність працівників центрального апарату у кількості 571 особа. Планом роботи Державної митної

служби на 2020 рік поставлено завдання: організація роботи з доукомплектування кадрового складу Державної митної служби та її територіальних органів фахівцями.

Організаційне забезпечення новоствореного механізму митного контролю можна тлумачити з двох позицій: 1) як взаємопов'язану сукупність структурних підрозділів Державної митної служби, митниць, митних постів, інших учасників митного контролю (в статичній); 2) як функцію управління окремими суб'єктами митного контролю щодо досягнення цілей фінансової безпеки держави (у динаміці). Логічне поєднання наведених позицій дозволяє визначити організаційне забезпечення механізму митного контролю як єдність та взаємодію його системоутворюючих суб'єктів та здійснюючих ними контрольних процесів. Ідентифікуючи загрози, пов'язані з організаційним забезпеченням суб'єктів митного контролю, більшість вчених підкреслюють відсутність єдиної організаційної моделі функціонування митного контролю, що не сприяє чіткості функціонування митного механізму та є однією з причин значного обсягу митних правопорушень. Трансформація організаційної моделі відбувалася протягом 2012 – 2019 рр. (у 2012 році відповідно до Указу Президента України Державну митну службу України і Державну податкову службу України було реорганізовано шляхом створення Міністерства доходів і зборів України; у 2014 р. Міністерство доходів та зборів було перетворено на ДФС України; у 2019 році – відбувся поділ Державної фіскальної служби на дві структури – Державну податкову службу та Державну митну службу). В сучасних умовах реалізація державної митної політики в Україні здійснюється структурними підрозділами ДМС України, проте кінцевого варіанта організаційної моделі її функціонування ще не вироблено. Варто зазначити, що часті зміни організаційної моделі реалізації контрольної функції в країні не сприяють зміцненню фінансової безпеки держави.

Таким чином, у результаті запровадженої у 2019 році реорганізації фактично відтворено центральні органи виконавчої влади, які функціонували до створення Міністерства доходів і зборів. Остання реорганізація була здійснена

на основі Концептуальних напрямів реформування системи органів, що реалізують державну податкову та митну політику, схвалених розпорядженням Кабінету Міністрів України від 27.12.2018 № 1101-р [171]. Визначені напрями передбачають формування ефективної моделі реалізації державної податкової та митної політики в Україні на базі двох новостворених служб. У Звіті Рахункової палати зазначено, що «... за останні сім років структурні та організаційні зміни державних органів у сфері податкової та митної політики набули постійного безсистемного характеру, мали протилежну спрямованість» [151].

Загрози, пов'язані з кадровим забезпеченням у структурі митної служби, обумовили виникнення низки організаційних проблем. Наприклад, проблему недостатньої координації між територіальними органами Державної митної служби та головними управліннями. Згідно з аудиторським звітом Рахункової Палати «не забезпечено належної взаємодії між митницями ДФС та головними управліннями ДФС з питань контролю за дотриманням чинного законодавства під час оподаткування акцизним податком при ввезенні на митну територію України пального. Аудитом встановлені непоодинокі випадки, коли листи щодо прийняття рішення про проведення документальної позапланової виїзної перевірки суб'єктів ЗЕД, за якими існували ризики ухилення від оподаткування, направлялися митницями ДФС головним управлінням ДФС, у яких ці суб'єкти ЗЕД не перебували на обліку, а також випадки, коли головні управління ДФС не реагували на відповідні листи митниць ДФС. Так, протягом дослідженого періоду нормативними актами або розпорядчими документами не врегульовані питання щодо процедур та механізмів здійснення взаємодії ДФС з Антимонопольним комітетом України, Державною службою України з питань безпечності харчових продуктів та захисту прав споживачів, Державною прикордонною службою України, правоохоронними та іншими державними органами при здійсненні контролю за виробництвом, обігом та реалізацією пального» [144]. Відсутність належної координації між державними органами та митницею призвело до того, що спільні контрольні заходи (планові перевірки)

по платникам акцизного податку з пального не проводилися протягом періоду 2016–2017 років та I півріччя 2018 року.

Сьогодні організаційне забезпечення суб'єктів митного контролю в багатьох наукових працях досліджують у контексті розвитку «Сервісної митниці», регламентованої документами Всесвітньої митної організації. Під такою структурою розуміють елемент механізму митного контролю, який поєднує контрольні функції (контрольний сервіс) та функції міжнародного обміну інформації (інформаційний сервіс). Метою функціонування такої митниці є спрощення митних процедур для учасників зовнішньоекономічних відносин. Гунько К.І. стверджує, що це «... розмежування між контрольно-наглядовою митною функцією як публічною інституцією із захисту економічних інтересів держави, і «інструментальною» функцією як сервісною інституцією в сенсі забезпечення зручності для учасників зовнішньоекономічної діяльності... Вказані функції як доповнюють, так і суперечать одна іншій, тому що є продуктом єдиного постачальника державних послуг» [43]. Варто зазначити, що функціонування механізму сучасного митного контролю в країні переорієнтовано на виконання карально-фіскальних функцій без належного забезпечення сервісного обслуговування клієнтів, що також є недоліком організаційного забезпечення контролю.

У контексті забезпечення фінансової безпеки країни слід розуміти, що «сервісна митниця» не може бути виключно структурним підрозділом Державної фіскальної служби, це взаємодія, координація, співробітництво багатьох установ у митній сфері, операції яких також повинні стати об'єктом контролю. Водночас спрощення митних формальностей призведе до задоволення інтересів держави, суб'єктів господарської діяльності, фізичних осіб, що сприятиме прозорості митних операцій, скороченню обсягів тіньового ринку та надходженню додаткових фінансових ресурсів до державного бюджету. В комплексі ці наслідки сприятимуть підвищенню рівня фінансової безпеки держави.

Загрози, пов'язані з інформаційним забезпеченням суб'єктів митного контролю також є суттєвими. Погоджуємося, що «... недостатній рівень інформаційного забезпечення митних служб, технічна відсталість, що вимагає перебудови їх роботи в напрямі використання більш досконалих інформаційних засобів для ефективного митного контролю» [45, с. 34]. Наприклад, за даними Звіту Рахункової Палати за 2019 рік визначено, що інформаційний обмін за принципом «єдиного вікна» на багатьох митних постах не здійснюється, що суперечить Порядку інформаційного обміну між органами доходів і зборів, іншими державними органами та підприємствами за принципом «єдиного вікна» з використанням електронних засобів передачі інформації, затвердженого наказом Мінфіну від 25.07.2016 № 657 [144]. В той же час практика показує, що розроблений на законодавчому рівні механізм «єдиного вікна» сприяє спрощенню порядку перетину державного кордону України, але суттєво не впливає на скорочення часу процедури проходження митного контролю. Також є факти, що свідчать про відсутність обміну даними щодо транспортних засобів та товарів, що перетнули державний кордон України, з Публічним акціонерним товариством «Українська залізниця» та Державною службою України з безпеки на транспорті, що також знижує рівень фінансової безпеки. Наприклад, відповідно до інформації ДФС України протягом 2017 – 2018 рр. кількість залізничних вагонів, які в'їхали в Україну, становить на 646,7 тис. од. менше, ніж за даними, отриманими від ПАТ «Укрзалізниця». Це суттєво впливає на зростання ризику недоотримання суми єдиного збору. Ситуація ускладнюється тим, що протягом 2017–2018 рр. та першого кварталу 2019 року органами ДФС не проводилися документальні перевірки перевізників щодо своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати єдиного збору до бюджету. Водночас було здійснено 18 планових перевірок митниць ДФС. За їх результатами встановлено порушення щодо відсутності даних у митній квитанції про стягнення сум єдиного збору під час митного оформлення 239 одиниць залізничних вагонів в уніфікованій митній квитанції МД-1. Додатково за результатами перевірки Рахунковою Палатою митниць ДФС встановлено, що не

було організовано належного внутрішнього фінансового контролю за діяльністю митних постів щодо справляння єдиного збору.

Аналіз даних ДФС про кількість транзитних переміщень транспортних засобів і вантажів в Україну та з України засвідчив суттєву різницю між цими показниками. Так, протягом 2017 року з України вивезено лише 55,9 % загальної кількості транспортних засобів, що перетнули державний кордон України в митному режимі транзиту, а також 67,4 % вантажів, у 2018 році – 58,2 та 71,8 %, у січні–лютому 2019 року – 85,3 та 73,2 % відповідно. Водночас під час аудиту Рахунковою палатою органів ДФС не було надано обґрунтованих пояснень причин розбіжностей між даними про кількість транспортних засобів і вантажів, які були ввезені в Україну та вивезені з України в митному режимі транзиту. Такий стан речей породжує ризики втрат державного бюджету від недонадходження сум ввізного мита, податку на додану вартість, акцизного податку.

Аудитом Рахункової Палати встановлено, що згідно з затвердженими паспортами бюджетної програми на період 2016–2018 років в контексті удосконалення інформаційного забезпечення роботи митної служби (на той час – у складі ДФС) заходом спрямування бюджетних коштів визначено «Забезпечення належного функціонування інформаційно-аналітичних систем ДФС (заходи з інформатизації)», на реалізацію якого планувалося використати 31356,1 тис. грн (кошти загального фонду – 25 458,8 тис. грн, спеціального – 5897,3 тис. грн). Однак реалізацію цього заходу здійснено не було. Зокрема, аудитом встановлено, що не забезпечено формування запланованого ІТС «Податковий блок», «Єдина автоматизована інформаційна система» (митний блок), «Управління документами». Суми, які передбачалися на їх створення, є такими: ІТС «Податковий блок» – 3,5 млн грн; «Єдина автоматизована інформаційна система» – 4,5 млн грн; «Управління документами» – 1,7 млн грн. Також не було враховано, що при створенні означених інформаційно-телекомунікаційних систем не було передбачено паспортом бюджетної програми витрачання коштів на захист інформації відповідно до чинного

законодавства. Наслідком цього є порушення законодавства у сфері захисту інформації (Закону України від 05.07.1994 № 80/94-ВР «Про захист інформації в інформаційно-телекомунікаційних системах» [128]), що обумовлює виникнення ризиків неконтрольованого втручання в ці бази даних. В перспективі є актуальною задача формування єдиної автоматизованої інформаційної системи, під якою варто розуміти багатофункціональну інтегровану автоматизовану систему, функціонування якої сприяє забезпеченню інформаційної підтримки та супроводження митної справи в Україні, модернізації системи митного контролю. Наприклад, 19 травня 2020 року Державна митна служба почала впроваджувати пілотний проєкт з виконання митних формальностей за допомогою автоматизованої системи митного оформлення в автоматичному режимі, який є напрямом реалізації удосконалення інформаційного забезпечення митного контролю.

Значне місце у загрозах фінансовій безпеці держави посідають загрози, пов'язані з неналежним нормативно-правовим забезпеченням суб'єктів митного контролю. Розпорядженням КМУ від 8 лютого 2017 р. № 142-р було схвалено Стратегію реформування системи управління державними фінансами на 2017 – 2020 роки [170].

Згідно з її основними положеннями завданнями зазначеної Стратегії є реформування системи управління в напрямі удосконалення системи митного контролю та сприяння сумлінним суб'єктам зовнішньоекономічної діяльності. Це передбачалося шляхом виконання трьох заходів: 1) формування плану заходів з реалізації Концепції реформування органів, що реалізують державну митну політику, на середньострокову перспективу; 2) запровадження централізованого адміністрування митних платежів (єдиний рахунок); 3) створення системи контролю за введенням в обіг товарів, і з розширенням використання реєстраторів розрахункових операцій. Проведений Рахунковою Палатою аудит показав, що заплановані заходи виконано не було. Була помічена низька якість та ефективність проведення уповноваженими державними органами камеральних і документальних перевірок (коефіцієнт стягнення нарахованих

митних платежів у 2017 році складав 10,5 %, у 2018 – 11,1 %; платниками податків оскаржувалося 63,9 % донарахованих сум у 2018 році).

До цієї групи загроз потрібно зарахувати і ті, що пов'язані з нерозробленістю та недосконалістю правового забезпечення, що регулює надходження окремих митних платежів. Наприклад, це відсутність нормативно-правового акта, який би визначав порядок обліку надходжень єдиного збору за його складовими, а також обліку витрат на здійснення уповноваженими органами в пунктах пропуску (пунктах контролю) заходів офіційного контролю, унеможливило проведення такого обліку відповідними центральними органами виконавчої влади. Додатково Міністерством фінансів не забезпечено вдосконалення існуючої Методики прогнозування надходжень єдиного збору, яка б передбачала урахування всіх факторів, вплив яких на обсяги його надходжень до державного бюджету є суттєвим. Законом № 1212 [136] не встановлений порядок організації та здійснення митними органами документальних перевірок суб'єктів господарювання щодо повноти нарахування та сплати ними єдиного збору. Наслідком цього є те, що заходи митного та фіскального контролю, передбачені Податковим і Митним кодексами, під час справляння єдиного збору контролюючими органами не здійснювалися. Окремі положення Закону № 1212 не узгоджуються між собою, що також має негативний вплив на систему митного контролю. До проблем нормативно-правового забезпечення потрібно додати існуючі відмінності у законодавстві різних держав Європи та світу, внаслідок чого ускладнюється процес уведення перетворень для застосування нових методів роботи [45, с. 34].

Вагомий вплив на функціонування механізму митного контролю спричиняє його недосконале методологічне забезпечення (порядок обрання та застосування контрольних методів), неефективність якого обумовлює виникнення загроз методологічного характеру. Зокрема, важливою невирішеною проблемою митного контролю є проблема неповноцінного впровадження митного пост-аудиту, а саме:

1) неповнота реалізації потенціалу пост-аудиту з причини його обмеження виключно контролем повноти сплати митних платежів до бюджету. Це спрямовує діяльність контролюючих органів виключно на питання донарахування належних податків до бюджету, без оцінки сутності господарської операції. Вирішення проблеми вбачається у спрямуванні контролю на дотримання в цілому митного законодавства;

2) недостатній рівень кваліфікації аудиторів, які реалізують на практиці перевірки у вигляді пост-аудиту;

3) ненадання контрольних повноважень щодо здійснення пост-аудиту митницям;

4) виключно фіскальний характер пост-аудиту та невиконання функції інструменту спрощення міжнародної торгівлі.

Пост-аудит як метод наступного митного контролю повинен бути частиною єдиної контрольної системи методів, що передбачає його впровадження одночасно з методами превентивного та поточного контролю. Серцевиною превентивного митного контролю має стати система управління ризиками, яка попереджає порушення митного законодавства, поточного контролю – контрольні процедури, що здійснюються на етапі митного оформлення товарів та інших цінностей (огляд, документальну перевірку, фактичну перевірку тощо), пост-аудиту – документальна перевірка, орієнтована на перевірку дотримання митного законодавства в цілому. Така пропозиція обумовлена також і Положеннями міжнародних угод, наприклад, угодою про Асоціацію з ЄС, в якій запропоновано використовувати сучасні методи митного контролю (зокрема, оцінка ризиків, контроль після випуску товарів, аудит суб'єктів господарювання). Зазначені порушення бюджетного та митного законодавства, виявлені за результатами проведених аудитів ефективності Рахунковою Палатою за період 2017 – 2019 рр., наведено в додатку Ж. Узагальнення результатів аналізу цих порушень відображено в табл. 2.14.

Наявність вище зазначених загроз, обумовлених недосконалістю механізму митного контролю в країні, спричиняє значний вплив на систему

фінансової безпеки країни. Зокрема, при визначенні показників державного бюджету на 2019 рік враховано зростання імпорту товарів і послуг – на 9,1 %. Фактично, за даними НБУ, імпорт збільшився на 7 %. Необґрунтований прогноз зростання імпорту товарів і послуг призвів, за оцінкою Рахункової палати, до недонадходження 8,4 млрд грн доходів державного бюджету у 2019 році.

Наслідки дії перерахованих загроз також спостерігаються і у 2020 році. За даними звіту Рахункової Палати, доходи загального фонду державного бюджету у I кварталі 2020 року не виконано на 27 млрд грн (на 13 %), із них: за платежами, контроль за справлянням яких здійснює Державна митна служба – на 20 млрд грн. Частка платежів, що контролюються митними органами, і, насамперед, справляються при ввезенні товарів на митну територію України, в доходах загального фонду державного бюджету, порівняно з I кварталом 2019 року, зменшилася на 6,8 % та становить 35,6 %. Також на 19 млрд грн (24,2 %) у I кварталі 2020 року не виконано плановий показник ПДВ із ввезених на митну територію України товарів, що становив 37,6 % запланованих доходів загального фонду. У планових розрахунках суми доходів, затверджених Законом України «Про державний бюджет на 2020 рік», прогнозоване зростання обсягу імпорту товарів визначено на рівні 11,3 %, тоді як фактичне значення цього показника у I кварталі 2020 року скоротилося на 3,9 %, що спричинило недонадходження 9,5 млрд грн суми цього податку до бюджету.

Таблиця 2.14.
Ідентифікація загроз фінансовій безпеці держави у митній сфері, виявлених за результатами проведених аудитів ефективності Рахунковою Палатою за період 2017 – 2019 рр.*

<i>Недоліки системи митного контролю</i>		1*	2*	3*	4*	5*	6*	7*	8*	9*	10*	11*	12*
<i>Назва аудиту ефективності</i>		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1.	Про результати аудиту ефективності планування та повноти надходжень акцизного податку з пива до державного бюджету [150]	+	+	+									
2.	Про результати аудиту ефективності виконання повноважень територіальними органами Державної фіскальної служби у Одеській, Миколаївській та Херсонській областях в частині контролю за повнотою нарахування та своєчасністю сплати до державного бюджету митних платежів суб'єктами підприємницької діяльності [154]	+			+		+		+				
3.	Про результати аудиту ефективності виконання повноважень територіальними органами Державної фіскальної служби у Дніпропетровській та Запорізькій областях за дотриманням суб'єктами господарювання, які здійснюють зовнішньоекономічну діяльність, законодавства України з питань державної митної справи [155]	+							+		+		
4.	Про результати аудиту ефективності управління Міністерством енергетики та вугільної промисловості України об'єктами державної власності у сфері транзиту, експорту та імпорту енергоносіїв [148]	+											
5.	Про результати аналізу обґрунтованості планування (прогнозування) надходжень акцизного податку до державного бюджету [153]	+	+				+						
6.	Про результати аудиту ефективності виконання органами Державної фіскальної служби України повноважень у сфері державної митної справи та боротьби з правопорушеннями під час застосування митного законодавства [152]		+						+		+		

Закінчення табл.2.14.

І		2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
7.	Про результати аудиту ефективності використання державних коштів, спрямованих на досягнення цілей Базельської конвенції про контроль за транскордонними перевезеннями небезпечних відходів та їх видаленням [145]		+						+				
8.	Про результати аудиту обґрунтованості планування та результативності контролю за повнотою нарахування і своєчасністю надходжень акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів до Державного бюджету України [149]	+			+								
9.	Про результати аудиту ефективності використання органами державного управління коштів державного бюджету на заходи з реформування системи управління державними фінансами [151]	+	+										
10.	Про результати аудиту ефективності планування та результативності контролю за повнотою нарахування і своєчасністю надходжень єдиного збору, який справляється у пунктах пропуску (пунктах контролю) через державний кордон України [147]											+	
11.	Про результати аудиту ефективності функціонування системи електронного адміністрування реалізації пального з метою контролю за надходженням акцизного податку [144]	+	+										+
12.	Про результати аудиту ефективності виконання повноважень державними органами щодо забезпечення контролю за дотриманням суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності вимог валютного законодавства [142]	+			+					+			
13.	Про результати аудиту ефективності та обґрунтованості застосування податкових пільг з податку на додану вартість за операціями з постачання та ввезення на митну територію України лікарських засобів і медичних виробів [143]	+	+				+						
14.	Про результати аналізу ефективності виконання державними органами повноважень в частині контролю за дотриманням вимог податкового та митного законодавства при наданні гуманітарної допомоги [146]	+											

* складено авторами. **Пояснення до табл. 1 – Неefективне нормативно-правове забезпечення здійснення митного контролю; 2* – відсутність з боку Мінфіну, ДФС ефективного планування та прогнозування показників щодо надходжень митних платежів до державного бюджету; 3* – відсутність методики оцінки ефективності і результативності контролю у митній сфері; 4* – відсутність дієвих управлінських рішень територіальними органами; 5* – недостатнє інформаційне забезпечення (неповноцінне впровадження автоматизованої системи контролю за обігом підкацих товарів); 6* – відсутність належної взаємодії між ДФС та її територіальними органами; 7* – неоптимізовані суб'єктами підприємницької діяльності вимоги митного законодавства; 8* – неefективність системи управління митними та фіскальними ризиками; 9* – низький відсоток узгодження організації контролю за результатами перевірок донарахованих сум митних платежів; 10* – невиконання рекомендацій підрозділу внутрішнього аудиту щодо покращення системи організації митного контролю; 11* – неefективна система адміністрування митних платежів; 12* – незабезпечення митниць засобами технічного контролю**

Аналогічно: ненадходження акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції) у I кварталі менше запланованого показника на 2 млрд грн (на 15,2 %). Зокрема, план акцизного податку з вироблених в Україні тютюнових виробів не виконано на 1,4 млрд грн, або 13,0 %.

В цілому показник бюджетної безпеки у 2019 році (співвідношення обсягу сукупних платежів із обслуговування і погашення державного боргу до доходів державного бюджету) збільшився, порівняно з 2018 роком, на 8,8 % (до 47%), що в три рази перевищує критичний рівень (16 %), встановлений у Методичних рекомендаціях щодо розрахунку рівня економічної безпеки України, затверджених наказом Мінекономіки від 29.10.2013 № 1277, що стало наслідком реалізації такої загрози, як неефективне нормативно-правове забезпечення у податковій сфері (в тому числі, митній).

Таким чином, безсистемність митного та податкового законодавства, що ускладнює здійснення контролю за виконанням платниками податків податкових зобов'язань та негативно позначається на діяльності господарюючих суб'єктів, зменшує привабливість національної економіки для іноземних інвесторів, зокрема, внаслідок обмежених можливостей щодо формування ними власної політики на середньо- та довгостроковий період. Митна політика залишається непослідовною, що негативно позначається на виконанні дохідної частини Державного бюджету України. Наявність зазначених проблем прямо впливає на фінансову безпеку країни.

2.3. Науково-методичний підхід до оцінювання ефективності митного контролю в системі забезпечення фінансової безпеки держави

Одним з елементів механізму митного контролю є блок оцінки, призначений для аналізу результатів здійсненого контролю та оцінювання дотримання нормативних індикаторів системи фінансової безпеки. При недотриманні рівня зазначених показників фінансової безпеки приймається

управлінське рішення, спрямоване на підвищення рівня ефективності механізму для подальшого зменшення або усунення виявлених відхилень.

Функціонування блоку оцінки результатів митного контролю вимагає розробки методичного забезпечення такої оцінки та формування показників і критеріїв результативності й ефективності контрольної діяльності. Питанню формування методик оцінки ефективності контролю присвячували свої праці вітчизняні та закордонні вчені: С.В. Бардаш, Н.Г. Виговська, Л.В. Гуцаленко, В.А. Дерій, І.К. Дрозд, Н.В. Шевченко, О.А. Шевчук, В.О. Шевчук та інші. Водночас єдиної методики оцінювання ефективності митного контролю до цього часу не існує.

По-перше, митний контроль має власну специфіку оцінювання, що вимагає формування відповідних показників та критеріїв. По-друге, триває дискусія з приводу придатності для цілей оцінки ефективності часткових або все ж таки інтегральних показників. По-третє, є плутанина щодо здійснення оцінки результативності, дієвості та ефективності контролю як близьких за змістом оціночних характеристик. Відсутність єдиної методики оцінки ефективності митного контролю в системі фінансової безпеки, важливість розробки оціночних показників та критеріїв для таких цілей свідчить про актуальність та значущість теми дослідження в цьому напрямі.

Метою цього пункту дослідження є аналіз науково-методичних підходів до визначення ефективності контрольної діяльності та розробка методичного забезпечення оцінки ефективності митного контролю в системі фінансової безпеки держави.

При дослідженні питань ефективності митного контролю варто розрізнити споріднені, близькі за змістом поняття та категорії (результативність, дієвість, ефект). Етимологічне значення слова «результативність» у тлумачних словниках визначається в декількох розрізах: 1) як остаточний, кінцевий підсумок будь - якого заняття, діяльності, розвитку і т. ін.; 2) як наслідок будь - якої дії, якогось явища і т. ін.; 3) як показник будь - чого [181]. У контексті контролю «результативність» потрібно розуміти як результат функціонування системи

митного контролю. Метою функціонування системи контролю варто розуміти отримання позитивного результату функціонування контрольної системи. Результативність можна вважати важливим критерієм митного контролю.

На рівні державного фінансового контролю більшість науковців оперують поняттям «ефект контролю», який показує отриманий результат функціонування системи державного фінансового контролю. Зазвичай виділяють соціальний, організаційний та економічний ефекти. Соціальний ефект полягає у тому, що за його результатами до осіб, які допустили виникнення фінансових порушень, застосовують заходи, що мають в цілому поліпшити соціальний клімат в країні, наприклад, звільнення посадових осіб та притягнення їх до відповідальності. Тобто, «... фінансовий контроль виконання бюджету не дозволяє відволікати кошти, які спрямовуються на соціальні програми, на інші цілі, що забезпечують розвиток таких соціальних інститутів, як освіта, житлово-комунальне господарство, пенсійне забезпечення тощо» [185].

Організаційний ефект полягає в тому, що за результатами контрольних заходів проводяться організаційні заходи, спрямовані на покращення структури виконавчої влади, що підвищує керованість процесами використання бюджетних коштів, покращує скоординованість дій між різними ланками фінансової системи.

Економічний ефект державного фінансового контролю полягає у забезпеченні повернення коштів, використаних не за цільовим призначенням, а також штрафних санкцій до державного бюджету. Це впливатиме на покращення діяльності органів влади в контексті економії бюджетних коштів.

Показники для оцінки економічного ефекту функціонування системи державного фінансового контролю наведено в таблиці 2.15.

Таблиця 2.15.

Показники для оцінки економічного ефекту функціонування системи
державного фінансового контролю*

<i>№ з/п</i>	<i>Найменування показника</i>	<i>Методика розрахунку</i>
1	2	3
1	Коефіцієнт інтенсивності контрольної роботи (Кін)	$K_{ін} = N_i : N$, де N_i – кількість проведених контрольних заходів одним контролером; N – загальна кількість проведених контрольних заходів
2	Коефіцієнт результативності контрольних заходів (Кр)	$K_r = (V_{нц} + V_{шс}) : V$, де $V_{нц}$ – обсяг нецільового використання коштів; $V_{шс}$ – сума нарахованих штрафних санкцій; V – обсяг коштів, що підлягав контролю
3	Коефіцієнт дієвості контролю (Кд)	$K_d = V_p : (V_{нц} + V_{шс})$, де V_p – обсяг коштів, повернених до державного бюджету в результаті контрольних заходів
4	Коефіцієнт окупності (Ко)	$K_o = V_p : V_y$, де V_y – обсяг коштів, спрямованих на утримання контролерів

*складено авторами за [9; 10; 11; 185; 197; 198]

З критерієм результативності тісно пов'язаний критерій дієвості контролю, що відображає той позитивний вплив, який контроль здійснює на утримання діяльності органу або особи, що перевіряється, її якість, вміння контролюючого виправити положення: забезпечити своєчасне й повне виконання підконтрольним об'єктом своїх порад, рекомендацій, вказівок та пропозицій, а за необхідності досягти їх виконання, використовуючи надані законодавством повноваження [24]. Адаптуючи трактування змісту цього критерію для митного контролю, дієвість варто пов'язати зі стадією реалізації результатів контрольних заходів, яка включає аналіз того, як порушники митного законодавства сплачують нараховані штрафи та виконують інші приписи контролюючих органів.

Одним з критеріїв, за якими також оцінюють ефективність контролю, є економічність, під якою розуміють організацію контрольного процесу з мінімальними витратами. Виговська Н.Г. стверджує, що за допомогою контролю досягається певна економічність, яка є вужчим поняттям, ніж ефективність, і є передумовою для її реалізації.

Під критерієм розуміють вимогу, що визначає правило однозначного вибору засобів досягнення мети. У більш складних випадках вирази, що пов'язують мету і засоби, називають критерієм ефективності. Якщо потрібно задовольнити не одну вимогу, то ці вирази отримують шляхом різноманітних об'єднань критеріїв. Представлення мети у вигляді критеріїв ефективності дозволяє вирішити питання вибору засобів для досягнення мети шляхом оптимізації їх аналітичних виразів. Вважаємо, що поняття «критерій» є близьким за змістом до поняття «правила вирішення задачі», яке впливає з конкретної сформульованої мети.

За допомогою критеріїв ефективності вивчається результат внутрішніх і зовнішніх зв'язків системи. З цією метою вони повинні бути пов'язані як із діяльністю системи контролю, так і з цілями та завданнями її об'єктів. Відповідно критерії дозволяють розкриватися якісній стороні явищ та процесів, а показники слугують для кількісного вимірювання досягнутої рівності.

Особливості контролю, характер його прояву показують, що через єдиний критерій не можна оцінити ефективність контролю.

Критерії надають можливість оцінити ефективність митного контролю якісно. Кількісна оцінка ефективності контролю передбачає формування системи кількісних показників, які можуть бути абсолютними та відносними. До абсолютних показників належать: ефект від функціонування системи контролю, витрати на здійснення контролю; кількість проведених перевірок тощо. До відносних можна зарахувати: економічну ефективність як «... відносний показник, який надає можливість порівняти одержаний ефект із затратами чи ресурсами, що використовуються для отримання цього ефекту. Значення цього показника вже не можна сумувати в просторі та часі» [24].

Оцінюючи ефективність муніципального контролю як виду державного фінансового контролю, в економічній літературі застосовується така система показників (табл. 2.16).

Таблиця 2.16.

Показники оцінки ефективності муніципального контролю*

№ з/п	Найменування показника	Методика розрахунку
1	Коефіцієнт результативності контролю (Кр);	$Kp = (Onz + Onц + One) / Oo$, де Онз – обсяг незаконно використаних коштів, Онц - обсяг нецільового використання, One – обсяг неефективного використання коштів; Oo – загальний обсяг коштів, що підлягали контролю
2	Коефіцієнт збитку (Кз)	$Kз = Oz : Oo$, де Кз – коефіцієнт збитку (фінансових втрат); Oz – обсяг (сума) збитку, фінансових втрат
3	Коефіцієнт діяльності (Кд)	$Kд = Kвп : Kзп$, де Кд – коефіцієнт діяльності; Квп – кількість виконаних приписів; Кзп – загальна кількість направлених приписів
4	Коефіцієнт повернення (Кп)	$Kп = Oпов / Оп$, де Oпов – обсяг повернених до бюджету коштів; Оп – обсяг коштів, пред’явлених до повернення
5	Коефіцієнт економності (Кек)	$Kек = Oпов / Ofк$, де Ofк – обсяг коштів, витрачених на утримання органів фінансового контролю.
6	Коефіцієнт обґрунтованості витрат (Коб)	$Kоб = (Onz + Onц + One) / Ofк$, де Коб – коефіцієнт обґрунтованості витрат
7	Коефіцієнт персонального навантаження (інтенсивності) роботи (Кпн)	$Kпн (інт) = Kкз / Ч$, де Кпн (інт) – коефіцієнт персонального навантаження (інтенсивності); Ккз – кількість контрольних заходів; Ч – чисельність працівників органу фінансового контролю

*узагальнено за [10; 24; 197; 198]

Враховуючи специфіку митного контролю та його місце у системі фінансової безпеки, закордонний досвід пропонує такий перелік оціночних індикаторів [164]:

- 1) граничний час проходження митних операцій при здійсненні митної процедури експорту для товарів, які не ідентифіковані як ризиковані поставки, що потребують додаткової перевірки;
- 2) граничний час проходження митних операцій при здійсненні митної процедури експорту товарів внутрішнього споживання, які не ідентифіковані як ризиковані поставки, що потребують додаткової перевірки, та які не підлягають додатковим видам державного контролю;
- 3) частка декларацій на товари, оформлених в електронному вигляді без надання документів та відомостей на паперових носіях, в загальній кількості

оформлених декларацій на товари за умови, що товари (транспортні засоби) не ідентифіковано як ризикові поставки, що вимагають додаткової перевірки документів на паперових носіях (з 40 у 2012 році до 100 % до 2014 року);

4) частка декларацій на товари, ввезені на територію країни, митні операції та митний контроль до них здійснюється в митних органах, розташованих у прикордонних суб'єктах країни, в загальному обсязі декларацій на товари;

5) кількість документів, необхідних для митних цілей, при переміщенні товару через державний кордон при імпорті (експорті);

6) частка випадків недотримання обмежень, встановлених відповідно до законодавства країни, а також порушень валютного законодавства при розміщенні товарів у митні процедури;

7) результативність виконання державної функції щодо здійснення в межах своєї компетенції контролю за валютними операціями резидентів і нерезидентів, пов'язаних з переміщенням товарів через митний кордон.

До вище зазначених критеріїв В.Є. Бірюкова додає індикатори, пов'язані з [17]:

1) удосконаленням фіскальної функції митних органів (рівень виконання планів з надходження митних платежів до бюджету); частка митних платежів, повернутих платникам у зв'язку із задоволенням скарг учасників зовнішньоекономічної діяльності на рішення або дію митного органу та його посадової особи, в загальному обсязі сплачених митних платежів (не більше 5 % щорічно);

2) удосконаленням правоохоронної функції митних органів (кількість порушень в сфері митної справи; частка справ про митні порушення у загальній кількості покарань);

3) сприянням розвитку інтеграційних процесів та міжнародного співробітництва (кількість угод про співробітництво у митній справі з митними органами інших держав);

4) удосконаленням системи державних послуг (частка учасників зовнішньоекономічної діяльності, які задовільно оцінюють якість надання державних послуг митними органами у загальній кількості опитаних).

Досліджуючи ефективність митного контролю, можна погодитися з твердженням С. Дем'янчука, який пише, що ефективність повинна оцінюватися абсолютними показниками кількості виявлених митних правопорушень за певний період роботи митниць; обсягу накладених за цей період митних штрафів [44]. Уточнюючи трактування ефективності митного контролю, Н.В. Архірейська ототожнює його із ефективністю діяльності митних органів та розуміє під цим поняттям «співвідношення результатів діяльності митної справи (стягнення митних платежів, кількість оформлених митних декларацій тощо) та залучених для досягнення таких результатів ресурсів (матеріальних, трудових)» [4].

В цілому є доцільним виділити 4 основних підходи до оцінки ефективності митного контролю в системі фінансової безпеки держави (табл. 2.17).

Оцінка переваг та недоліків існуючих підходів до ефективності митного контролю надає можливість запропонувати науково-методичний підхід, який поєднує бенчмаркінг результатів та клієнтоорієнтований підходи. Бенчмаркінг є одним з аналітичних інструментів еталонного тестування, а також вирішенням проблем неефективного функціонування окремих суб'єктів.

Таблиця 2.17.

Оцінка методичних підходів до оцінки ефективності митного контролю у
системі фінансової безпеки держави

<i>№ з/п</i>	<i>Назва методичного підходу</i>	<i>Методичні підходи до оцінювання ефективності</i>	<i>Недоліки підходу</i>	<i>Переваги підходу</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
1	Порівняльний	Ефективність як співвідношення результатів діяльності митних служб (послуги з митного оформлення і контролю, справляння податків і зборів) до витрат (фондів, які виділені митним органам для здійснення адміністративної діяльності)	Відсутність прямого зв'язку між сумами митних надходжень та витрат на утримання митних органів; нівелювання впливу зовнішнього середовища на суму митних платежів	Надає можливість порівняння ефекту, отриманого від діяльності митних органів з витратами на їх утримання
2	Результатний	Ефективність як результативність діяльності митних органів, що визначається метою їх функціонування (характеризується такими показниками та критеріями: обсяг перерахованих до Державного бюджету митних платежів, сума додаткових надходжень від коригування митної вартості; кількість оформлених вантажних митних декларацій одним працівником; час здійснення митних процедур; сума недоотриманих митних платежів тощо)	Мета діяльності митних органів деталізується у низці завдань, які часто є різноспрямованими, що не надає можливості односпрямовано оцінити ступінь її досягнення, тобто ефективність	Прямий взаємозв'язок з сумами митних надходжень до бюджету, що дозволяє опосередковано оцінити рівень фінансової безпеки

Закінчення табл. 2.17.

1	2	3	4	5
3	Бенчмаркінг	Ефективність як ступінь відповідності діяльності митних органів еталону	Складність виявленні еталонного об'єкта для порівняння	Значущість для аналізу ефективності діяльності митних органів на регіональному рівні
4	Клієнтоорієнтований підхід	Ефективність як ступінь задоволеності користувачів митних послуг діяльністю митних органів (пасажиропотік, час проведення митних процедур, навантаження на одного працівника митних органів; час на виконання митних процедур в автомобільних пунктах пропуску; питома вага електронних митних декларацій у загальній кількості оформлених декларацій; питома вага учасників ЗЕД, що позитивно оцінюють роботу митних органів; питома вага працівників митних органів, які пройшли підвищення кваліфікації у звітному періоді, у загальній кількості працюючих)	Різностямованість інтересів суб'єктів, зацікавлених в успішному функціонуванні митних органів	Орієнтація на інтереси зацікавлених стейкхолдерів у функціонуванні митних органів

*складено за [4; 17; 24;]

Узагальнення існуючих підходів дозволило визначити бенчмаркінг як систематичний процес порівняльного аналізу та оцінювання методів і результатів діяльності підприємства, його структурних підходів, функцій, процесів, продуктів праці тощо через зіставлення з обраними еталонами чи орієнтирами, до яких воно прагне або бажає покращити у стратегічній перспективі [49, с. 65].

Існує значна кількість класифікаційних ознак бенчмаркінгу, однак в контексті нашої предметної галузі основою запропонованого науково-

методичного підходу буде виступати бенчмаркінг результатів, який полягає у порівнянні отриманих результатних аналітичних показників з подальшим вивченням процесів, завдяки яким досягнені їхні оптимальні значення. Такий науково-методичний підхід доповнимо елементами клієнтоорієнтованого підходу, при якому ефективність розглядається як ступінь задоволеності користувачів митних послуг діяльністю митних органів. Обґрунтувати доцільність використання клієнтоорієнтованого підходу можна таким чином: 1) механізм контролю спрямований не лише на оцінку результатів, але і на оцінку якості послуг, що надаються митними органами (зокрема, регіональними митницями); 2) специфіка митних послуг, що надаються споживачам, полягає у їхньому колективному користуванні (суспільне благо), критерії якості якого визначити складно; 3) якість послуг може оцінюватися шляхом опитування споживачів щодо якості кадрового, організаційного забезпечення діяльності митниць.

Спільне використання бенчмаркінгу результатів та клієнтоорієнтованого підходу дозволить визначити ефективність діяльності митних органів з позиції збільшення митних надходжень до бюджету, підсумковий рейтинг митниць та їх порівняння з еталонним об'єктом і визначити ступінь задоволеності користувачів митних послуг діяльністю митних органів. В межах запропонованих підходів визначимо такі показники (табл. 2.18).

Для формування переліку показників з метою застосування бенчмаркінгу результатів виділимо такі показники діяльності регіональних митниць: 1) суми акцизного збору (X_1); 2) суми ПДВ (X_2); 3) суми мита (X_3); 4) суми надходжень від імпорту (X_4).

Розрахунок інтегрального (рейтингового) показника будемо проводити за допомогою застосування матричної моделі. Методом рейтингового оцінювання обрано метод Евклідової відстані. Сутність цього методу полягає в тому, що кожна регіональна митниця розглядається як окрема точка в n -мірному Евклідовому просторі, а відповідно координати точки – величини показників, за якими здійснюється порівняння.

Таблиця 2.18.

Показники оцінки ефективності митного контролю в контексті
запропонованого науково-методичного підходу*

<i>№ з/п</i>	<i>Назва</i>	<i>Показник оцінки ефективності митного контролю</i>
1	2	3
1	Бенчмаркінг результатів	Стандартизовані показники для аналізу суми митних платежів (суми акцизного збору (X1); суми ПДВ (X2); суми мита (X3); суми надходжень від імпорту (X4) та визначення інтегрального показника оцінки ефективності діяльності регіональних митниць. Подальший порівняльний аналіз на підставі визначення показників, виявлення та зіставлення з еталонним об'єктом
2	Клієнтоорієнтований підхід	Кількість скарг; кількість задоволених скарг; % задоволених скарг; % задоволених скарг у розрізі окремих скарг (% задоволених скарг щодо роботи працівників митниці в цілому; % задоволених скарг щодо визначення митної вартості товару; % задоволених скарг щодо роз'яснення митного законодавства та ін.)

*запропоновано авторами

За допомогою методу Евклідової відстані є можливим визначити відстань від еталонного об'єкта до фактичних значень показників діяльності митниць, що підлягають аналізу. При використанні обраного методу потрібно взяти до уваги те, що мінімальна величина одержаної оцінки відповідає рівню найвищого рейтингу, оскільки її відстань до еталонного значення є мінімальною.

Запропонований науково-методичний підхід до оцінки ефективності системи митного контролю із використанням методу Евклідової відстані містить такі основні етапи:

1) формування показників діяльності регіональних митниць за 2017 – 2019 рр.;

2) складання матриці стандартизованих показників для аналізу суми митних платежів за 2017 – 2019 рр., які розраховуються діленням кожного фактичного показника діяльності митниці на еталонний коефіцієнт. Обрані еталонні показники складають одиницю;

3) складання нової матриці, яка містить величини розрахованих відстаней для кожної регіональної митниці до еталонної митниці. Розраховані значення відстаней підсумовуються;

4) відбувається ранжування митниць в напрямі зменшення отриманої рейтингової оцінки. Це означатиме, що найвищий рівень рейтингової оцінки матиме митниця з мінімальним одержаним значенням Евклідової відстані.

При використанні методики Евклідової відстані варто враховувати необхідність односпрямованості показників, що здійснюється шляхом застосування методики нормалізації, яка різниється для показників-стимуляторів (показників, які позитивно впливають в контексті нашого дослідження на рівень фінансової безпеки) та показників-дестимуляторів (які мають зворотній вплив).

Усі початкові аналітичні показники є стимуляторами, оскільки їх зростання сприятиме зростанню суми доходів державного бюджету, що підвищує рівень фінансової безпеки держави. Таким чином, для нормалізації початкових даних вихідної матриці застосовується формула:

$$Z_{ij} = X_{ij} : \max X_{ij}, \quad (2.1)$$

де X_{ij} – нормалізоване значення i -го показника матриці для j -го періоду;

$\max X_{ij}$ – еталонне значення показника.

Формула для кінцевого розрахунку рейтингової оцінки (R) є такою:

$$R = [(1 - Z_{1j})^2 + (1 - Z_{2j})^2 + \dots + (1 - Z_{nj})^2]^{1/2}, \quad (2.2)$$

де R – рейтингова оцінка, що характеризує ефективність діяльності регіональної митниці.

У додатку 3 показано суми митних платежів за 2017 – 2019 роки (матриці початкових даних), які сформовані на підставі даних статистичної звітності.

Одержані матриці стандартизованих показників за період 2017 – 2019 років у розрізі регіональних митниць наведено в додатку К.

Визначена рейтингова оцінка ефективності діяльності регіональних митниць та розраховані матриці відстаней у 2017 – 2019 рр. наведено в додатку Л. Зведена рейтингова оцінка ефективності діяльності регіональних

митниць за визначеними показниками митних надходжень за 2017 – 2019 роки показана у табл. 2.19. та на рис. 2.10.

На підставі аналізу даних табл. 2.19. можна зробити висновок, що рейтингування підприємств здійснювалося в порядку зменшення отриманих показників. Найвищий рейтинг у 2017 – 2019 роках мала Київська регіональна митниця, показники якої змінювалися у діапазоні [0,94; 0,959]. Це надає підстави вважати її еталонною з позиції отримання найвищих результативних показників (акумулювання надходжень до бюджету). Найгірші показники порівняно з еталонним об'єктом у Східної митниці, які варіюють у діапазоні [0,99; 1,99].

Таблиця 2.19.

Рейтингова оцінка ефективності діяльності митниць за 2017 – 2019 рр.

(на основі розрахунку інтегрального показника митних надходжень)***

№ з/п	Показник Митниця	Рейтинг						Показник середньої рейтингової оцінки	Місце у рейтингу
		2017		2018		2019			
		Показ- ник	Рей- тинг	Показ- ник	Рей- тинг	Показ- ник	Рей- тинг		
1	Азовська	1,92	10	1,919708	9	1,935954	14	11	11
2	Буковинська	1,95	14	1,965023	14	1,926459	13	13,6	13
3	Волинська	1,88	8	1,856274	7	1,818456	7	7,33	7
4	Галицька	1,74	5	1,727208	5	1,659441	5	5,0	5
5	Дніпровська	1,62	3	1,60453	4	1,645764	4	3,66	4
6	Енергетична	1,06	2	1,04286	2	1,0848	2	2,0	2
7	Закарпатська	1,94	13	1,927641	11	1,895167	8	10,66	10
8	Київська	0,94	1*	0,959943	1*	0,944474	1*	1,0	1*
9	Одеська	1,68	4	1,57674	3	1,461995	3	3,33	3
10	Північна	1,85	7	1,89198	8	1,919013	12	9,0	8

Закінчення табл. 2.19.

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
11	Подільська	1,93	11	1,932317	13	1,90701	10	11,33	12
12	Поліська	1,91	9	1,927061	10	1,906558	9	9,33	9
13	Слобожанська	1,79	6	1,808169	6	1,812558	6	6,0	6
14	Східна	1,99**	15**	1,990365**	15**	1,992911**	15**	15,0	14**
15	Чорноморська	1,93	12	1,929584	12	1,918826	11	11,66	12

* найкраще значення інтегрального показника регіональної митниці

** найгірше значення інтегрального показника регіональної митниці

*** розраховано авторами

Одержані результати підтверджено результатами розпочатого кримінального впровадження за фактами, виявленими працівниками СБУ у 2020 році. СБУ блокувала функціонування вертикально побудованої корупційної схеми, організованої керівництвом Східної митниці ДФС України. Правоохоронці отримали докази систематичного вимагання митниками грошей від комерсантів за проведення митного оформлення товарних партій в режимі імпорту та встановили, що корупційна схема дозволяла керівництву Східної митниці тривалий час отримувати неправомірну вигоду у розмірі понад 5 мільйонів грн на рік, що підтверджує ненадходження цих коштів до державного бюджету України [176].

Застосовуючи клієнтоорієнтований підхід для визначення ефективності діяльності регіональних митниць, основними критеріями обрано: 1) % задоволених скарг; 2) % задоволених скарг у розрізі: а) % задоволених скарг щодо роботи працівників митниці в цілому; б) % задоволених скарг щодо визначення митної вартості товару; в) % задоволених скарг щодо роз'яснення митного законодавства та ін.

Методичним забезпеченням використання клієнтоорієнтованого підходу для визначення ефективності діяльності регіональних митниць використано метод «суми місць». Запропонований метод побудований на здійсненні попереднього ранжування всіх досліджуваних структурних об'єктів (в даному випадку регіональних митниць) за окремими показниками чи критеріями.

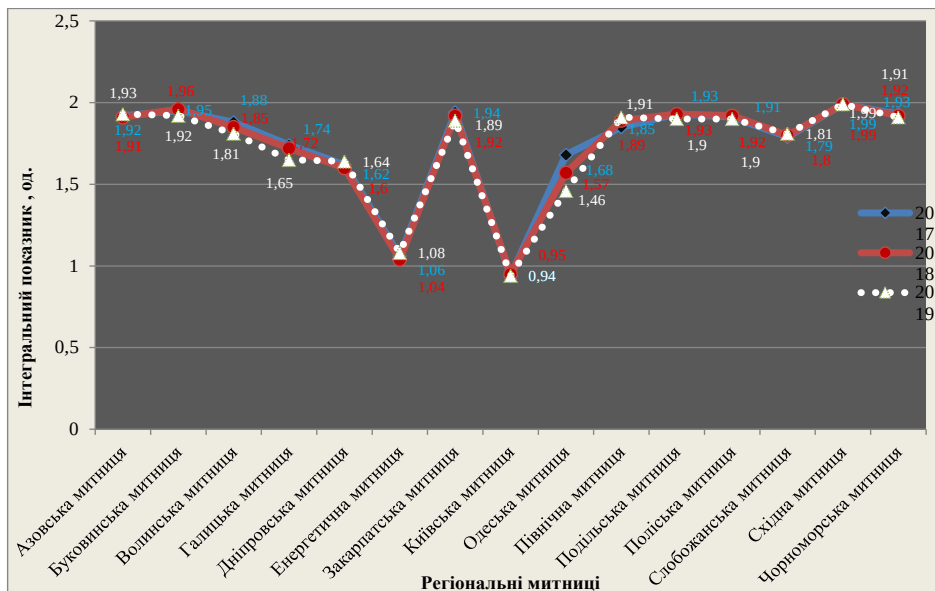


Рис. 2.10. Рейтингова оцінка ефективності діяльності митниць за 2017 – 2019 рр.

(на основі розрахунку інтегрального показника митних надходжень)*

*розраховано авторами

Кожному об'єкту (регіональній митниці) відповідає значення i -го показника x_{ij} , яке виражає його місце серед інших. Зазвичай при цьому використовують зважування значущості кожного показника x_{ij} за допомогою вибор - вагових коефіцієнтів та формують таблицю за показниками. В підсумку відбувається розрахунок рейтингової оцінки за формулою:

$$K_i = S x_{ij} * b_{ij} \quad (2.3.)$$

У випадку визначення ефективності митного контролю вважаємо недоцільним застосовувати коефіцієнти вагомості для ранжування значущості обраних критеріїв, оскільки % задоволених скарг у розрізі різних питань діяльності митниці є рівнозначно значущим критерієм для визначення рейтингової оцінки. Таким чином, маємо такі результати (табл. 2.20).

Показники ефективності роботи регіональних митниць відповідно до клієнтоорієнтованого підходу

Мітніця	Кіль- кість скарг	Кіль- кість задово- лених скарг	% задово- лених скарг	Місце за показ- ником % задоволе- них скарг	% задоволе- них скарг по роботі працівників митниці в цілому	Місце за показни- ком % задоволе- них скарг по робіти шодо працівни- ків митниці в цілому	% задоволе- них скарг шодо визна- чення митної вартості товару	Місце за показником % задоволе- них скарг шодо визна- чення митної вартості товару	% задоволе- них скарг шодо роз'яснення митного законотав- ства	Місце за показником % задоволе- них скарг шодо роз'яснення митного законотав- ства	Інтерваль- ний показник ефектив- ності діяльності регіональ- них митниць за методом «суми місьць»	Місце
Одеська	460	405	88,0	1*	68,3	7	47,6	7	100,0	1	16	5
Київська	751	195	26,0	6	65,0	10	73,3	3	87,0	5	24	8
Волинська	188	131	69,0	2	68,0	8	100,0	1	92,9	2	13	3
Дніпровська	175	110	63,0	3	80,0	4	75,0	2	100,0	1	10	1*
Галицька	588	74	12,5	12	76,0	5	61,1	5	92,0	3	25	9
Закарпатська	151	46	30,0	4	90,0	2	66,7	4	100,0	1	11	2
Слобожанська	182	37	20,3	8	47,4	12	33,3	8	100,0	1	29	11
Північна	132	26	19,6	9	89,5	3	50,0	6	88,9	4	22	7
Полська	52	14	27,0	5	100,0	1	0	8	100,0	1	15	4
Чорноморська	72	12	16,6	11	66,7	9	0	8	85,7	6	34	13
Подільська	44	8	18,0	10	60,0	11	0	8	100,0	1	30	12
Буковинська	55	4	7,2	13**	75,0	6	100,0	1	100,0	1	21	6
Азовська	14	3	21,4	7	0	13**	0	8	100,0	1	29	11
Енергетична	6	1	16,6	11	0	13**	0	8	-	7	39	14**
Східна	13	-	-	13**	0	13**	100,0	1	100,0	1	28	10

*найкраще значення показника **найгірше значення показника

Поєднання отриманих результатів рейтингової оцінки на основі використання результатного бенчмаркінгу та клієнтоорієнтованого підходу надає можливість розрахувати інтегральний показник ефективності діяльності регіональних митниць та за допомогою методу «суми місць» ранжувати отримані оцінки, визначивши місце кожної митниці у одержаному кінцевому рейтингу (табл. 2.21).

Таблиця 2.21.

Інтегральний показник ефективності діяльності регіональних митниць на підставі поєднання результатного бенчмаркінгу та клієнтоорієнтованого підходу***

<i>№ з/п</i>	<i>Показник</i>	<i>Показник середньої рейтингової оцінки (на основі використання результатного бенчмаркінгу)</i>	<i>Показник рейтингової оцінки (на основі використання клієнтоорієнтованого підходу)</i>	<i>Інтегральний показник ефективності діяльності регіональних митниць на підставі поєднання результатного бенчмаркінгу та клієнтоорієнтованого підходу</i>	<i>Місце, отримане за результатом визначення інтегрального показника</i>
<i>Митниця</i>					
1	2	3	4	5	6
1	Азовська	11	11	11,0	12
2	Буковинська	13	6	9,5	11
3	Волинська	7	3	5,0	4
4	Галицька	5	9	7,0	7
5	Дніпровська	4	1	2,5	1*
6	Енергетична	2	14	8,0	9
7	Закарпатська	10	2	6,0	5
8	Київська	1	8	4,5	3
9	Одеська	3	5	4,0	2

Закінчення табл. 2.21.

1	2	3	4	5	6
10	Північна	8	7	7,5	8
11	Подільська	12	12	12,0	13
12	Поліська	9	4	6,5	6
13	Слобожанська	6	11	8,5	10
14	Східна	14	10	12,0	14
15	Чорноморська	12	13	12,5	15**

***складено авторами

*найкраще значення показника

**найгірше значення показника

Графічна інтерпретація одержаних результатів поєднання результатного бенчмаркінгу та клієнтоорієнтованого підходу щодо рейтингування регіональних митниць за критерієм ефективності їх функціонування наведена на рис. 2.11.

Оцінка даних табл. 2.21. надає можливість визначити, що найкраще значення інтегрального показника і відповідно найвище місце у рейтингу належить Дніпровській митниці, найгірше – Чорноморській митниці. Дніпровська регіональна митниця має найвищий рейтинг при використанні клієнтоорієнтованого підходу, що свідчить про спрямованість діяльності митниці на надання якісних послуг споживачам, що поєднується з достатньо високими показниками надходжень до державного бюджету митних платежів.

Запропоновано використовувати такі граничні межі для визначення рівня інтегрального показника ефективності діяльності митниці (табл. 2.22).

Таблиця 2.22.

Ідентифікація рівня ефективності діяльності функціональних митниць на підставі розрахованого інтегрального показника ефективності*

<i>№ з/п</i>	<i>Місце, отримане за результатом визначення інтегрального показника ефективності діяльності регіональної митниці</i>	<i>Назва регіональної митниці</i>	<i>Рівень ефективності діяльності регіональної митниці та необхідність його підвищення</i>
1	2	3	4
1	0 – 5	Дніпровська, Волинська, Одеська, Київська, Закарпатська	Високий
2	6 – 10	Галицька, Північна, Поліська, Слобожанська, Енергетична	Середній
3	11 – 15	Азовська, Буковинська, Подільська, Східна, Чорноморська	Низький

*власна розробка

При отриманні регіональною митницею високого рівня ефективності митного контролю завдання їх подальшого функціонування – продовжувати підвищувати результативність діяльності митних органів, що визначається метою їх функціонування, та збільшувати показники перерахованих митних платежів до бюджету. Крім того, цей рівень свідчить про високу якість митних послуг, обслуговування клієнтів, дотримання організаційної культури. Середній рівень ефективності митного контролю свідчить про наявність резервів удосконалення функціонування митних органів, що дозволить збільшити економічний ефект (суму митних надходжень), тим самим сприяючи забезпеченню відповідного рівня фінансової безпеки держави.

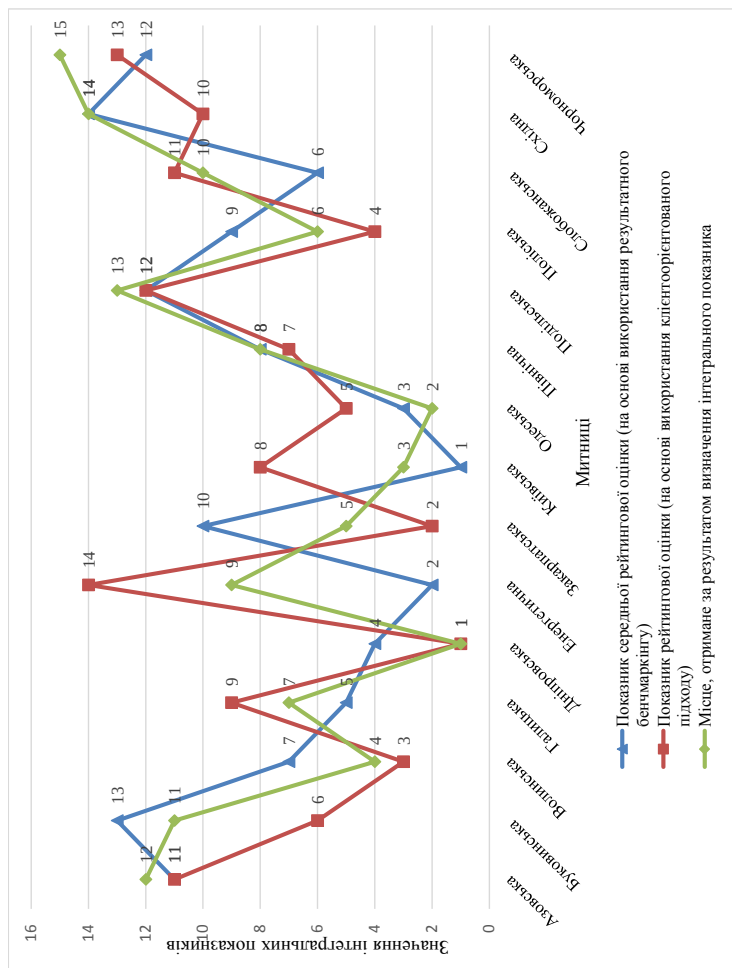


Рис. 2.11. Рейтингова оцінка ефективності діяльності митниць за 2017 – 2019 рр.
(на основі розрахунку інтегральних показників за методом результатного бенчмаркінгу та клієнтоорієнтованим підходом)*

*складено авторами

Регіональним митницям на цьому рівні варто звернути увагу на рівень корпоративної культури, зменшення кількості скарг на їхню роботу споживачами митних послуг, своєчасне усунення виявлених недоліків за результатами розглянутих скарг, що відповідатиме реалізації клієнтоорієнтованого підходу. Отримання низького рівня ефективності митного контролю свідчить про повну невідповідність діяльності регіональних митниць сучасним вимогам розвитку державної служби, що пріоритетом свого функціонування визнає не лише досягнення економічного, але і соціального ефекту. Це вимагає реалізації відповідних кадрових, організаційних та інших адміністративних заходів.

Таким чином, оцінка переваг та недоліків існуючих методичних підходів до аналізу ефективності митного контролю надає можливість обрати науково-методичний підхід, який являється поєднанням, орієнтованого на бенчмаркінг результатів із застосуванням методу Евклідової відстані, та клієнтоорієнтованого підходу, результатом використання якого є визначення інтегрального показника ефективності діяльності регіональних митниць та ідентифікація місця кожної митниці в отриманому кінцевому рейтингу шляхом проведеного ранжування з використанням методики «суми місць». Прикладне застосування запропонованого науково-методичного підходу дозволить визначити ефективність діяльності митних органів з позиції збільшення митних надходжень до бюджету та забезпечення відповідного рівня фінансової безпеки, встановити ступінь задоволеності користувачів митних послуг діяльністю митних органів.

В цілому, віддаючи належну увагу методам багатовимірних порівнянь, аналітики разом з тим зазначають, що, розраховуючи показник комплексної (інтегральної) оцінки, треба пам'ятати про те, що він є лише операційним поняттям, не має самостійного економічного змісту. Тому він має право на існування лише в практиці порівняльного аналізу з метою ранжування об'єктів і прийняття рішень. Недоліками методів багатовимірних порівнянь є складність у розрахунках, недостатня наочність і суперечливість, оскільки величини з більшою варіацією матимуть вищу вагу в інтегральному показнику, завдяки чому вони отримують перевагу порівняно з іншими показниками.

ВИСНОВКИ ДО ДРУГОГО РОЗДІЛУ

1. Враховуючи структуру механізму митного контролю та його дві взаємопов'язані складові – бюджетний (фіскальний) та валютний контроль, проведено моніторинг результативності контрольно-перевірочної діяльності контролюючих суб'єктів за такими видами контрольних заходів: 1) заходи бюджетного (фіскального) контролю, які містять: а) дотримання податкового, валютного та митного законодавства; б) оцінку повноти сплати митних платежів до бюджету; в) контроль правомірності застосування суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності митних пільг; 2) заходи валютного контролю, які здійснюються в межах компетенції контролюючих суб'єктів. Визначено, що більшість контрольних функцій митниць зосереджено на реалізації фіскальних контрольних заходів, що потребує розвитку митного контролю в напрямі посилення його превентивності та впровадження системи безперервного контролю.

2. На основі аналізу контрольних заходів Рахункової Палати виявлено взаємозв'язок потенційних загроз системі фінансової безпеки держави у митній сфері з недосконалістю підсистем механізму митного контролю, що надало можливість ідентифікувати: загрози суб'єктно-об'єктної складової та її забезпечення (організаційного, нормативно-правового, кадрового та інформаційного); загрози, пов'язані з обранням та застосуванням контрольних методів; загрози, обумовлені неефективним функціонуванням блоку оцінки результатів контролю з позиції дотримання встановлених індикаторів фінансової безпеки та блоку прийняття управлінського рішення за результатами проведеного митного контролю. Така ідентифікація сприятиме в подальшому розробці заходів нівелювання негативного впливу означених загроз через удосконалення та розвиток складових механізму митного контролю, спрямованого на їх попередження та уникнення.

3. Обґрунтовано, що невирішеною проблемою митного контролю є проблема неповноцінного впровадження митного пост-аудиту, а саме: неповнота реалізації потенціалу пост-аудиту з причини його обмеження виключно контролем повноти сплати митних платежів до бюджету; недостатній рівень кваліфікації аудиторів, які реалізують на практиці перевірки у вигляді пост-аудиту; ненадання контрольних повноважень щодо здійснення пост-аудиту митницям; виключно фіскальний характер пост-аудиту та невиконання функції інструменту спрощення міжнародної торгівлі. Обґрунтовано, що пост-аудит як метод наступного митного контролю повинен бути частиною єдиної контрольної системи методів, що передбачає його впровадження одночасно з методами превентивного та поточного контролю в майбутній запропонованій концепції безперервного митного контролю.

4. Розроблено науково-методичний підхід до оцінювання ефективності митного контролю в системі фінансової безпеки, який є поєднанням підходу, орієнтованого на бенчмаркінг результатів із застосуванням методу Евклідової відстані, та клієнтоорієнтованого підходу, результатом використання якого є визначення інтегрального показника ефективності діяльності регіональних митниць та ідентифікація місця кожної митниці у одержаному кінцевому рейтингу шляхом проведеного ранжування з використанням методики «суми місць». Прикладне застосування запропонованого науково-методичного підходу дозволить визначити ефективність діяльності митних органів з позиції збільшення митних надходжень до бюджету та забезпечення відповідного рівня фінансової безпеки, встановити ступінь задоволеності користувачів митних послуг діяльністю митних органів у контексті формування «сервісної митниці».

Основні результати та положення даного розділу опубліковані авторами в наукових працях: [77; 80; 119].

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМИ РОЗВИТКУ МИТНОГО КОНТРОЛЮ В СИСТЕМІ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФІНАНСОВОЇ БЕЗПЕКИ ДЕРЖАВИ

3.1. Формування стратегічних ініціатив щодо розвитку митного контролю у системі забезпечення фінансової безпеки держави за допомогою інструментарію GAP-аналізу

Формування результативної системи фінансової безпеки в Україні пов'язано з ідентифікацією критеріїв її оцінки, виявленням загроз як внутрішнього, так і зовнішнього середовища, пошуком методичного забезпечення оцінки критеріїв та індикаторів і прийняттям управлінського рішення, орієнтованого на усунення впливу несприятливих чинників. В Україні до 2013 року діяла Методика розрахунку рівня економічної безпеки [129], яка містила комплексний аналіз критеріїв забезпечення такої безпеки в цілому та за окремими її складовими. Причому складові фінансової безпеки, що виділялися за Методикою 2007 р., були такими: бюджетна, валютна, грошово-кредитна, боргова, безпека страхового та фондового ринку. У 2013 році було прийнято Методичні рекомендації щодо розрахунку рівня економічної безпеки, де склад підвидів останньої відрізняється від попереднього. Фінансова безпека як важливий елемент економічної безпеки включає такі основні види (підсистеми): банківської, безпеки небанківського фінансового сектору, бюджетної, боргової, валютної, грошово-кредитної, рівень яких оцінюється частковими індикаторами. Відповідно кожен частковий індикатор має визначене значення вагового коефіцієнта, який ідентифікує ступінь значущості кожної складової економічної безпеки у загальному її рівні. На наступному етапі стан економічної безпеки України оцінюється шляхом порівняння розрахованих індикаторів економічної безпеки з їх встановленими граничними значеннями. В результаті проведеної оцінки наявність значної величини відхилень від граничного значення свідчить

про ступінь впливу (позитивного або негативного) на інтегральний рівень певної складової національної економічної безпеки.

Виходячи зі значення найбільшого вагового коефіцієнта для фінансової безпеки у складі економічної (0,1127), роль та вплив останньої на економічний розвиток країни є значним. В цілому показники економічної безпеки диференційовані за рівнями (підсистемами). Незважаючи на точність розрахунку інтегрального показника фінансової, а в подальшому – і економічної безпеки, є складності у виявленні впливу рівня розвитку митного контролю в країні на індикатори фінансової безпеки за рівнями. Зокрема, специфіка функціонування механізму митного контролю дозволяє виявити часто не прямий, а опосередкований вплив на часткові індикатори. Найбільший вплив митний контроль спричиняє на індикатори (показники) бюджетної та валютної підсистем системи фінансової безпеки (табл. 3.1).

Таблиця 3.1.

Показники бюджетної безпеки у системі забезпечення фінансової безпеки держави та вплив результатів митного контролю на них*

№ з/п	Показник (індикатор) фінансової безпеки	Ідентифікація впливу механізму функціонування митного контролю на показники бюджетної безпеки (прямий, непрямий)		Розкриття виявленого впливу механізму митного контролю на показник (індикатор) фінансової безпеки
	Показник бюджетної безпеки у складі системи фінансової безпеки			
		ПВ	НВ	
1	2	3	4	5
1.1.	Відношення дефіциту/профіциту державного бюджету до ВВП, відсотків	+		Оскільки метою митного контролю є максимізація стягнення до бюджету митних платежів (акцизного збору на ввезені товари, ПДВ на ввезені товари на митну територію України, мито), це прямо впливає на заплановані показники виконання бюджету, а в подальшому – на виникнення дефіциту (профіциту) бюджету. Також варто зважати, що митні надходження мають

Закінчення табл. 3.1.

1	2	3	4	5
1.2.	Дефіцит/профіцит бюджетних та позабюджетних фондів сектора загальнодержавного управління, відсотків до ВВП	+		високу питому вагу у складі бюджетних доходів (наприклад, частка ПДВ становить 27-30 % за результатами 2014 – 2019 рр.)
1.3.	Рівень перерозподілу ВВП через зведений бюджет, відсотків	+		Ефективність митного контролю спричиняє прямий вплив на доходи зведеного бюджету, тому прямо пропорційно впливає на рівень перерозподілу ВВП через зведений бюджет. Митні платежі обумовлюють значний вплив на соціальну сферу через реалізацію механізму перерозподілу ВВП
1.4.	Відношення обсягу сукупних платежів з обслуговування та погашення державного боргу до доходів державного бюджету, відсотків		+	Наявність прямої залежності митних надходжень із доходами державного бюджету (повнота та своєчасність їх сплати характеризує ефективність організації та функціонування механізму митного контролю в країні) обумовлює наявність зворотного впливу на показник відношення обсягу сукупних платежів з обслуговування та погашення державного боргу до доходів державного бюджету, відсотків

*складено авторами

ПВ – прямий вплив

НВ – непрямий вплив

Дослідимо вплив функціонуючого механізму митного контролю на підсистему валютної безпеки (табл. 3.2).

Таким чином, з метою забезпечення належного рівня фінансової безпеки необхідно здійснювати постійний моніторинг її порогових індикаторів. З аналізу даних табл. 3.1. та 3.2. випливає, що основною загрозою для фінансової безпеки держави в контексті нашого дослідження є та частина митних платежів, яку митна служба недоотримала для державного бюджету, тобто в процесі забезпечення фінансової безпеки важливим є контроль за повнотою сплати митних стягнень.

Таблиця 3.2.

Показники валютної безпеки у системі забезпечення фінансової безпеки держави та вплив результатів митного (включаючи, валютний контроль)

контролю на них*

№ з/п	Показник (індикатор) фінансової безпеки	Ідентифікація впливу механізму функціонування митного контролю на показник бюджетної безпеки (прямий, непрямий)		Розкриття виявленого впливу механізму митного контролю на показник (індикатор) фінансової безпеки
	Показник валютної безпеки у складі системи фінансової безпеки	ПВ	НВ	
1	2	3	4	5
1.1	Індекс зміни офіційного курсу національної грошової одиниці до долара США, середній за період	+		Валютний контроль у складі митного прямо впливатиме на стабілізацію валютного курсу, що сприятиме підвищенню рівня валютної безпеки у складі фінансової
1.2.	Різниця між форвардним і офіційним курсом гривні, гривень	+		Ефективне валютне регулювання та контроль визначає характер діяльності українських експортерів на зовнішніх ринках товарів і послуг
1.3.	Валові міжнародні резерви України, місяців імпорту	+		Валютний контроль у складі валютної політики країни впливає на зовнішньоекономічну діяльність, динаміку експортно-імпортних операцій, яка визначає вплив на формування величини валових міжнародних резервів (тобто від того, наскільки експортно орієнтованою є національна економіка та якою мірою країна залежить від імпорту, визначається розмір резервів)

Закінчення табл. 3.2.

1	2	3	4	5
1.4.	Частка кредитів в іноземній валюті у загальному обсязі наданих кредитів, відсотків		+	Валютний контроль у складі валютної політики визначає обмеження на здійснення валютних операцій, розбіжності між режимом операцій для резидентів і нерезидентів
1.5.	Сальдо купівлі – продажу населенням іноземної валюти, млрд доларів США	+		Валютний контроль визначає приплив/відплив на вітчизняний валютний ринок коштів нерезидентів
1.6.	Рівень доларизації грошової маси, відсотків		+	Ефективний валютний контроль у складі митного сприятиме зниженню рівня доларизації грошової маси. В свою чергу, на валютну безпеку впливають: обсяг і порядок обов'язкового продажу суб'єктами господарювання валютного виторгу; тенденція зростання негативного сальдо зовнішньої торгівлі

*складено авторами

ПВ – прямий вплив

НВ – непрямий вплив

Оскільки об'єктом митного контролю також виступають валютні цінності, це також актуалізує вплив митного контролю за валютою на валютну безпеку держави. Наприклад, масове правомірне вивезення нерезидентами і неправомірне вивезення резидентами валютних коштів за межі країни потребує підвищення ефективності рівня митного контролю. Водночас усі заходи розвитку митного контролю в системі фінансової безпеки потрібно взаємоузгоджувати з іншими її складовими.

Погоджуємося з А.І. Калініченком, який стверджує, що «зважаючи на фінансову функцію, діяльність органів доходів та зборів має значний вплив на соціальну сферу, адже від рівня поповнення державного бюджету податками, зборами та іншими грошовими надходженнями залежить можливість покривати витрати соціального характеру, направляючи кошти з бюджету на відповідні

дотації, субсидії, програми, виплати заробітної плати, пенсій тощо» [62, с. 16]. В цілому належний рівень забезпечення бюджетної безпеки передбачає: 1) наявність збалансованого бюджету (плану доходів та видатків); 2) дотримання відповідного рівня платоспроможності держави; 3) ефективне використання бюджетних коштів. Вплив митного контролю на показники фінансової безпеки також досліджує І. Новосад, як це пояснює автор, через функціонування механізму митного оподаткування. Диференціація ставок митного тарифу, з одного боку, сприяє вільному руху капіталу, робочої сили, створивши сприятливі умови для інтеграції країни у світовий економічний простір, з іншого – запобігає від’ємному сальдо торгового балансу.

На підставі цього сформовано гіпотезу, що результати митного контролю (у формі митних надходжень до бюджету) прямо впливають на показники виконання бюджету, зокрема на суму його доходів. Доведемо це, побудувавши економіко-математичну модель, яка допоможе визначити наявність чи відсутність кореляційного взаємозв’язку одержаних сум митних надходжень та доходів зведеного бюджету. З метою визначення впливу митних платежів на доходи державного бюджету в Україні та отримання можливості прогнозування їх динаміки на структуру доходів використано інструментарій економіко-математичного моделювання, зокрема, економетричний аналіз. Для цього на основі статистичної інформації Державної митної служби України на часовому проміжку 2014 – 2019 рр. з використанням статистичного пакету обробки даних STATISTIKA побудовано ряд лінійних регресійних моделей. Застосовано такі позначення:

Y – доходи зведеного бюджету у i -му році, млрд грн;

Змінними показниками моделі обрано:

$m1$ – сума митних платежів, стягнутих регіональними митницями, млрд грн;

$m2$ – суми донарахованих митних платежів за судовими рішеннями, млрд грн.

m3- донараховані митницями суми за результатами митного контролю, млрд грн;

m4 – суми донарахованої митної вартості регіональними митницями, млрд грн.

У результаті застосування кореляційного аналізу було виявлену значущим взаємозв'язок з показниками $m1$ та $m2$ та відсутність тісного кореляційного взаємозв'язку з показниками $m3$ та $m4$. Аналіз статистичних характеристик регресійного рівняння свідчать про адекватність моделі.

У результаті виключення змінних $m3$ та $m4$ отримано таку кореляційну модель:

$$Y = 47452,69 + 2,3855328 m1 + 10,85932387 m2 \quad (3.1.)$$
$$R^2 = 0,998636.$$

Модель з високим рівнем статистичної значущості показує, що зростання суми митних платежів, стягнутих регіональними митницями, позитивно впливає на суму доходів державного бюджету у відповідному році. Це надає можливість спрогнозувати значення доходів державного бюджету у плановому році з урахуванням отриманих сум митних платежів. Графічна ідентифікація отриманого прогнозу доходів державного бюджету за сформованою моделлю наведено на рис. 3.1. За віссю абсцис відображено відповідні часові періоди, за віссю ординат – суми існуючих та розрахункових за моделлю доходів державного бюджету за визначеними періодами.

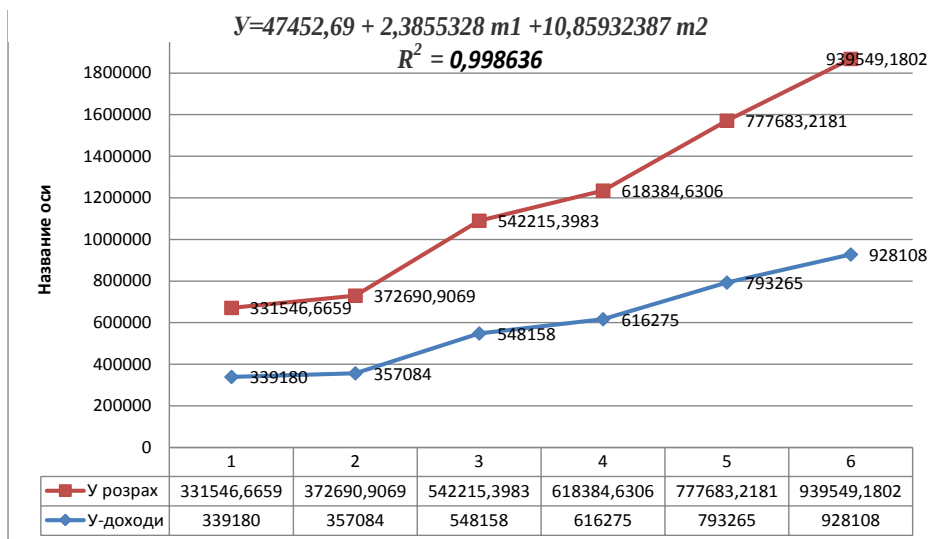


Рис. 3.1. Графічна ідентифікація отриманого прогнозу доходів державного бюджету за сформованою моделлю*

*складено авторами

Зрозуміло, що модель є спрощеною, оскільки дає оцінку лише двох факторів, не враховуючи впливу інших, зокрема інших складових доходів зведеного бюджету, однак вона демонструє важливу роль ефективного митного контролю щодо повноти стягнення митних платежів для забезпечення фінансової безпеки держави в контексті збільшення доходів державного бюджету.

Прикладна реалізація запропонованої моделі свідчить про необхідність посилення контрольної діяльності регіональних митниць щодо виконання плану митних надходжень для забезпечення фінансової безпеки держави. Це в перспективі дозволяє зосередити увагу на частці митних надходжень, стягнутих кожною регіональною митницею у загальній сумі митних платежів до бюджету.

В цілому неефективність системи митного регулювання, недосконалість існуючої системи моніторингу експортно-імпортних операцій, низький рівень

дотримання бюджетної дисципліни, тіньова економіка вимагає удосконалення існуючих та розробки нових методичних підходів до удосконалення системи митного контролю.

Для цілей максимізації митних надходжень до бюджету та формування заходів удосконалення митного контролю є доцільним застосувати методику GAP-аналізу. В цілому під GAP-аналізом розуміють метод стратегічного аналізу, метою якого є виявлення характеру, величини та істотності розривів та факторів, що обумовлюють їх виникнення в ході реалізації стратегії підприємства. В майбутньому це дозволяє сформувати стратегічні управлінські ініціативи щодо їх усунення або скорочення. Методику GAP-розривів успішно застосовують на макрорівні при формуванні стратегій розвитку підприємств (корпорацій). Однак останнім часом є наукові дослідження, спрямовані на виявлення стратегічних розривів під час дослідження питань фінансової безпеки [63; 70]. Наприклад, автори статті [63] використовують методику розрахунку GAP-розриву між фінансовими та капітальними інвестиціями для контролю за станом фінансової безпеки держави та запобігання безконтрольного зростання фінансового сектору. У такому трактуванні показник GAP-розриву може бути важливим контрольним показником. В нашій предметній сфері використання GAP-аналізу є важливим інструментом для реалізації митного контролю з метою забезпечення належного рівня фінансової безпеки.

Основні етапи застосування GAP-аналізу розривів у оцінці повноти митних надходжень до бюджету наведено в табл. 3.3.

Таблиця 3.3.

Основні етапи застосування GAP-аналізу розривів у сумах митних надходжень для дослідження митного контролю*

№ з/п	Назва етапу та його призначення	Розкриття сутності етапу для дослідження митного контролю
1	2	3
1	Визначення максимального (бажаного) значення запланованого показника	Формування значень планових показників для митних надходжень до бюджету в розрізі їх видів (ПДВ, мито, акцизний збір). Інформаційною базою є ЗУ «Про державний бюджет» на плановий рік

1	2	3
2	Ідентифікація поточного значення показників митних надходжень	За допомогою математичних методів визначається величина стратегічного розриву між запланованим та поточним показником митних надходжень
3	Оцінка величини та причин виникнення GAP-розривів	Ідентифікується вид розриву: негативний чи позитивний. Для оцінки негативного розриву між величиною запланованого та фактичного показника митних надходжень виявляються й аналізуються причини його виникнення для пошуку шляхів їх усунення або зменшення впливу у майбутньому. Для оцінки позитивного розриву оцінюються умови, що сприяли збільшенню митних надходжень до бюджету
4	Формування та планування стратегічних ініціатив, спрямованих на ліквідацію негативних розривів.	Оскільки ефективний митний контроль є одним із важливих напрямів скорочення або ліквідації розривів, обумовлених неповнотою надходження митних платежів, формується комплекс заходів та стратегічних ініціатив щодо подальшого розвитку митного контролю у системі фінансової безпеки держави, які доцільно пов'язати із структурою його механізму. Оскільки стратегічні ініціативи варто формувати на рівні держави, є необхідним внесення змін до нормативно-правового забезпечення, що регулює питання митного контролю

*складено авторами

Методика GAP-аналізу передбачає поділ розривів на зовнішні, внутрішні та змішані. Зовнішні розриви обумовлені негативним впливом зовнішнього середовища на показники митного контролю (їх ідентифікація пов'язана з політичними, економічними, екологічними, соціальними та іншими групами факторів). Внутрішні – обумовлені неефективністю функціонування митних органів, зокрема недостатнім організаційним, кадровим, нормативним, методологічним забезпеченням їх діяльності. Змішані розриви викликані впливом внутрішніх та зовнішніх факторів. В практиці функціонування економічних суб'єктів більша частина розривів є змішаною. Визначені розриви є предметом додаткового митного контролю у системі фінансової безпеки.

Метою GAP-аналізу митного контролю у системі фінансової безпеки є з'ясування потенційних джерел збільшення митних платежів до бюджету за наявного впливу зовнішнього середовища. Для розрахунку величини GAP-розриву використовується формула:

$$GAP\text{-}розрив = (Mф - Mп), \quad (3.2.)$$

де *GAP-розрив* – величина розриву у грошовому виразі, млрд грн;

Mп – обсяг планових митних надходжень у звітному періоді, млрд грн;

Mф – обсяг фактично отриманих митних надходжень у звітному періоді, млрд грн.

Більш доцільно *GAP-розриви* виразити у відсотковому співвідношенні:

$$GAP\text{-}розрив = (Mф - Mп) / Mп, \quad (3.3.)$$

де *GAP-розрив* – величина розриву у відсотковому співвідношенні, %.

Інформаційною базою для розрахунку *GAP-розривів* є сума митних платежів, стягнута органами Державної фіскальної служби до зведеного бюджету, та планові показники, визначені Законом України «Про державний бюджет». Величина розрахованих *GAP-розривів* між запланованими та фактично отриманими сумами митних надходжень до державного бюджету протягом 2010 – 2019 рр. наведена в табл. 3.4. Графічна інтерпретація величини розрахованих *GAP-розривів* наведена на рис. 3.2.

На підставі побудованих *GAP-розривів*, обумовлених невиконанням (або перевиконанням) планових показників митних надходжень до зведеного бюджету протягом 2010 – 2019 рр., можна виявити часові інтервали, де є необхідним посилення митного контролю.

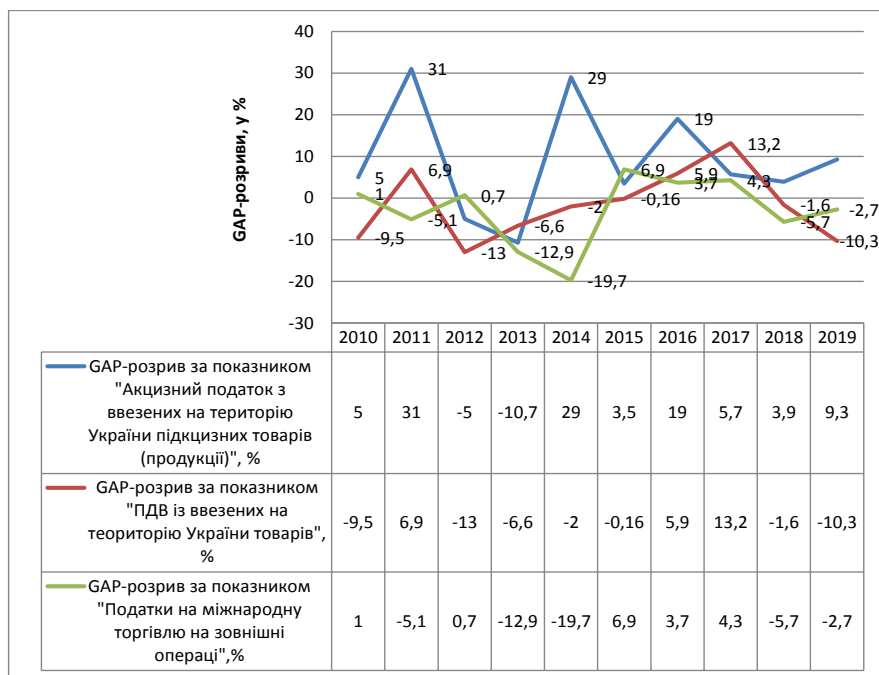


Рис. 3.2. Показники GAP-розривів за показниками митних надходжень до зведеного бюджету протягом 2010 – 2019 рр., %*

*складено авторами

З рис. 3.2. видно, що протягом означеного періоду GAP-розриви за показниками митних надходжень мали позитивні та негативні значення. Найбільші розміри GAP-розривів спостерігаються у недоотриманих сумах податків міжнародної торгівлі на зовнішні операції (мита). Це обумовлено тією причиною, що з 2008 року Україна стала членом СОТ, взявши на себе зобов'язання поступово зменшити ставки митного тарифу до середньоарифметичних світових значень. Зокрема, таке скорочення протягом 2008 – 2010 рр. становило з 5,01 до 4,96 %. Позитивні розриви, виявлені, наприклад, протягом 2013 – 2014 рр., обумовлені посиленням митного контролю за цільовим використанням спирту та біоетанолу, які оподатковуються за пільговими ставками акцизного податку.

Таблиця 3.4.

Величина розрахованих GAP-розривів між запланованими та фактично отриманими сумами митних надходжень до державного бюджету протягом 2010 – 2019 рр. *

GAP-розрив у звітному році	GAP-розрив у 2010 р.		GAP-розрив у 2011 р.		GAP-розрив у 2012 р.		GAP-розрив у 2013 р.		GAP-розрив у 2014 р.		GAP-розрив у 2015 р.		GAP-розрив у 2016 р.		GAP-розрив у 2017 р.		GAP-розрив у 2018 р.		GAP-розрив у 2018 р.	
	млн грн	%	млн грн	%	млн грн	%	млн грн	%	млн грн	%	млн грн	%	млн грн	%	млн грн	%	млн грн	%	млн грн	%
Види митних платежів																				
Акцизний податок з ввезених на митну територію України пдказианих товарів	+226,8	+5	+1873	+31	-516,23	-5	-1081	-10,7	+3846	+29	+826,2	+3,5	+5825	+19,9	+238,7	+5,7	+2026,7	+3,9	+5050	+9,3
ПДВ із ввезених на територію України товарів	-752,1	-9,5	+6213	+6,9	-14740,9	-13	-6817	-6,6	-2252,0	-2	-231,7	-	+10253	+5,9	+29270	+13,2	-4685,6	-1,6	-33320,7	-
Податки на міжнародну торгівлю	+95,3	+1	-637,6	-5,1	+94,46	+0,7	-1982	-12,9	-3099,6	-19	+2633,8	+6,9	+729	+3,7	+1021	+4,3	-1650,9	-5,7	-853,44	-2,7

*розраховано авторами за даними Звітів про виконання державних бюджетів за 2010 – 2020 рр.

В цілому можна виділити такі основні причини виникнення негативних розривів у сумах сплати митних надходжень до зведеного бюджету:

- 1) неналежний контроль податкових та митних органів, незбалансованість механізмів функціонування митних служб, що пов'язано з чисельними випадками реорганізаційних змін державних фіскальної та митної служб;
- 2) високий рівень тіньової економіки;
- 3) негативне сальдо торговельного балансу, що створило ризики нестабільності валютного курсу;
- 4) зменшення обсягу імпорту (у вагових показниках), зменшення обсягів оподаткованого імпорту по вартості (в доларах США);
- 5) втрати внаслідок ситуації у Східному регіоні (Донецька та Луганська митниці) та АР Крим (Кримська та Севастопольська митниці);
- 6) зміна структури імпорту товарів, збільшення частки сировинних товарів, заміна більш дорогих товарів їх дешевшими аналогами;
- 7) зниження цін на зовнішніх ринках;
- 8) зміна крос-курсів валют в Україні;
- 9) відсутність інформаційного обміну з митними органами інших країн.

Наступним етапом GAP-аналізу є формування стратегічних ініціатив, спрямованих на скорочення величини негативних розривів. На наш погляд, стратегічні ініціативи щодо подальшого розвитку митного контролю у системі фінансової безпеки держави доцільно пов'язати зі структурою його механізму (табл. 3.5).

Таблиця 3.5.

Стратегічні ініціативи щодо розвитку митного контролю у системі фінансової безпеки держави, пов'язані зі структурною його механізмиу*

№ з/п	Структурні елементи механізму митного контролю	Стратегічні ініціативи щодо розвитку митного контролю у системі фінансової безпеки держави
1	2	3
1	Суб'єкти механізму митного контролю та їх забезпечення (суб'єктна складова механізму)	Стратегічні ініціативи, спрямовані на розвиток кадрового забезпечення суб'єктів митного контролю. Підвищення укомплектованості штатної чисельності Державної митної служби; підвищення кваліфікації внутрішніх аудиторів та працівників Державної митної служби, які здійснюють контрольні функції з питань оцінки та усунення митних ризиків (семінари, курси підвищення кваліфікації, стажування); підвищення мотивації шляхом підвищення оплати праці митників; підвищення рівня організаційної культури працівників ДМС Стратегічні ініціативи, пов'язані з удосконаленням організаційного забезпечення суб'єктів митного контролю. Обґрунтовано планування та прогнозування показників надходжень митних платежів до державного бюджету (акцизного збору, мита, ПДВ) на підставі методики оцінки GAP-розривів; підвищення координації між Державною митною службою та її територіальними органами, підвищення взаємодії між органами державної влади шляхом забезпечення обміну інформацією в режимі реального часу, що може бути використано для оцінки ризиків, а також виявлення та усунення порушень митного законодавства; підвищення ефективності та результативності адміністрування митних платежів Стратегічні ініціативи, пов'язані з удосконаленням нормативно-правового забезпечення суб'єктів митного контролю. Гармонізація національного законодавства у сфері митного контролю із законодавством інших країн-партнерів; прийняття нормативно-правового акта, який би визначав порядок обліку надходжень єдиного збору за його складовими, а також обліку витрат на здійснення уповноваженими органами в пунктах пропуску (пунктах контролю) заходів офіційного митного контролю; заходів з продовження гармонізації податкового та митного законодавства Стратегічні ініціативи, пов'язані з удосконаленням інформаційного забезпечення суб'єктів митного контролю: формування електронного митного середовища між підконтрольними суб'єктами та митницею, що сприятиме появі більш досконалих інструментів, форм, засобів контролю, що призведе до розвитку контрольного механізму в цілому. Збільшення кількості електронних декларацій; продовження впровадження системи електронних перевірок за обігом підкапизних товарів; підвищення забезпечення регіональних митниць засобами технічного контролю; формування єдиної бази даних цінкової інформації

3		
1	2	3
2	Підконтрольні об'єкти митного контролю (об'єктна складова механізму)	Стратегічні ініціативи, пов'язані з функціонуванням підконтрольних об'єктів митного контролю: посилення адміністративної відповідальності для суб'єктів підприємницької діяльності за порушення митних правил та інших положень митного законодавства
3	Методологічне забезпечення механізму митного контролю	Стратегічні ініціативи, пов'язані з розвитком методологічного забезпечення митного контролю: продовження застосування ризик-орієнтованого підходу при реалізації контрольних повноважень органами Державної митної служби; більш широке застосування електронних перевірок в контрольній діяльності; перехід до концепції «безперервного контролю», що дозволяє поєднати застосування митного пост-аудиту з ризик-орієнтованим підходом до вибору об'єктів митного контролю та контролем на етапі митного декларування; підвищення участі регіональних митниць у процесах управління ризиками
4	Блок оцінки результатів митного контролю	Стратегічні ініціативи, пов'язані з оцінкою результатів митного контролю: запровадження методики оцінки ефективності та результативності контролю у митній сфері на підставі остання підходу, орієнтованого на бенчмаркінг результатів із застосуванням методу Евклідової відстані, та клієнтоорієнтованого підходу, результатом використання якого є визначення інтегрального показника ефективності діяльності регіональних митниць та ідентифікація місця кожної митниці в отриманому кінцевому рейтингу; заходи, спрямовані на підвищення відсотку утримання донарахованих сум митних платежів за результатами митних перевірок
5	Управлінські рішення за результатами митного контролю	Стратегічні ініціативи, пов'язані з прийняттям управлінських рішень за результатами проведеного митного контролю: підвищення відповідальності керівників територіальних органів Державної митної служби за прийняті неефективні управлінські рішення за результатами митного контролю; виконання рекомендацій підрозділу внутрішнього аудиту щодо покращення системи організації митного контролю; формування дієвої систем внутрішнього аудиту в регіональних митницях та розробка внутрішніх організаційних документів щодо його повноцінного функціонування

*складено авторами

Результатом GAP-аналізу розривів у сумах митних надходжень та формалізації вище зазначених стратегічних ініціатив є удосконалення існуючого нормативно-правового забезпечення, що регулює контрольні повноваження суб'єктів митного контролю. Складність такого удосконалення в тому, що митна безпека (і відповідно митний контроль як інструмент її забезпечення) у вузькому тлумаченні вважається складовою зовнішньоекономічної безпеки, водночас повноцінна реалізація функцій митного контролю сприятиме підвищенню рівня фінансової безпеки. Це обумовлює необхідність реформування законодавства, пов'язаного з організацією державного фінансового контролю в країні, частково митного законодавства та документів щодо забезпечення фінансової безпеки у державі. Запропоновані зміни до нормативно-правового забезпечення митного контролю у системі фінансової безпеки держави наведено у табл. 3.6.

Таблиця 3.6.

Запропоновані зміни до нормативно-правового забезпечення митного контролю у системі фінансової безпеки держави*

<i>№ з/п</i>	<i>Документ, що регламентує митний контроль у системі фінансової безпеки</i>	<i>Зміни, що запропоновано до змісту окремих положень чинного законодавства</i>
1. Нормативно-правове забезпечення державного фінансового контролю		
1	2	3
1.1.	ЗУ «Про Рахункову Палату України» [141]	Оскільки РПУ контролює пільгові режими, включаючи надання митних пільг, а саме: «аналізує ефективність використання суб'єктами господарювання пільг зі сплати до державного бюджету податків, зборів, обов'язкових платежів, доцільність функціонування пільгових режимів оподаткування та їх вплив на загальний стан надходжень державного бюджету», є необхідним більш чіткий порядок здійснення нею контролюючих дій в цьому напрямі
1.2.	Про схвалення Концепції реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю до 2020 року [159]	Зважаючи на низький рівень впровадження та розвитку внутрішнього аудиту в Державній митній службі, є необхідність у підвищенні ефективності функціонування відділів внутрішнього аудиту на рівні регіональних митниць

Продовження табл. 3.6.

1	2	3
1.3.	Порядок взаємодії інформаційних систем Державної податкової служби України та Державної митної служби України щодо обміну інформацією, необхідною для адміністрування податків, зборів та інших обов'язкових платежів, здійснення контрольних процедур щодо дотримання податкового та митного законодавства [123]	1) Варто передбачити взаємодію інформаційних систем суб'єктів інформаційних відносин в електронному вигляді не лише на рівні центральних апаратів ДПС та Держмитслужби, але і регіональних рівнях; 2) в перспективі створити єдину систему інформаційного обміну даними між суб'єктами митного контролю
2. Нормативно-правове забезпечення організації митного контролю		
2.1.	Митний Кодекс [101] та Податковий Кодекс [120]	1) Є необхідним чітко розмежувати питання здійснення контрольних повноважень у сфері митного контролю між ДПС та ДМС України; 2) необхідно чітко ідентифікувати суб'єкт, який має повноваження на створення, реорганізацію та ліквідацію регіональних митниць; є потреба привести цю норму у відповідність з п. 4 ст. 547 Митного Кодексу України, який визначає, що створення, реорганізація та ліквідація митних постів (які, як і митниці, є митними органами) здійснюються центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну митну політику; 3) ст. 318 передбачає, що «митний контроль здійснюється виключно митними органами відповідно до цього Кодексу та інших законів України». Водночас ПКУ визначає повноваження ДПС щодо реалізації державної податкової політики, в межах повноважень, передбачених законом, контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків, зборів, платежів», включаючи, митні надходження, що вимагає усунення дублювання між реорганізованими органами (ДПС та ДМС); 4) у Митному Кодексі варто навести чітке визначення митного пост-аудиту як важливого методу митного контролю; 5) є потреба в уточненні делегованих повноважень керівника ДМУ керівникам регіональних митниць (особливо є актуальним такі зміни при реорганізації низки регіональних митниць та перетворенні їх на структурні підрозділи ДМУ)
2.2.	Стратегія розвитку системи управління ризиками у сфері митного контролю на період до 2022 р. [172]	1) активізувати роль регіональних митниць в процесах управління митними ризиками; 2) є необхідність коригування Стратегії, пов'язана з реорганізацією ДФС та ДМС

Закінчення табл. 3.6.

1	2	3
2.3.	Деякі питання реалізації концептуальних напрямів реформування системи органів, що реалізують державну митну політику [155]	У розділі І. «Оптимізація організаційної та функціональної структури» передбачити організаційний механізм розподілу контрольних повноважень між Державною податковою службою та Державною митною службою, оскільки відсутній навіть схематичний план цієї структурної перебудови, який повинен передбачати припинення усіх 16 нещодавно створених митниць
2.4.	Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України [130]	Згідно з Положенням Державна митна служба «організовує та здійснює ведення обліку і адміністрування митних та інших платежів, контроль за справлянням яких законом покладено на Держмитслужбу», водночас ДПС згідно з Положенням здійснює «реалізацію державної податкової політики, в межах повноважень, передбачених законом, контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків, зборів, платежів», що вимагає усунення дублювання повноважень між цими органами

*запропоновано авторами

Прикладна реалізація запропонованих стратегічних ініціатив та напрямів удосконалення нормативно-правового забезпечення митного контролю у системі фінансової безпеки повинна сприяти: 1) розвитку економіки країни та входженню до європейського економічного простору; 2) розвитку взаємовигідних форм співробітництва з іншими державами; 3) усуненню негативного впливу зовнішніх та внутрішніх загроз на систему фінансової безпеки.

У результаті написання цього пункту удосконалено методичний підхід до виявлення, оцінки та усунення стратегічних розривів як об'єкта митного контролю під час дослідження питань забезпечення фінансової безпеки, розроблений на підставі методики «GAP-аналізу», що, на відміну від попередніх, в якості контрольного показника визначає величину розрахованих GAP-розривів між запланованими та фактично отриманими сумами митних надходжень до державного бюджету; оцінку причин виникнення стратегічних розривів та дозволяє сформувати стратегічні ініціативи щодо розвитку митного контролю у системі фінансової безпеки держави, пов'язані зі структурою його механізму.

3.2. Організаційна модель митного контролю: пошук оптимального варіанта

Стратегічні ініціативи розвитку митного контролю, розглянуті у попередньому пункті, передбачають пошук найбільш оптимальної організаційної моделі їх реалізації. Погоджуємося, що організація митного контролю як складова управлінської діяльності надає можливість більш ефективно використати потенціал митних органів, обрати найоптимальніші форми, види, методи, заходи митного контролю, що сприятиме здійсненню державної митної політики [51].

Протягом 1991 – 2020 рр. були неодноразові реорганізації органу, що здійснює державну митну політику в країні, які не сприяли покращенню митного контролю в країні та максимізації бюджетних надходжень. Пошук моделі відбувався від вертикальної підпорядкованості мережі регіональних митниць центральному органу Державної митної служби до розвитку територіальних митних органів із можливістю здійснювати повноцінний митний контроль. Метою цього пункту дослідження визначимо формування оптимальної організаційної моделі функціонування митного контролю, орієнтованої на підтримку належного рівня фінансової безпеки країни та відповідність вимогам Європейської спільноти щодо спрощення та удосконалення митних процедур. Основними передумовами пошуку оптимальної моделі митного контролю в системі фінансової безпеки є наявність низки недоліків в існуючій організації контрольно-ревізійної роботи митних служб. До таких недоліків можна зарахувати: 1) дублювання, невпорядкованість нормативного забезпечення у сфері митного контролю та державної митної справи; 2) неефективне адміністрування митних платежів; 3) відсутність результативної взаємодії між органами Державної митної служби та правоохоронними органами, а також з органами державної виконавчої служби і митними органами країн – партнерів; 4) невиконання вимог міжнародного співтовариства щодо необхідності спрощення митних формальностей та прискорення здійснення митного оформлення товарів.

Варіанти організаційних моделей митного контролю, які впроваджувалися за період 1991 – 2020 рр. в Україні, наведено в табл. 3.7.

Можна погодитися з твердженням О. Федотова про те, що «... пошук найоптимальнішої моделі управління державною митною справою здійснюється без дотримання адекватного модульного реформування» [190, с. 12]. Відповідно впровадження системно орієнтованих стратегічних програм, з одного боку, сприяло оптимізації правового статусу митниць Державної фіскальної служби, а, з іншого, зменшило рівень ефективності їх діяльності [190].

Водночас вважаємо, що створення у 2012 р. Міністерства доходів і зборів України, а згодом у 2015 р. – Державної фіскальної служби України, які об'єднали податкові та митні органи, були кроками не повною мірою обґрунтованими, адже функціональність митних інституцій має свою природу, специфіку, особливо під час здійснення митного контролю товарів, транспортних засобів та осіб, що перетинають митний кордон України. До поділу Державної фіскальної служби на Державну митну та податкову служби виокремлювалася трирівнева структура ДФС. Перший (вищий) рівень представлений центральним апаратом Державної фіскальної служби України, їх функціональними та забезпечувальними підрозділами та департаментами. Другий рівень (середній) включає територіальні органи Державної фіскальної служби України, що діють у межах областей. Третій рівень (низовий) – це структури органів Державної фіскальної служби районного, місцевого, районного у містах рівня. Водночас митний контроль у структурі Державної фіскальної служби був дворівневим: перший рівень – це департаменти митного спрямування Державної фіскальної служби; другий – регіональні митні органи Державної фіскальної служби України (окремі митниці, митні пости).

Таблиця 3.7.

Варіанти організаційних моделей митного контролю за період 1991 – 2020 рр. в Україні*

Період функціонування	Тип організаційної моделі функціонування митного контролю	Характеристика організаційної моделі	Переваги моделі	Недоліки моделі
1	2	3	4	5
1991 – 1994 рр.	Центральний орган виконавчої влади, що реалізує митну політику – Державний митний комітет України	Централізована модель, орієнтована на здійснення митного контролю	Централізація надає можливість уникнути неефективної координації між різними органами контролю	Відсутність митного контролю на регіональних рівнях
1994 – 1996 рр.	Початок формування територіальної мережі децентралізованої мережі митниць, підконтрольних Державному митному комітету. Мережа митниць, окремих митних постів, інших підпорядкованих установ, відокремлених за територіальним принципом	Орієнтація на посилення централізації та децентралізації (функцій координаторів на рівні регіонів). Існування різної підпорядкованості новостворених територіальних митниць (деякі перебували у підпорядкуванні центрального Державного митного Комітету, деякі – ні)	Акцент на децентралізацію, що сприятиме виявленню митних порушень на рівні митниць та митних постів. Розвиток митного контролю на рівні окремих регіонів	Дублювання функцій Державного митного Комітету та окремих регіональних територіальних митниць
1996 – 2005 рр.	Організаційна модель «центральний апарат – регіональна митниця – митниця»	Утворення Державної митної служби як спадкоємця Державного митного комітету та розвиток мережі регіональних митниць, спеціалізованих митних управлінь в галузі митної справи	1) Подальший розвиток митного контролю на рівні окремих регіонів; посилення митного контролю й боротьби з контрабандою та іншими митними порушеннями; 2) удосконалення організаційної структури, а також централізація управління митною системою; 3) зміцнення митної дисципліни; 4) забезпечення мобільності митних підрозділів	Значний обсяг інформації за результатами митного контролю, що потребує аналізу та прийняття відповідних управлінських рішень щодо виявлених порушень

Продовження табл. 3.7.

1	2	3	4	5
2005 – 2006 рр.	Організаційна модель «пряме підпорядкування» що послідувала дві ланки: «центральної апаратури регіональної митниці» і «центральної апаратури митниці»	Митниці підпорядковано центральному апарату ДМС та анульовано підпорядкування регіональним митницям	1) Підвищення ефективності управління митними органами; 2) істотне зменшення чисельності управлінського апарату; 3) перерозподіл вивільнених працівників на більш важливі ділянки роботи; 4) зменшення витрат бюджетних коштів; 5) підвищення результативності виконання завдань, поставлених перед митною службою	Аналогічно попередній моделі. Значний обсяг інформації за результатами митного контролю, що потребує аналізу та прийняття відповідних управлінських рішень щодо виявлених порушень
2006 – 2008	Вертикальна організаційна модель «ДМСУ – регіональні митниці – митниці»	Модель сформована за регіональним принципом, що врахував адміністративно-територіальний устрій держави. Центральними елементами організаційної моделі були регіональні митниці, а в регіональних митницях – служби координації та контролю діяльності підпорядкованих митних органів	Врахування адміністративно-територіального устрою держави	1) Нівелювання управлінський вплив служб координації та контролю на підпорядковані митниці; 2) виконання функцій виключно центру акумуляції та передачі інформації регіональними митницями без відповідних управлінських повноважень

Продовження табл. 3.7.

1	2	3	4	5
2008 – 2010	Організаційна модель «центрального апарату ДМСУ – митний орган»	Частину митниць було ліквідовано в межах програми оптимізації організаційної мережі, інша частина – продовжувала функціонувати	1) Оптимізація організаційної мережі, обумовлена скороченням чисельності персоналу; 2) економія бюджетних коштів	Нечіткість критеріїв оптимізації регіональної мережі
2010 – 2012	Організаційна модель «центрального територіального (регіонального митництва – митний пост» з акцентом на оптимізацію митних органів на регіональному рівні	Зміни її внутрішньої структури відповідно до адміністративно-територіального устрою країни	Врахування адміністративно-територіального устрою держави	1) Оптимізація чисельності апаратів центральних органів виконавчої влади та регіональних відділень; 2) підвищення якості публічного управління та надання адміністративних послуг
2012 – 2019	Організаційна модель «Інтеграція податкового та митного контролю»	Створення єдиної структури – Міністерства доходів і зборів України об'єднанням Державної митної служби України та Державної податкової служби України. У 2015 році Міністерство доходів і зборів було реорганізовано в Державну фіскальну службу України	Дотримання принципу «єдиного централізації керування»	1) Неврахування спеціфіки здійснення митного контролю при плануванні та організації контрольних заходів; 2) надмірний централізм при здійсненні контролю

1	2	3	4	5
2019 – до сьогодні	Організаційна модель «Державна податкова служба - Державна митна служба» як окремі юридичні особи, доповнена вертикально митних органів «Державна митна служба – регіональні митниці – митні пости»	Відтворено центральні органи виконавчої влади, які функціонували до створення Міністерства доходів і зборів	Формування ефективної моделі реалізації державної податкової та митної політики в Україні на базі двох новостворених служб	Початок процесу ліквідації окремих регіональних митниць та перетворення їх на структурні підрозділи Державної митної служби, що не сприятиме розвитку митного контролю на регіональному рівні

*складено за [82; 127; 130; 138]

З цього приводу П.В. Пашко зазначав, що досвід поєднання двох структур в одну, що передбачає проведення єдиної фіскальної політики, не надало можливості отримати бажаний результат. Очікувалося на отримання позитивного синергетичного ефекту, однак їх отримання мало декларативний характер [115]. Погоджуємося, що централізація Державної митної та податкової служб України в єдиному органі – Державній фіскальній службі (без урахування специфіки діяльності митних органів) може призвести до значного рівня бюрократизації митних формальностей, що не сприятиме розвитку зовнішньоекономічної діяльності та призводить до зростання рівня корупції в сфері податкового та митного контролю.

У результаті організаційних змін на сучасному етапі в сферу Державної податкової служби як центрального органу виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів, включається реалізація державної податкової політики, політики щодо адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Сфера дії Державної митної служби включає державну митну політику, в тому числі політику щодо виявлення та усунення митних порушень.

Вирішуючи проблеми функціонування митного контролю шляхом його централізації та децентралізації, додатково на центральному рівні розглядався ще один додатковий варіант організації державного митного та податкового контролю в країні. В межах варіанта передбачалося створення ще однієї додаткової структури – Державної економічної адміністрації України, призначенням якої планувалося: 1) формування стратегічних напрямів розвитку митної та податкової служб; 2) координація діяльності існуючих податкової та митної служб, а також новоствореного органу – фінансової поліції; 3) подання Міністерству фінансів України про призначення керівників податкової, митної служб, фінансової поліції, а також безпосередньо призначає їх заступників; 4) адміністрування Центральної бази даних; 5) робота з прогнозування планових показників для діяльності митних та податкових органів, з розробки методичних рекомендацій для оцінки доходної бази державного бюджету на підставі єдиної

бази даних; 6) підготовка кадрового складу відповідних служб; 7) контроль за діяльністю податкової, митної служб та фінансової поліції.

Місце податкової та митної служб у новоствореній організаційній моделі – це окремі юридичні особи, що реалізують податкову та митну політики і мають у підпорядкуванні територіальні податкові та митні органи, контролюючи й організовуючи їх контрольну діяльність. Місце новоствореного правоохоронного органу – фінансової поліції – в об'єднанні частини функціональних повноважень Державної податкової служби (податкової міліції) та частини Державної митної служби (структурного підрозділу, що відповідає за боротьбу з митними порушеннями). Податкова міліція – це за своїм функціональним призначенням правоохоронний орган в структурі органу виконавчої влади (Державної податкової служби). Її працівники наділені правом проводити оперативно-розшукову діяльність з виявлення податкових порушень, передавати справи до судового розгляду, відкривати кримінальні провадження.

Передбачалося, що керівник правоохоронного органу підпорядкований організаційно керівнику Державної економічної адміністрації України. Його функціональні повноваження реалізуються у таких напрямках: 1) організація та безпосередньо проведення оперативно-розшукової діяльності; 2) організація та здійснення слідчих контрольних дій за податковими та митними порушеннями; 3) формування інформаційної бази порушень митного та податкового законодавства суб'єктами господарської діяльності, зокрема, тими, хто переміщує товари через митний кордон України.

Таким чином, впровадження наведеної структури мало б низку переваг:

- 1) покращення координаційних функцій між контролюючими органами (Державною митною та податковою службами);
- 2) підвищення незалежності державного фінансового контролю;
- 3) незалежність новоствореної структури сприяла б попередженню корупційних дій контролерів податкових та митних органів;

4) відповідала б вимогам Міжнародного валютного фонду щодо реалізації дій боротьби з корупцією.

Водночас у 2020 році було розглянуто проєкт щодо створення Бюро економічної безпеки як різновиду вище зазначеної Фінансової інспекції. Паралельно розглядалися варіанти «Фінансова поліція», «Бюро фінансових розслідувань», «Бюро економічної безпеки».

Згідно із запропонованим законопроєктом, це правоохоронний орган, мета діяльності якого – попередження та протидія економічним злочинам у сфері фінансової безпеки. В цілому формування нової організаційної структури, під керівництвом Міністерства фінансів, шляхом заміни функціональних повноважень податкової міліції та одночасної консолідації всіх повноважень з усунення фінансових злочинів в єдиному центрі, при відсутності дублювання контрольних функцій було вимогою Міжнародного валютного фонду до України. Створення такої структури проголошувалося як єдиний аналітичний центр концентрації та аналізу інформації про стан фінансової безпеки, який збирається центральними та органами місцевого самоврядування, однак головним його призначенням було забезпечення основи для переходу органів державного фінансового контролю від наглядово-фіскальної моделі діяльності до сервісно-превентивної. Зокрема, одним з положень нової сервісно-превентивної моделі є поступовий перехід від ревізії як методу наступного контролю з елементами фіскальної спрямованості до аудиту ефективності (митного пост-аудиту та системи управління ризиками), які за цільовою спрямованістю є превентивними методами, які попереджують виникнення порушень, в тому числі митних.

В цілому Бюро призначене попереджувати кримінальні правопорушення, що спричиняють негативний вплив на економіку, підвищують рівень тіньового сектору, сприяють витоку капіталу з країни тощо. Тобто, виконуючи зазначені завдання, новостворена структура позитивно впливатиме на рівень розвитку податкового і митного контролю в країні та забезпечуватиме захист національних інтересів в контексті дотримання економічної безпеки. Під час

створення відомства, воно матиме територіальні підрозділи, а його структуру визначатиме президент. Призначатиме директора також президент, але за поданням конкурсної комісії. Підпорядковуватися Бюро буде Кабінету міністрів України, а не президенту.

Оцінюючи переваги та недоліки створення Бюро економічної безпеки виникає питання про його координацію з органами митного та податкового контролю, що вимагає розробки відповідного механізму координації.

Формуючи організаційну модель митного контролю в країні, потрібно зважати на рівень відповідальності суб'єктів, що здійснюють митну політику в країні. Зважаючи на перехід від трирівневої до дворівневої системи митного контролю (Державна фіскальна служба), та в подальшому, навпаки (Державна митна і податкова служби), доцільним вважаємо виділення саме трирівневої системи здійснення митного контролю, що відповідає стратегічному, оперативному та тактичному рівням.

На першому – стратегічному рівні – відбуваються організаційні процеси, пов'язані з формуванням митної політики в цілому, а саме: 1) розробка оптимальної для країни моделі митної політики; 2) закріплення обраної моделі у нормативно-правовому полі шляхом прийняття відповідних законодавчих актів або внесення змін у існуючі. Процес формування митної політики та розробки національної моделі митного контролю повинен здійснюватися з урахуванням таких принципів: 1) законність – дотримання суб'єктами митної політики та її учасниками Конституції та вимоги чинних нормативно-правових актів; 2) пріоритетність забезпечення захисту національних інтересів у зовнішньоекономічній діяльності та одночасно гармонізація інтересів держави, фізичних та юридичних осіб у митних відносинах. Означає, що потрібно, з одного боку, забезпечити належний рівень фінансової безпеки держави шляхом наповнення державного бюджету, з іншого, реалізувати суспільний запит учасників митних відносин щодо спрощення митних процедур; 3) неприпустимість подвійного оподаткування – повноцінна реалізація такого принципу можлива при адаптації національного законодавства у сфері митної

політики до законодавства Європейського Союзу; 4) рівність учасників митних відносин – передбачає єдність митних режимів для всіх учасників митних відносин; 5) прозорість – повне ознайомлення суб'єктів митних операцій із особливостями здійснення митних процедур, результатами здійснення митного контролю. Формами реалізації принципу прозорості є проведення консультацій з учасниками зовнішньоекономічної діяльності, шляхом надання інформації через засоби масової інформації, оприлюднення публічної інформації про роботу з громадськістю на офіційному сайті. Цей принцип також передбачає відкритість прийняття рішень органами державної влади та місцевого самоврядування щодо митної політики та контролю.

Повноцінна реалізація визначених принципів при здійсненні митної політики та митного контролю здійснюється такими суб'єктами: Міністерство фінансів (орган, що в цілому відповідає за розробку митної політики: «... до завдань Мінфіну України належить формування та забезпечення реалізації державної фінансової, бюджетної, податкової і митної політики»); Верховна Рада України (розглядає пропозиції Міністерства фінансів щодо формування митної політики та визначає стратегічні напрями, створюючи їх законодавче забезпечення); Кабінет міністрів України – є центральним виконавчим органом, який відповідає за дієвість та ефективність реалізації державної митної політики та митного контролю, а також координує діяльність Державної митної та Державної податкової служб.

Державна митна та Державна податкова служби – є безпосередніми виконавцями митної політики, що надає можливість говорити про оперативний рівень організації та здійснення митного контролю. Таким чином, на оперативному рівні основними суб'єктами є Державна митна служба та Державна податкова служба. Однак цей перелік суб'єктів формування та реалізації митної політики не є остаточним, оскільки окремі урядові завдання в цій предметній галузі також можуть вирішуватися іншими інститутами як державного, так і недержавного рівнів. Наприклад, у Законі України «Про зовнішньоекономічну діяльність» виокремлено розширений перелік суб'єктів,

які формують та реалізують державну митну політику (Верховна Рада України, Кабінет міністрів України, Національний банк України, Міністерство економічного розвитку і торгівлі України, Антимонопольний комітет України, Міжвідомча комісія з міжнародної торгівлі тощо) [135].

Тактичний рівень представлений функціонуванням регіональних та спеціалізованих митниць. Погоджуємося з О.П. Федотовим, який стверджує, що недотримання правил адекватного реформування системи митних органів України активізує проведення реформ для регіональних митниць, що ставить під загрозу існування єдиної системи митних органів та дотримання визначеного законодавством України з питань державної митної справи [190]. Згідно з Митним Кодексом України регіональна митниця – це митний орган, який на території закріпленого за ним регіону в межах своєї компетенції здійснює митну справу та забезпечує комплексний контроль за дотриманням законодавства України з питань митної справи, керівництво і координацію діяльності підпорядкованих йому митниць та спеціалізованих митних установ і організацій. Однак цей пункт Митного кодексу втратив чинність, оскільки почався процес ліквідації окремих регіональних митниць (їх планується залишити на рівні 5 – 6) та перетворення їх на структурні підрозділи Державної митної служби, що не сприятиме розвитку митного контролю на регіональному рівні. За такої реорганізації тактичний рівень організації митного контролю, вважаємо, є недостатньо представленим. Оцінюючи структуру регіональних митниць, варто підкреслити відсутність у їх складі в більшості випадках структурних підрозділів з внутрішнього аудиту [134]. В контексті реалізації контрольної та фіскальної функції митної служби у її структурі передбачено такі відділи: 1) служба боротьби з контрабандою та порушеннями митних правил; 2) відділ митних платежів; 3) відділ (сектор) митного аудиту; 4) відділ організації митного контролю; 5) посада головного інспектора із захисту державної таємниці та спеціального документального зв'язку. Відповідно наказом Державної митної служби України «Про затвердження Положення про Управління внутрішньої безпеки Державної митної служби України та Примірної посадової інструкції

головного інспектора з питань внутрішньої безпеки митного органу» [131] у структуру Державної митної служби введено посаду спеціаліста з питань внутрішньої безпеки.

Одним з напрямів удосконалення організаційної структури митних органів є формування та розвиток інформаційно-аналітичної бази Державної митної служби України в напрямі розвитку систем підтримки прийняття управлінських рішень. Це можна реалізувати шляхом інтеграції ДМС з існуючими інформаційними системами контрольних органів виконавчої влади, в першу чергу, Державної податкової служби. Про розвиток інституційного забезпечення системи митних органів справедливо зауважував В. Кривіцький [82], який пропонував проведення їх оптимізації шляхом створення інституцій спільного контролю.

Зважаючи на проведений поділ Державної фіскальної служби на Державну податкову та Державну митну служби, вважаємо за потрібне запропонувати таку організаційну структуру митного контролю, спрямовану на забезпечення необхідного рівня фінансової безпеки (рис. 3.3).

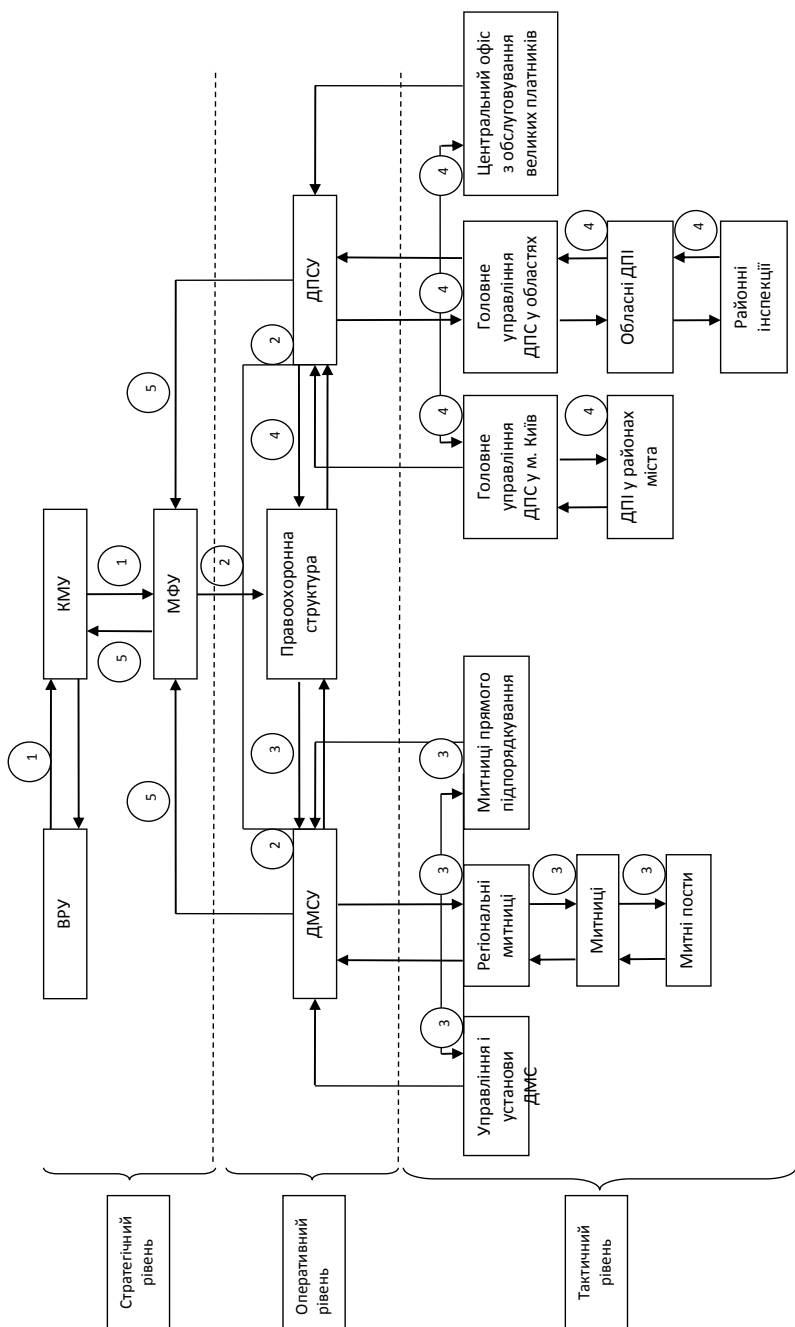


Рис. 3.3. Організаційна модель митного контролю в контексті забезпечення фінансової безпеки держави*

*складено авторами: 1 – формування національних інтересів у системі фінансової безпеки та розробка Стратегії її реалізації; 2 – формалізація політики забезпечення національних інтересів у системі фінансової безпеки; 3 – реалізація політики забезпечення національних інтересів (митний напрям); 4 – реалізація політики забезпечення національних інтересів (податковий напрям); 5 – оцінка результатів реалізації політики.

На рис. 3.3. відображено, що в цілому взаємовідносини у системі митних органів засновані на принципі поєднання централізації та децентралізації. Сутність централізації полягає у суворій ієрархічній підпорядкованості та підконтрольності нижчестоящих органів системи митних органів вищестоящим. Відповідно децентралізація полягає в наявності у кожного митного органу суворой компетенції з ведення митної справи на підвідомчій йому території та поєднанні централізованого керівництва з ініціативою. Акцент на децентралізації митних та податкових органів – це можливість швидкого реагування на виявлені порушення, оперативного прийняття управлінських рішень щодо їх усунення та в цілому – підвищення превентивного характеру податкового та митного контролю й впровадження клієнтоорієнтованого підходу у їх діяльність.

Відмінностями запропонованої організаційної моделі митного контролю варто вважати включений до її складу правоохоронний орган, який виконує функції координатора між податковою та митною службами, а також слідчі та оперативні функції у сфері виявлення та усунення порушень митних правил; перехід від дворівневої системи організації митного контролю до тривірневої; обов'язковість формування відділів внутрішнього аудиту у структурах Державної митної та податкової служб; орієнтація на дотримання національних інтересів у системі фінансової безпеки держави.

Зокрема, введення до організаційної структури митного контролю правоохоронного органу обумовлене необхідністю існування структури, яка б мала владні повноваження щодо оперативних та слідчих дій як за податковим, так і митним напрямом. Частково це також вирішує проблему взаємодії органів виконавчої влади (Державної митної та Державної податкової служб) з правоохоронними органами щодо швидкого реагування на виявлені порушення у сфері митного та податкового законодавства.

У варіанті організаційної моделі митного контролю, запропонованому нами, правоохоронний орган доцільно підпорядкувати Міністерству фінансів України.

Запропонована нами модель може бути доповнена механізмами громадського впливу на діяльність податкових та митних органів. Це може реалізовуватися у формі функціонування громадських рад при Державній податковій та митній службах; здійсненню впливу громадських професійних організацій (суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності) на діяльність вертикалі зазначених служб. Однак для доповнення запропонованої моделі елементами громадського впливу є необхідним формування законодавчого забезпечення дієвості такого впливу.

Таким чином, в результаті дослідження було запропоновано організаційну модель митного контролю в контексті забезпечення фінансової безпеки держави. На відміну від існуючої моделі реалізації митної політики, розроблена організаційна модель відрізняється такими ознаками:

1) новим елементом організаційної моделі митного контролю є правоохоронний орган, який виконує функції координатора між податковою та митною службами, слідчі та оперативні функції у сфері виявлення та усунення порушень митних правил;

2) перехід від дворівневої системи організації митного контролю (стратегічний, оперативний рівень) до трирівневої (стратегічний, оперативний, тактичний), яка дозволяє диференціювати його за рівнем відповідальності суб'єктів формування та реалізації митної політики у системі фінансової безпеки держави;

3) формування відділів внутрішнього аудиту у структурах Державної митної та податкової служб;

4) збереження у структурі митного контролю регіональних митниць як визначального суб'єкта реалізації митного контролю на тактичному рівні;

5) модель дозволяє відійти від ототожнення митного контролю з реалізацією виключно фіскальної функції, а бути орієнтованою на виконання цілого комплексу функцій.

Реалізація запропонованої організаційної моделі митного контролю в системі фінансової безпеки сприятиме захисту національних інтересів, зниженню та усуненню митних порушень суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності.

3.3. Модернізація митного контролю в системі забезпечення фінансової безпеки держави на основі концепції безперервного (цифрового) контролю

Розвиток сучасного митного контролю в системі забезпечення фінансової безпеки відбувається під впливом двох протилежних тенденцій: 1) прискорення, спрощення митного адміністрування об'єктів, які переміщуються через митний кордон; 2) попередження, виявлення та усунення митних правопорушень, які призводять до недоотримання митних платежів до державного бюджету. Перша тенденція спричинена активізацією діяльності суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та необхідністю гармонізації вітчизняного митного законодавства з вимогами міжнародних угод та передбачає застосування концепції вибіркового контролю, орієнтованого на ідентифікацію, оцінку та усунення митних ризиків. Друга тенденція спричинена необхідністю забезпечення відповідного рівня фінансової безпеки в країні та орієнтована на суцільний контроль, що дозволяє виявити порушення на будь-якій стадії проведення митних операцій і запобігти загрозам національній економіці. Відмінності означених концепцій митного контролю наведено в табл. 3.8.

Таблиця 3.8.

Відмінності концепцій вибіркового та суцільного митного контролю

<i>№ з/п</i>	<i>Порівняльна ознака</i>	<i>Концепція вибіркового митного контролю</i>	<i>Концепція суцільного митного контролю</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
1	Визначення	Митний контроль, який включає період від формування факторів ризиків до розробки системи заходів щодо їх усунення	Митний контроль, який включає період від моменту декларування товарів до моменту сплати митних платежів

Закінчення табл. 3.8.

1	2	3	4
2	Пріоритетний принцип концепції	Достатність та вибірковість	Суцільність, всебічність
3	Цільова спрямованість концепції	Ідентифікація, оцінка та усунення митних ризиків	Виявлення та запобігання митним порушенням на всіх етапах проведення митної операції
4	Основні елементи системи митного контролю	Система управління ризиками	Митна інфраструктура; інструменти здійснення митного контролю; кадрове забезпечення митного контролю
5	Етапи митного контролю	Виявлення факторів ризику, ідентифікація рівня ризику, встановлення критеріїв відбору підконтрольних об'єктів, їх диференціація та безпосередньо митна перевірка	Попереднє інформування, декларування товарів, проведення виїзної митної перевірки
6	Методи контролю	Контроль, побудований на основі методів аудиту (митний аудит та митний пост-аудит). Передбачений акцент на поточний та наступний контроль	Документальна виїзна перевірка, камеральна митна перевірка. Акцент під час використання цих методів перенесений з попереднього та поточного контролю на наступний контроль (після випуску товарів)

*узагальнено за [174; 198]

Центральним елементом системи вибіркового контролю є система управління ризиками, яка дозволяє скоротити ступінь «державного втручання» у діяльність підконтрольних суб'єктів на підставі використанні принципів достатності та вибіркової митного контролю. Метою впровадження системи управління ризиками є формування ефективної та результативної системи митного адміністрування, яка здійснює митний контроль на підставі поєднання принципів вибіркової та достатності, що сприятиме ефективному розподілу державних ресурсів митної служби на пріоритетних напрямках та дозволяє забезпечити необхідний рівень фінансової безпеки. Ряд авторів наголошують на тому, що система управління ризиками побудована на методиках, які мають непрозорий характер, що не створює сприятливих умов для суб'єктів митного контролю [174]. Наявність такого недоліку не надає можливості впровадити

систему «вибіркового митного контролю» у чистому вигляді, тому в практиці контрольної діяльності також поширена система митного суцільного контролю, яка враховує період від моменту декларування товарів до моменту сплати митних платежів. Зауважимо, що така концепція орієнтована на здійснення контрольних заходів щодо всіх суб'єктів, незалежно від ризик-орієнтованого відбору. Однак акцент на наступний контроль, на наш погляд, звужує його ефективність. Крім того, обмеження організаційних заходів виключно етапом від декларування товарів до настання етапу сплати митних платежів (не включаючи етап планування контрольних заходів) не відповідає принципу превентивності контролю, дотримання якого є важливим в системі забезпечення фінансової безпеки держави.

Система управління митними ризиками повинна стати одним з системоутворюючих елементів новоствореної концепції контролю. Водночас організація діяльності митниці виключно на методах пост-аудиту та системи управління ризиками (оптимізація митного контролю) не повинна здійснюватися на підставі обмеження кількості контрольних заходів. Таким чином, розвиток митної справи вимагає формування нової концепції безперервного (цифрового) митного контролю як нівелювання недоліків та поєднання переваг вище перерахованих концепцій «суцільного» та «вибіркового контролю» (рис. 3.4).

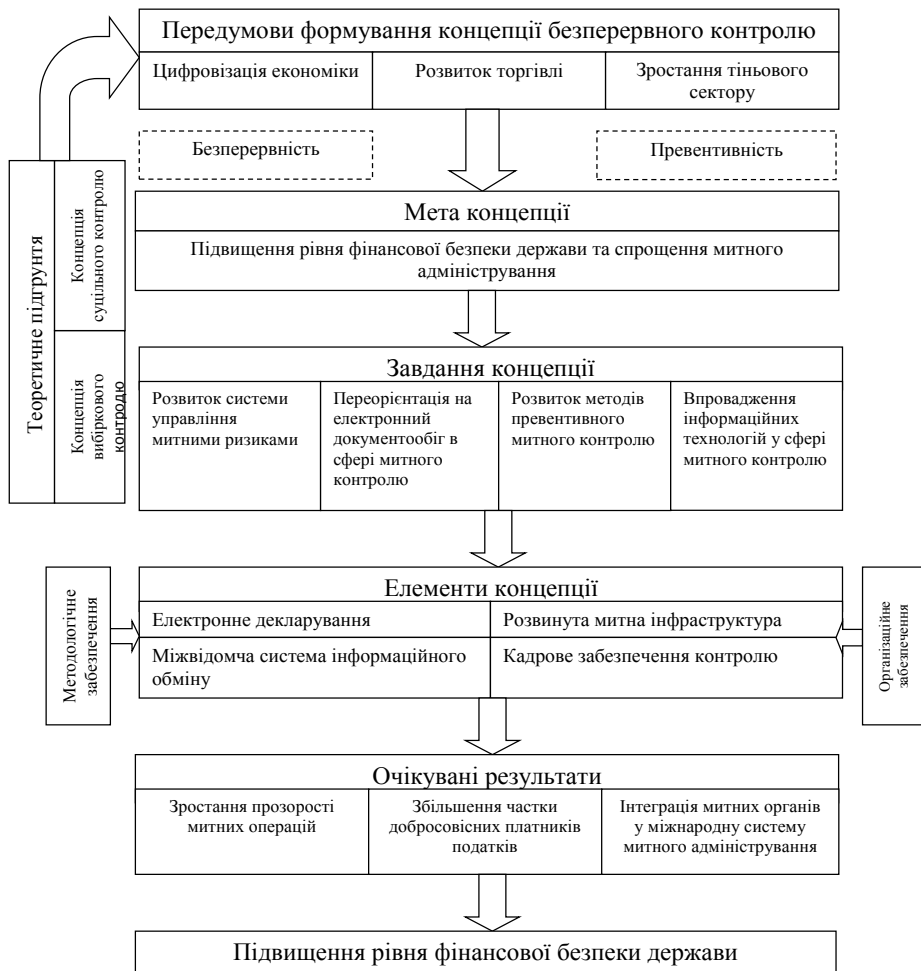


Рис. 3.4. Розвиток митного контролю на основі концепції безперервного (цифрового) контролю*

*запропоновано авторами

Незважаючи на понятійну схожість термінів «суцільний» та «безперервний» контроль, вони є різними за етимологічним значенням. Зокрема

суцільність – це ознака контролю за рівнем охоплення об’єктів, а безперервність – за періодичністю здійснення. Тому під безперервним (цифровим) контролем будемо розуміти систему митного контролю, яка охоплює всі етапи, починаючи від планування контрольних заходів й закінчуючи етапом реалізації результатів контролю (сплати донарахованих митних платежів до державного бюджету), та здійснюється в єдиному інформаційному просторі.

Незважаючи на аргументи проти впровадження концепції безперервного контролю (значні витрати на його проведення), вважаємо, що в умовах розвитку інформаційних технологій це є ефективним засобом дотримання індикаторів фінансової безпеки через можливість раннього реагування на фінансові порушення у митній сфері.

Основними передумовами впровадження та подальшого розвитку концепції безперервного (цифрового) митного контролю є:

- 1) цифровізація економіки, що вимагає застосування нових інформаційних технологій при здійсненні контролю за зовнішньоекономічною діяльністю підконтрольних суб’єктів;
- 2) розвиток торговельного співробітництва з іншими країнами-партнерами, що вимагає уніфікації та гармонізації національного законодавства з міжнародним;
- 3) зростання тіньового сектору економіки, що вимагає розробки дієвих державних заходів щодо забезпечення належного рівня національної фінансової безпеки.

Перелік передумов можна розширити, проаналізувавши вимоги міжнародних нормативних актів щодо розвитку сучасного митного контролю у світі. Згідно з Кіотською конвенцією визначальні принципи, покладені в основу діяльності національних митних служб, є такими: 1) удосконалення існуючих технологій проведення митного контролю; 2) максимальне запровадження інформаційних технологій; 3) спрощення процедури митного оформлення товарів. Виконання директив міжнародних органів підтверджує необхідність запровадження митного контролю на «цифровій основі».

Однак не можна розглядати розвиток митного контролю відокремлено від процесів, що відбуваються в сфері державного регулювання. Оскільки митні органи «інтегровані у комплексну багаторівневу систему державного фінансового контролю» [198], то удосконалення митного контролю варто досліджувати на фоні розвитку облаштування митних кордонів, уніфікації тарифів та митного законодавства, покращення взаємодії держави з міжнародними органами та країнами – партнерами.

В існуючих концепціях контролю пріоритетними принципами є достатність і вибірковість (для концепції вибіркового митного контролю) та принципи суцільності, безперервності, всебічності (для концепції суцільного митного контролю). В теорії державного фінансового контролю є ряд загальних принципів здійснення контролю, що діють незалежно від обраної теоретичної основи. До них належать принципи: 1) законності; 2) об'єктивності; 3) незалежності; 4) неупередженості; 5) відповідальності; 6) гласності; 7) ефективності; 8) превентивності. Не заперечуючи важливість загальних принципів митного контролю, пріоритетним принципом в концепції безперервного (цифрового) митного контролю є принципи превентивності та безперервності.

Використання цифрових технологій та створення єдиного інформаційного простору сприятимуть попередженню і виявленню порушень на ранній стадії (дотримання принципу превентивності) та забезпеченню можливості моніторингу за діяльністю підконтрольних суб'єктів під час перетину митного кордону (дотримання принципу безперервності). В межах сучасного митного адміністрування та митного контролю відсутній термін «суцільний» або «безперервний контроль», хоча автори наголошують на його результативності: «Підвищення результативності та якості митного контролю є можливим за рахунок створення системи наскрізного митного контролю, під яким слід розуміти попереднє інформування, декларування та проведення виїзної митної перевірки із залученням фіскальних державних інститутів» [122]. Якщо в умовах недостатнього рівня розвитку інформаційного забезпечення діяльності митних

органів концепцію безперервного контролю було складно реалізувати, то при цифровізації всіх сфер економічного та суспільного життя це є доцільним та можливим.

Основними завданнями модернізованої концепції митного контролю в системі фінансової безпеки можна вважати: 1) подальший розвиток системи управління митними ризиками; 2) удосконалення методологічного забезпечення митного контролю з орієнтацією на «безперервний контроль»; 3) широке застосування сучасних інформаційних технологій на етапі планування контрольних заходів, декларування, оцінки ризиків, виявлення митних порушень; 4) переорієнтація на електронний документообіг.

Новоствореними елементами запропонованої концепції митного контролю є: 1) електронне декларування; 2) розвинута митна інфраструктура; 3) сучасні інструменти та методи здійснення митного контролю (єдина міжвідомча система інформаційного обміну інформації та координації); 4) висококваліфіковані кадри митного контролю.

Електронне декларування товарів було розпочато в Україні у 2011 році з початком реалізації пілотного проєкту, сутність якого полягає у суцільному електронному документообігу процесів митного оформлення. Однак проблеми, які виникли при його впровадженні, обумовлені відсутністю єдиної інформаційної міжвідомчої бази різних державних органів (частина документів, наприклад, дозвільного порядку, до цього часу існує виключно у паперовій формі). Водночас до проведення та організації митного контролю залучено значну кількість суб'єктів, між якими повинна бути тісна взаємодія, що надає можливість організувати єдиний інформаційний документообіг. Тому реалізація запропонованої концепції передбачатиме одночасний розвиток всіх суб'єктів митного контролю, оскільки формувати інформаційну базу виключно в межах виконання функціональних завдань Державної митної служби є недоцільним.

Важливим напрямом забезпечення ефективності митного контролю в системі фінансової безпеки є розвиток його методологічної складової. В концепції переходу від ревізій, що мають фіскальне призначення, до аудиту

ефективності та його різновидів (митного, податкового аудиту) закладена можливість реалізації співпраці державних контролюючих органів та бізнесу для зменшення кількості податкових та митних порушень. Скорочення незаконних митних операцій, в свою чергу, позитивно впливатиме на рівень фінансової безпеки.

Традиційно під методом митного контролю розуміємо способи та прийоми його реалізації, застосування яких сприятиме розвитку механізму митного контролю. У чинному Митному Кодексі [101] порівняно з попередньою його редакцією перелік методів розширений (у законодавстві ці прийоми та способи контролю інтерпретовані як форми) та містять: 1) документальну перевірку; 2) митний огляд; 3) облік товарів, транспортних засобів комерційного призначення; 4) опитування громадян та посадових осіб підконтрольного підприємств; 5) огляд територій та приміщень; 6) фактичну перевірку; 7) направлення запитів для встановлення автентичності документів; 8) пост-митний контроль.

Розділ 6 Загального додатка Кіотської конвенції зазначає, що національна система процедур контролю повинна будуватися на основі ризику та вибіркової митного контролю. Цим вимогам відповідає впровадження митного пост-аудиту та електронних перевірок. Вважається, що митний пост-аудит є важливою складовою забезпечення митної безпеки держави, який при його правильному використанні здатний перетворитися на «... домінуючий інструмент митного контролю ЄС» [104]. Водночас проведений аналіз наукових праць з його дослідження виявив відсутність системного підходу до його впровадження на практиці.

Основними передумовами поширення митного пост-аудиту в Україні є такі: 1) активізація зовнішньоекономічної діяльності держави та необхідність врахування правил міжнародної торгівлі; 2) недосконалість існуючих методів митного контролю в контексті їх застосування під час митного оформлення та їх пропуску через кордон; 3) наявність законодавчого забезпечення організації та здійснення митного контролю. Погоджуємося з позицією, що правильніше митний пост-аудит розглядати як спосіб контролю на основі методів аудиту [75]

– це сукупність заходів, за допомогою яких митна служба переконується у правильності заповнення декларацій на товари та достовірності визначених у них даних, перевіряючи наявні у причетних до декларування осіб відповідні книги обліку рахунків, документи, облікову документацію та комерційну інформацію [104]. В такому тлумаченні предмет контролю на основі методів аудиту співпадає з предметом документальної перевірки, використання яких регламентується Митним Кодексом України, а саме: виїзних (планових та позапланових) та невиїзних. Відмінності між документальною перевіркою та митним аудитом полягають лише у характерних особливостях операцій, що підлягають митному контролю, які обумовлені специфікою предметної галузі державної митної справи. В цілому порівняння документальної перевірки з іншими контрольними заходами дозволяє виділити: 1) специфічність предмета документальної перевірки (його предмет є більш широким, ніж предмет аудиту); 2) перелік підконтрольних об'єктів обмежується виключно суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності. Виходячи з необхідності усунення порушень митного законодавства, більш доцільним для впровадження у практику контрольної діяльності у митній сфері є аудит, який має превентивний характер, що дозволяє виявити порушення на ранніх стадіях.

Цілком слушною є пропозиція застосування методів митного контролю, заснованих на аудиті, не лише в діяльності Державної митної служби, але і Державної податкової служби, а також при проведенні спільних контрольних заходів. Методологія митного контролю, заснована на використанні методів аудиту, включає попередній аудит та пост-аудит. Попередній митний аудит передбачає розробку аудиторських програм на етапі планування контрольних заходів при оцінці профілів ризику підконтрольних суб'єктів. Включення до плану-графіку перевірок суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності з високим рівнем ризику є одним з методів забезпечення превентивності контролю та попередження порушень. Використання митного пост-аудиту, на думку низки дослідників [187], є одним із результативних заходів запобігання порушенням,

що допомагає митним органам своєчасно виконувати економіко-регуляторну, захисну та фіскальну функції.

Крім митного пост-аудиту, є доцільним використовувати електронні перевірки, включаючи можливість застосування зустрічних звірок. Згідно із законодавством електронна перевірка як окремий вид контрольних заходів здійснюється на підставі заяви платника податків з незначним ступенем ризику [120]. Водночас в умовах цифрової економіки та діджиталізації електронні контрольні заходи мають важливе значення.

Передумовою впровадження електронних перевірок також є і поширення електронного декларування митних операцій суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності: нормативно-правовими актами з питань державної митної справи (Митним кодексом України, Положенням про митні декларації) не встановлено обмежень щодо подання митному органу електронної митної декларації, а також база даних електронних копій вантажних митних декларацій. Додатково проявом діджиталізації у діяльності митних органів є формування автоматизованої системи аналізу та управління ризиками. В основі такої системи покладений системний аналіз митних порушень за його видами, випадків недостовірного декларування та ухилень від сплати митних платежів. Система аналізу та управління ризиками впроваджена вже на етапі оцінювання ризиків.

Для повноцінного впровадження системи електронних перевірок митними органами є необхідним розширити їх повноваження, пов'язані з доступом до фінансової звітності та бухгалтерських документів не лише імпортера, але транзитних суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності. Це надасть можливість здійснювати моніторинг, що покращить процеси митного оподаткування.

Важливим напрямом розвитку методологічної складової новоствореної концепції митного контролю є застосування інших методів контролю, зокрема, митної ревізії (інспектування). Митна ревізія є методом наступного документального контролю, призначенням якої є виявлення недоліків попереднього та поточного митного контролю. Модернізовану концепцію митного контролю є доцільним будувати на підставі органічного поєднання

методів, заснованих на аудиті, та митної ревізії. Крім того, митна ревізія згідно із законодавством може проводитися виключно за місцем розташування митного органу, що надає можливість визначити її характер як камеральний. В межах концепції безперервного контролю вважаємо за необхідне нормативно врегулювати питання щодо її здійснення за місцем реєстрації учасника зовнішньоекономічної діяльності або за місцем випуску митних товарів. В цілому розвиток методологічного забезпечення митного контролю потрібно досліджувати в контексті використання поєднання методів попереднього, поточного та наступного контролю (рис. 3.5).

Важливим елементом модернізованої концепції безперервного (цифрового) митного контролю є єдина міжвідомча система інформаційного обміну інформації та координації. Впровадження сучасних інструментів та методів здійснення митного контролю вимагатиме удосконалення інформаційного забезпечення митного контролю, що включає налагодження інформаційного обміну між експортерами та імпортерами і митними органами. З одного боку, такий обмін сприятиме реалізації суспільного запиту щодо спрощення митних формальностей, з іншого, дозволить реалізувати інтереси держави щодо наповнення державного бюджету. З метою розвитку інформаційного забезпечення як елементу концепції безперервного (цифрового) митного контролю запропоновано такі заходи.

По-перше, введення посад (наприклад, клієнт-менеджерів), які будуть відповідальними за супровід зовнішньоекономічної діяльності великих експортерів-імпортерів. Їх функціональні обов'язки будуть включати проведення консультацій з митних операцій, вирішення «конфлікту інтересів» між владою та суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності.

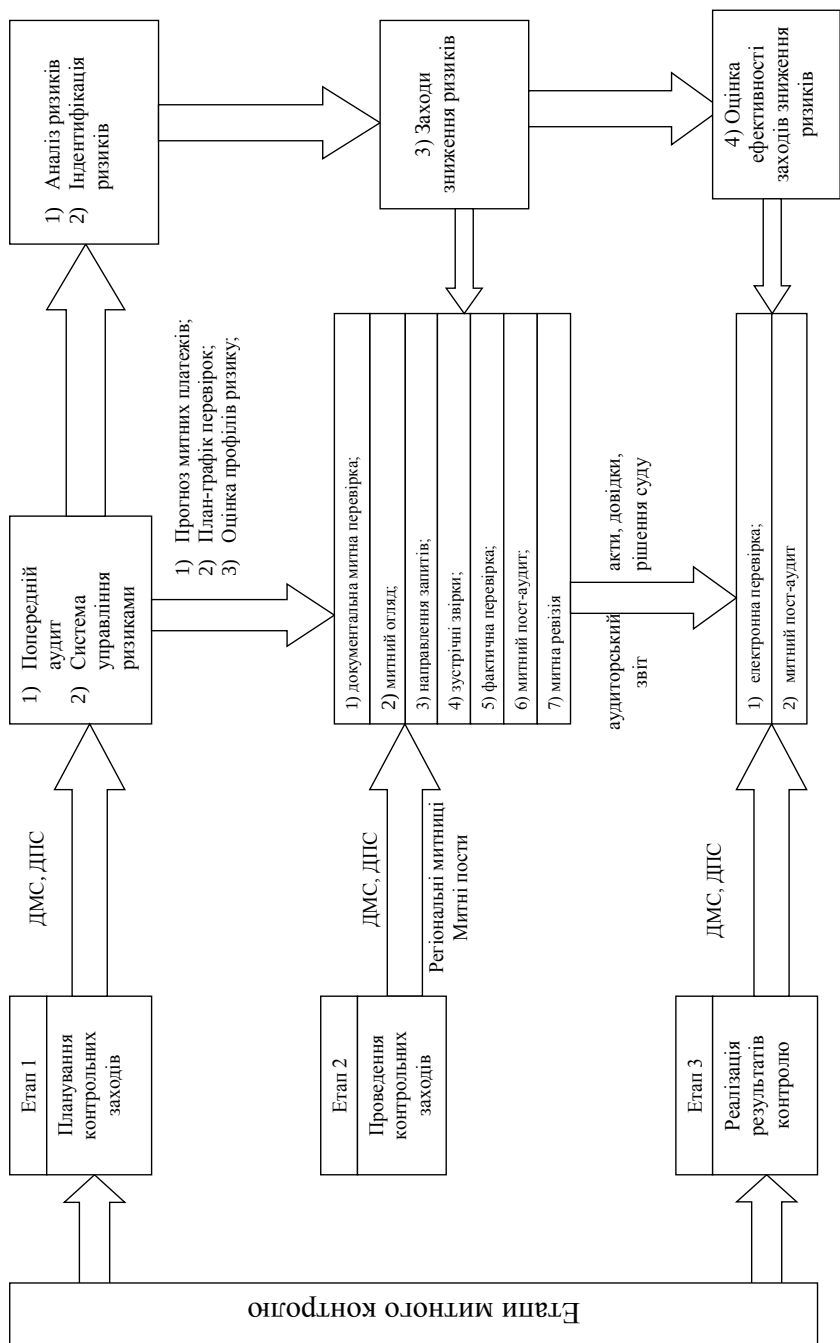


Рис. 3.5. Розвиток методологічної складової митного контролю в межах концепції його безперервності*складено авторами

Перевагою існування такої посади є обізнаність у специфіці зовнішньоекономічної діяльності конкретного імпортера чи експортера та можливість удосконалення роботи митниць на підставі розуміння проблем, що виникають у митних операціях. За результатами опитувань суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності [64], 80 % респондентів виступили за створення постійно діючого та надійного каналу комунікації з митними органами.

По-друге, підвищення зручності та прозорості розміщення інформації на інтернет-сайтах Державної митної служби (роз'яснення та консультації з митних питань). Це також дозволяє подавати звернення та отримувати відповіді в електронному режимі. Важливим є офіційний характер таких консультацій, які є основою для прийняття управлінських рішень експортерами – імпортерами.

По-третє, випуск тематичних довідників з узагальненою інформацією про особливості оподаткування митних товарів, нетарифні та тарифні заходи тощо.

По-четверте, в межах розвитку інформаційного забезпечення митного контролю необхідним є розробка механізму вирішення спорів. Існуючий досудовий механізм адміністративного оскарження є неефективним, оскільки суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності подають скарги до територіальних митниць, які й приймали рішення щодо предмета спору. З метою об'єктивності вирішення спірних ситуацій у досудовому впровадженні є необхідним сформувати незалежний орган з вирішення спорів (який є колегіальним та включатиме представників митного органу та громадськості).

По-п'яте, необхідно диференціювати митні порушення за рівнем суспільної небезпеки. Є потреба у розробці механізму інформаційного повідомлення суб'єктами підприємницької діяльності митних органів щодо самостійно виявлених порушень. У такій ситуації є доцільним ініціювання електронних перевірок, які використовуються в подібних випадках суб'єктами, що застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності; суб'єктами мікро-, малого, середнього підприємництва згідно з п. 75.1.2 Податкового Кодексу [120].

З метою більш широкого впровадження електронних перевірок запропоновано такі заходи:

- 1) розширення повноважень митних органів щодо доступу до бухгалтерських документів транзитних суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності;
- 2) імплементація закордонного досвіду інших країн щодо впровадження митного пост-аудиту;
- 3) внесення змін у Податковий кодекс щодо можливості ініціювання електронних перевірок не лише суб'єктами підприємницької діяльності малого бізнесу, але і великих платників податків;
- 4) внесення змін до митних декларацій через інструменти електронного декларування;
- 5) отримання суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності всіх документів митного характеру в електронному вигляді (наприклад, дозволів);
- 6) автоматична ідентифікація контрольних заходів за результатами аналізу ризиків;
- 7) застосування практики «віддаленого митного декларування», сутність якого – у неспівпадінні місця розташування митних товарів та місця митного оформлення.

По-шосте, відійти від застарілого фіскального підходу при адмініструванні митних платежів (зокрема, удосконалити механізм повернення надмірно сплачених митних платежів під час відновлення режиму вільної торгівлі).

Процедурно найбільш поширеними напрямками митного контролю у системі фінансової безпеки є: 1) контроль митної вартості; 2) система оцінки та управління митними ризиками; 3) митний пост-аудит (контроль після випуску товарів).

Вважаємо за необхідне розширити та доповнити ці напрями, зважаючи на місце Державної податкової служби в організаційній структурі державного фінансового контролю як суб'єкта, що здійснює контроль за надходженням податків та платежів до бюджету. До напрямів митного контролю додатково зараховано: 1) планування контрольних заходів щодо прогнозування митних

платежів до бюджету; 2) проведення контрольних заходів; 3) етап реалізації результатів контролю (сплата штрафів, нарахованих органами податкової служби до державного бюджету суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності).

Очікуваними результатами (наслідками впровадження) концепції митного контролю є:

- 1) зростання частки добросовісних платників податків – суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності;
- 2) інтеграція митних органів у міжнародну систему митного адміністрування;
- 3) підвищення рівня фінансової безпеки держави (передусім, бюджетної та валютної);
- 4) зростання прозорості митних операцій.

Таким чином, нами запропоновано модернізовану концепцію митного контролю в системі фінансової безпеки, призначену для виконання таких завдань:

- 1) розвиток системи управління митними ризиками;
- 2) удосконалення методологічного забезпечення митного контролю з орієнтацією на «безперервний контроль»;
- 3) широке застосування сучасних інформаційних технологій на етапі декларування, оцінки ризиків, виявлення митних порушень;
- 4) переорієнтація на електронний документообіг.

Новоствореними елементами запропонованої нової концепції митного контролю є: 1) електронне декларування; 2) розвинута митна інфраструктура; 3) сучасні інструменти та методи здійснення митного контролю (єдина міжвідомча система інформаційного обміну інформації та координації); 4) висококваліфіковані кадри митного контролю. Впровадження концепції митного контролю сприятиме зростанню частки добросовісних платників податків – суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності; інтеграції митних органів у міжнародну систему митного адміністрування; підвищенню рівня фінансової безпеки держави (передусім, бюджетної та валютної); зростанню прозорості митних операцій.

ВИСНОВКИ ДО ТРЕТЬОГО РОЗДІЛУ

1. Сформовано і доведено гіпотезу, що результати митного контролю (у формі донарахованих сум митних платежів до бюджету) суттєво впливають на показники виконання бюджету та рівень фінансової безпеки держави. З використанням статистичного пакету обробки даних STATISTIK побудовано економіко-математичну модель, яка визначила наявність кореляційного взаємозв'язку між доходами зведеного бюджету та донарахованими сумами митних платежів, стягнутих регіональними митницями, та за судовими рішеннями в результаті проведених документальних перевірок. Модель з високим рівнем статистичної значущості показує, що зростання суми митних платежів, стягнутих регіональними митницями, позитивно впливає на суму доходів державного бюджету у відповідному році. Це надає можливість спрогнозувати значення доходів державного бюджету у плановому році з урахуванням отриманих сум митних платежів.

2. Удосконалено методичний підхід до виявлення, оцінки та усунення стратегічних розривів як об'єкта митного контролю під час дослідження питань забезпечення фінансової безпеки, розроблений на підставі методики «GAP-аналізу», що, на відміну від попередніх, в якості контрольного показника визначає величину розрахованих GAP-розривів між запланованими та фактично отриманими сумами митних надходжень до державного бюджету; оцінку причин виникнення стратегічних розривів та дозволяє сформулювати стратегічні ініціативи щодо розвитку митного контролю у системі фінансової безпеки держави, пов'язані зі структурою його механізму.

3. Запропоновано організаційну модель митного контролю в контексті забезпечення фінансової безпеки держави. На відміну від існуючої моделі реалізації митної політики, розроблена організаційна модель відрізняється такими ознаками: 1) новим елементом організаційної моделі митного контролю є правоохоронний орган, який виконує функції координатора між податковою та митною службами, слідчі та оперативні функції у сфері виявлення та усунення порушень митних правил; 2) перехід від дворівневої системи організації митного

контролю (стратегічний, оперативний рівень) до трирівневої (стратегічний, оперативний, тактичний), яка дозволяє диференціювати його за рівнем відповідальності суб'єктів формування та реалізації митної політики у системі фінансової безпеки держави; 3) формування відділів внутрішнього аудиту у структурах Державної митної та податкової служб; 4) збереження у структурі митного контролю регіональних митниць як визначального суб'єкта реалізації митного контролю на тактичному рівні; 5) модель дозволяє відійти від ототожнення митного контролю з реалізацією виключно фіскальної функції, і бути орієнтованою на виконання цілого комплексу функцій (захисної, соціальної). Реалізація запропонованої організаційної моделі митного контролю в системі фінансової безпеки сприятиме захисту національних інтересів, зниженню та усуненню митних порушень суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності.

4. Сформовано передумови розвитку концепції безперервного (цифрового) митного контролю, зокрема: 1) цифровізація економіки, що вимагає застосування нових інформаційних технологій при здійсненні контролю за зовнішньоекономічною діяльністю підконтрольних суб'єктів; 2) розвиток торговельного співробітництва з іншими країнами – партнерами, що вимагає уніфікації та гармонізації національного законодавства з міжнародним; 3) зростання тіньового сектора економіки, що вимагає розробки державних заходів щодо забезпечення національної фінансової безпеки.

5. Запропоновано модернізовану концепцію митного контролю в системі фінансової безпеки, призначену для виконання таких завдань: 1) розвиток системи управління митними ризиками; 2) удосконалення методологічного забезпечення митного контролю з орієнтацією на «безперервний контроль»; 3) широке застосування сучасних інформаційних технологій на етапі декларування, оцінки ризиків, виявлення митних порушень; 4) переорієнтація на електронний документообіг. Новоствореними елементами запропонованої нової концепції митного контролю є: 1) електронне декларування; 2) розвинута митна інфраструктура; 3) сучасні інструменти та методи здійснення митного контролю

(єдина міжвідомча система інформаційного обміну інформації та координації); 4) висококваліфіковані кадри митного контролю. *Очікуваними результатами* (наслідками впровадження) концепції митного контролю є: 1) зростання частки добросовісних платників податків-суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності; 2) інтеграція митних органів у міжнародну систему митного адміністрування; 3) підвищення рівня фінансової безпеки держави (передусім, бюджетної та валютної); 4) зростання прозорості митних операцій.

6. З метою більш широкого впровадження електронних перевірок запропоновано такі заходи: розширення повноважень митних органів щодо доступу до бухгалтерських документів транзитних суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності; імплементація закордонного досвіду інших країн щодо впровадження митного пост-аудиту; внесення змін у Податковий кодекс щодо можливості ініціювання електронних перевірок не лише суб'єктами підприємницької діяльності малого бізнесу, але і великих платників податків; внесення змін до митних декларацій через інструменти електронного декларування; отримання суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності всіх документів митного характеру в електронному вигляді (наприклад, дозволів); автоматична ідентифікація контрольних заходів за результатами аналізу ризиків; застосування практики «віддаленого митного декларування», сутність якого – у неспівпадінні місця розташування митних товарів та місця митного оформлення.

7. Впровадження сучасних інструментів та методів здійснення митного контролю вимагатиме удосконалення інформаційного забезпечення митного контролю, що надає можливість запропонувати такі заходи: 1) введення посад (наприклад, клієнт-менеджерів), які будуть відповідальними за супровід зовнішньоекономічної діяльності великих експортерів – імпортерів; 2) підвищення зручності та прозорості розміщення інформації на інтернет-сайтах Державної митної служби (роз'яснення та консультації з митних питань); 3) випуск тематичних довідників з узагальненою інформацією про особливості оподаткування митних товарів, нетарифні та тарифні заходи тощо; 4) розробка механізму вирішення спорів; 5) диференціювання митних порушень за рівнем

суспільної небезпеки; 6) удосконалення механізму повернення надмірно сплачених митних платежів під час відновлення режиму вільної торгівлі; 7) розширення повноважень митних органів щодо доступу до бухгалтерських документів транзитних суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності; 8) імплементація закордонного досвіду інших країн щодо впровадження митного пост-аудиту; внесення змін у Податковий кодекс щодо можливості ініціювання електронних перевірок не лише суб'єктами підприємницької діяльності малого бізнесу, але і великих платників податків; 9) автоматична ідентифікація контрольних заходів за результатами аналізу ризиків.

Основні результати та положення даного розділу опубліковані авторами у наукових працях [79].

ВИСНОВКИ

Вирішення актуального наукового завдання поглиблення теоретичних засад, розширення методичного інструментарію та формування організаційних положень щодо розвитку митного контролю у системі забезпечення фінансової безпеки держави дозволило сформулювати наступні висновки та пропозиції теоретичного і практичного характеру.

1. Оцінка існуючих наукових підходів до розкриття сутності категорії «митний контроль» (функціонального, процесного, методологічного та фінансового) дозволило зробити висновок про комплексний характер останнього. На підставі застосування декомпозиційного аналізу запропоновано уточнене трактування цієї категорії як особливого виду державного фінансового контролю, що здійснюється у зонах митного контролю уповноваженими суб'єктами під час переміщення товарів та інших предметів (залежно від їх виду та мети переміщення), сплати митних платежів, виконання приписів контролюючих органів, моніторингу виконання приписів, визначеними методами (документальна перевірка, огляд, постмитний аудит, опитування тощо) та спрямований на попередження порушень та дотримання підконтрольними суб'єктами чинного законодавства. На відміну від існуючих трактувань цієї категорії, предметні межі митної інспекції розширено на етапи контролю за сплатою митних платежів, виконання та моніторинг приписів контролюючих органів, що відповідатиме концепції безперервного контролю.

2. Обґрунтовано концептуальні засади формування системи фінансової безпеки, яка складається з трьох взаємопов'язаних підсистем: функціонально-цільової, яка містить принципи, мету, завдання та функції системи фінансової безпеки; суб'єктно-об'єктної (рівні, суб'єкти, об'єкти фінансової безпеки, диференційовані за виділеними рівнями); забезпечувальної підсистеми (кадрове, нормативно-правове, методологічне, організаційне та інформаційне забезпечення). Входом до запропонованої системи є фактори зовнішнього

середовища, під впливом яких вона трансформується, виходом – індикатори та показники, що дозволяють оцінити дієвість системи.

3. Доведено, що розробка майбутньої стратегії забезпечення фінансової безпеки в країні повинна формуватися через впровадження відповідного механізму усунення та блокування зовнішніх та внутрішніх загроз національній економіці (механізму митного контролю). Уточнено поняття механізму митного контролю як процесу впливу суб'єкта митного контролю на об'єкт за допомогою методів, які використовуються в межах здійснюваної митної політики для дотримання визначеного рівня фінансової безпеки держави за наявності сформованого нормативно-правового, кадрового, інформаційного та організаційного забезпечення. Це обумовило формування структури вище зазначеного механізму в системі фінансової безпеки держави, що містить суб'єктно-об'єктну складову механізму, які взаємодіють шляхом використання контрольних методів; блок оцінки результатів контролю з позиції дотримання встановлених індикаторів фінансової безпеки; управлінське рішення за результатами проведеного митного контролю.

4. Враховуючи структуру механізму митного контролю та його дві взаємопов'язані складові – бюджетний (фіскальний) та валютний контроль, проведено моніторинг результативності контрольно-перевірочної діяльності контролюючих суб'єктів за такими видами контрольних заходів: 1) заходи бюджетного (фіскального) контролю, які включають: а) дотримання податкового, валютного та митного законодавства; б) оцінку повноти сплати митних платежів до бюджету; в) контроль правомірності застосування суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності митних пільг; 2) заходи валютного контролю, які здійснюються в межах компетенції контролюючих суб'єктів. Визначено, що більшість контрольних функцій митниць зосереджено на реалізації фіскальних контрольних заходів, що потребує розвитку митного контролю в напрямі посилення його превентивності та впровадження системи безперервного контролю.

5. Виявлено взаємозв'язок потенційних загроз системі фінансової безпеки держави з недосконалістю підсистем механізму митного контролю, що надало можливість ідентифікувати: загрози суб'єктно-об'єктної складової та її забезпечення (організаційного, нормативно-правового, кадрового та інформаційного); загрози, пов'язані з неефективним обранням та застосування контрольних методів; загрози, обумовлені функціонуванням блоку оцінки результатів контролю з позиції дотримання встановлених індикаторів фінансової безпеки та блоку прийняття управлінського рішення за результатами проведеного митного контролю. Така ідентифікація сприятиме розробці заходів нівелювання негативного впливу означених загроз через удосконалення та розвиток складових механізму митного контролю, спрямованого на їх попередження та уникнення.

6. Розроблено науково-методичний підхід до оцінювання ефективності митного контролю в системі забезпечення фінансової безпеки держави, який є поєднанням підходу, орієнтованого на «бенчмаркінг результатів» із застосуванням методу Евклідової відстані, та клієнтоорієнтованого підходу, результатом використання якого є визначення інтегрального показника ефективності діяльності регіональних митниць та ідентифікація місця кожної митниці в отриманому кінцевому рейтингу шляхом проведеного ранжування з використанням методики «суми місць». Прикладне застосування запропонованого науково-методичного підходу дозволило визначити ефективність діяльності митних органів з позиції збільшення митних надходжень до бюджету та забезпечення відповідного рівня фінансової безпеки, встановити ступінь задоволеності користувачів митних послуг діяльністю митних органів у контексті формування «сервісної митниці».

7. Удосконалено методичний підхід до виявлення, оцінки та усунення стратегічних розривів як об'єкта митного контролю при дослідженні питань забезпечення фінансової безпеки, розроблений на підставі методики «GAP-аналізу», що в якості контрольного показника визначає величину розрахованих GAP-розривів між запланованими та фактично отриманими сумами митних

надходжень до державного бюджету; дозволяє оцінити причини виникнення стратегічних розривів та дозволяє сформувати стратегічні ініціативи щодо розвитку митного контролю у системі фінансової безпеки держави, пов'язані зі структурою його механізму. Прикладна реалізація запропонованих стратегічних ініціатив та напрямів удосконалення нормативно-правового забезпечення митного контролю у системі фінансової безпеки повинна сприяти: 1) розвитку економіки країни та входження до європейського економічного простору; 2) розвитку взаємовигідних форм співробітництва з іншими державами; 3) усуненню негативного впливу зовнішніх та внутрішніх загроз на систему фінансової безпеки.

8. Запропоновано модель організаційної структури митного контролю, що відрізняється такими ознаками: 1) новим елементом організаційної моделі є правоохоронний орган, який виконує функції координатора між податковою та митною службами, слідчі та оперативні функції у сфері виявлення та усунення порушень митних правил; 2) тривірневою системою митного контролю (стратегічний, оперативний, тактичний рівні), яка дозволяє диференціювати його за рівнем відповідальності суб'єктів формування та реалізації митної політики у системі фінансової безпеки держави; 3) формуванням відділів внутрішнього аудиту у структурах Державної митної та податкової служб; 4) збереженням у структурі митного контролю регіональних митниць як визначального суб'єкта реалізації митного контролю на тактичному рівні; 5) орієнтацією моделі на безперервність митного контролю. Впровадження запропонованої організаційної моделі митного контролю в системі фінансової безпеки сприятиме захисту національних інтересів, зниженню та усуненню митних порушень суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності.

9. Розроблено модернізовану концепцію митного контролю в системі забезпечення фінансової безпеки на основі принципу безперервності, елементами якої є електронне декларування; розвинута митна інфраструктура; сучасні інструменти та методи здійснення митного контролю (єдина міжвідомча система інформаційного обміну інформації та координації); кваліфіковані кадри

митного контролю. Очікуваними результатами (наслідками впровадження) концепції митного контролю є: 1) зростання частки добросовісних платників податків – суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності; 2) інтеграція митних органів у міжнародну систему митного адміністрування; 3) підвищення рівня фінансової безпеки держави (передусім, бюджетної та валютної); 4) зростання прозорості митних операцій.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Актуальні питання теорії та практики митної справи: монографія/ за заг. ред. І.Г. Бережнюка. Хмельницький: ПП Мельник, 2013.
2. Александрова М. М. Гроші. Фінанси. Кредит: навч.-метод. посіб. Київ: ЦУЛ, 2002. 336 с.
3. Арлашкин А.Ю. Формирование механизма контроля государственных (муниципальных учреждений). *Вестник Института экономики Российской академии наук*. 2015. № 1. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/formirovanie-mehanizma-kontrolya-gosudarstvennyh-munitsipalnyh-uchrezhdeniiy/viewer>
4. Архірейська Н.В. Аналіз підходів до оцінювання ефективності митної справи. *Ефективна економіка*. № 7. 2014. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3176>
5. Барановський О.І. Фінансова безпека в Україні (методологія оцінки та механізми забезпечення): монографія. Київ: КНТЕУ, 2004. 759 с.
6. Bardash S.V., Baraniuk Yu.R. Financial audit as a part of state administration in Ukraine: condition and public need. *Baltic Journal of Economic Studies*. 2016. Volume 2, Number 2. Riga: Izdevnieciba "Baltija Publishing", P. 5-14.
7. Бардаш С.В., Лаговська О. А., Новак О.С. Роль похідних фінансових інструментів у забезпеченні фінансової безпеки держави. *Ефективна економіка*. 2021. №1. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=8714>
8. Бардаш С.В., Новак О.С. Ідентифікація сутності та загальних принципів митного контролю. *Облік і фінанси*. 2020, № 4 (90). С. 38-44.
9. Bardash. S., Osadcha T. Current status of state financial control of Ukraine and ways of its improvement. *Baltic Journal of Economic Studies*. Volume 6. Number 2. Riga: Publishing House "Baltija Publishing", 2020. P. 17-24.
10. Бардаш С.В. Трансформація концептуальних засад державного фінансового контролю. *Міжнародний науковий журнал "Інтернаука". Серія: Економічні науки*. 2017. № 3. С. 83-90. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/mnjie_2017_3_17.

11. Барышникова Е.Ю. Факторы эффективности в управлении таможенным делом. *Транспортное дело России*. 2009. №3. С. 90-92.
12. Беззуб І. Проблеми та перспективи створення Національного бюро фінансової безпеки в Україні. *Громадська думка про правотворення*. 2018. № 7 (151). С. 6–13. URL: <http://nbuviap.gov.ua/images/dumka/2018/7.pdf>
13. Беликов А. П. Особенности понятия механизма государственного финансового контроля. Пробелы в российском законодательстве. *Юридический журнал*. 2008. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/osobennosti-ponyatiya-mehanizma-gosudarstvennogo-finansovogo-kontrolya>
14. Бережнюк І.І. Митне регулювання в системі економічної безпеки національної економіки: автореф. дис....канд. ек. наук: 08.00.03 / Університет держ. фіск. служби. Ірпінь, 2019.
15. Бережнюк І.Г. Митне регулювання України: національні та міжнародні аспекти: монографія. Дніпропетровськ: Академія митної служби України, 2009. 543 с.
16. Білуха М., Микитенко Т. Теоретико-методичні аспекти митного контролю. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2013. №9. С.16-22.
17. Бирюкова В.Е. Система целевых индикаторов развития таможенной службы РФ и разработка предложений по ее совершенствованию. *Экономические науки*. 2019. №21. URL: <https://novaum.ru/public/p1535>
18. Boyes W., Melvin M. Economics, Ninth Edition. South-Western, Cengage Learning, 2013. P. 371.
19. Борейко Н.М., Коваленко Ю.М., Краснова Т.Д. Оподаткування електронної комерції в Україні: монографія. Київ: Алерта, 2017. 230 с.
20. Bradlow D. Reforming the Global Financial Architecture: Is Real Change Coming? [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://digitalcommons.wcl.american.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1018&context=fac_works_papers
21. Бригинец А.А. Правове забезпечення фінансової безпеки України: автореф. дис...д-ра юрид. наук: 12.00.07 / Держ. фіск. служба України. Ірпінь. 2017. 464 с.

22. Бровкина Н.Д. Основы финансового контроля: учеб. пособие / под. ред. М.В. Мельник. Москва: Магистр, 2007. С. 42-43
23. Бурцев В. Факторы финансовой безопасности России. *Корпоративный менеджмент*. 2001. №1. URL: <https://www.cfin.ru/press/management/2001-1/burtsev.shtml>
24. Виговська Н.Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2008. 532 с.
25. Виговська Н.Г., Дячек С.М. Трансформація державного фінансового контролю в контексті забезпечення національної економічної безпеки. *Приазовський економічний вісник*. 2019. №5 (16). URL: http://pev.kpu.zp.ua/journals/2019/5_16_uk/41.pdf
26. Виговська Н.Г., Дячек С.М. Реформування системи фінансового контролю за виконанням місцевих бюджетів. *Вісник СумДУ. Серія Економіка*. 2020. №3. С. 63-71. URL: https://visnyk.fem.sumdu.edu.ua/issues/3_2020/7.pdf
27. Виговська Н.Г., Славіцька А.Ю. Місце зовнішнього державного фінансового контролю у національній контрольній системі України. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія «Економічні науки»*. 2016. №4 (78). С. 219-228.
28. Виговська Н.Г., Шиманська К.В., Костишин Ю.С. Стратегічні ініціативи щодо розвитку митного контролю у системі забезпечення фінансової безпеки держави. *Облік і фінанси*. 2021. №2 (92). С. 25-34.
29. Vyhovska N., Polchanov A., Frolov S., Kozmenko Y. The effect of it-transformation of the country's financial potential during the post-conflict reconstruction. *Public and Municipal Finance*. 2018. Volume 7. Issue 3. P. 15-25.
30. Vyhovska N., Aleksandrova M.M., Dovgaliuk V.V., Diachek S.M., Lytvynchuk I.V. Transformation of Financial Relations of Business Entities in the Context of Globalization. *Journal of Advanced Research in Law and Economics* [S.l.]. 2019. v. 9. n. 8. P. 2868-2884. URL: <https://journals.aserspublishing.eu/jarle/article/view/4156>
31. Габричидзе Б. Н. Таможенная служба в Российской Федерации. Москва: Юрид. лит., 1993. 208 с.

32. Гаращук В.М. Теоретико-правові проблеми контролю та нагляду у державному управлінні: автореф. дис... д-ра юрид. наук: 12.00.07 / Нац. юрид. акад. України імені Я.Мудрого. Харків, 2003. 35 с.
33. Голубь А.А. Таможенная ревизия в системе форм таможенного контроля. *Вестник АГТУ*. 2006. №5. С. 246-254.
34. Горшенев В.М., Шахов И.Б. Контроль как правовая форма деятельности. Москва: Юрид. лит., 1987. 176 с.
35. Гребельник О. П. Митне регулювання зовнішньоекономічної діяльності: підручник. Київ: Центр навчальної літератури, 2005. 696 с.
36. Гребельник О. П. Основи митної справи: навчальний. Київ: Центр навчальної літератури, 2003. 600 с.
37. Гречкина О.В. Вопросы таможенного контроля в свете реализации новой концепции. *Ученые записки Казанского государственного университета*. 2010. Т.152. Кн. 4. С. 90-95.
38. Гривківська О.В. Забезпечення фінансової безпеки сільського господарства: монографія. Тернопіль: Астон, 2012. 340 с.
39. Губа М.О. Місце і роль митного оподаткування в системі економічної безпеки держави. *Економіка, фінанси, право*. 2012. №11. С. 23-26.
40. Губин Н.П. Общий механизм государственного контроля (надзора): понятие, виды, нормативно-правовое регулирование. *Вестник Ростовского государственного экономического университета*. 2016. №1 (53). С. 164-170.
41. Гуд А.М. Організація митно-правового регулювання зовнішньоекономічної діяльності: автореф. дис....канд. ек. наук: 12.00.07 / Університет держ. фіск. служби. Ірпінь, 2017.
42. Гуменюк О.Г. До питання про основні принципи митного регулювання зовнішньоекономічної діяльності. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки»*. 2016. Вип. 16. Ч. 4. С. 113-116.
43. Гунько К.І. Сервісна функція митних органів: потенціал теоретичного аналізу. *Економічний вісник*. 2018. №1. С. 69-74.

44. Дем'янчук С.Г. Аналітико-статистичні моделі для прогнозування та підвищення ефективності функціонування систем митного контролю: автореф. дис. ... канд. техн. наук : 05.13.06 / Нац. транспорт. ун-т. Київ. 2005. 19 с.
45. Денисенко С.І. Міжнародно-правові стандарти спрощення та гармонізації митних процедур у сфері міжнародної торгівлі: дисертація: спец. 12.00.11 – міжнародне право / Український державний університет фінансів та міжнародної торгівлі. Одеса. 2015. 287 с.
46. Деякі питання реалізації концептуальних напрямів реформування системи органів, що реалізують державну митну політику: розпорядження Кабінету Міністрів України від 13 травня 2020 р. № 569-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/569-2020-%D1%80> (дата звернення: 22.02.2020).
47. Дмитрик А.Б. Окремі питання удосконалення інституту митного оформлення. URL: http://pap.in.ua/1_2016/55.pdf (дата звернення: 02.09.2019)
48. Додаток II до Протоколу про внесення змін до Міжнародної конвенції про спрощення та гармонізацію митних процедур (Загальний додаток): приєднання від 05.10.2006. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/976_007 (дата звернення: 23.10.2019).
49. Дубодєлова А.В., Юринєць О.В. Особливості та технологія внутрішнього бенчмаркінгу на підприємстві. *Маркетинг і менеджмент інновацій*. 2013. №2. С. 64-73.
50. Дудчак В.І., Мартинюк О.В. Митна справа: навч. посібник Київ: КНЕУ, 2002. 310 с.
51. Дьомін Ю. М. Правові засади організації та здійснення митного контролю в Україні: теоретичні та практичні проблеми: автореф. дис.: спец. 12.00.07 / Київ. 2006. 439 с.
52. Дюмулен И. И. Всемирная торговая организация от А до Я: терминологический справочник . Москва: ВАВТ, 2006. 215 с.

53. Есин С.О. Государственный финансовый контроль в Республике Беларусь (теоретические аспекты): монографія. МСН: Акад. упр. при Президенте Респ. Беларусь, 2006. 171 с.
54. Єрмошенко М.М. Фінансова безпека держави: національні інтереси, реальні загрози, стратегія забезпечення: монографія. URL: Режим доступу: <http://www.disslib.org/upravlinnjaekonomichnoju-bezpekoju-pidpryyemnytstva>.
55. Жорін Ф. Л. Правові основи митної справи в Україні (конспект курсу лекцій з програмних тем): навчальний посібник. Київ: КНЕУ, 2001. 248 с.
56. Засади формування бюджетної політики держави: монографія / За наук. ред. М.М. Єрмошенка. Київ: НАУ, 2003. 284 с.
57. Звіт Державної фіскальної служби за 2014-2019 рр. URL: <http://sfs.gov.ua/data/files/240396.pdf>
58. Иванча И.И. Развитие государственного финансового контроля в системе таможенных органов: автореф. дис. канд. экон. наук: спец. 08.00.10 / Ростовский государственный экономический университет. Ростов-на-Дону. 2009. 24 с.
59. Івашко О. Фінансова безпека України в умовах кризових явищ в економіці. *Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Л. Українки*. 2015. №2. С. 61-66.
60. Калашникова И.А. Таможенный контроль и система управления рисками как наиболее действенные административно-предупредительные меры, применяемые в сфере таможенного дела. *Вестник ЮУрГУ. Сер. Право*. 2006. №5. С. 272-273.
61. Каленський М.М. Оновлена митна служба України: Крок за кроком до Європейських стандартів. *Митниця*. 2004. №2. С.2–4.
62. Калініченко А.І. Митна безпека як складова національної безпеки України. *Право та інновації*. №2 (10). 2015. С. 14-18.
63. Касьяненко В.О., Антонюк Н.А., Миронова А.М., Люльов О.В. Індикатори фінансової безпеки держави в умовах світової глобалізації. *Вісник СумДУ. Серія «Економіка»*. 2019. №4. С.87-92.

64. Керівні принципи для митної справи в Україні. Київ: Бізнес-центр «Горизонт Парк». URL: https://chamber.ua/wp-content/uploads/2020/01/guidelines_for_customs_policy_in_ukraine_ua.pdf
65. Clark C. Conditions of Economic Progress. London: Macmillan, 1940.
66. Клян Ф. Г. Міжнародно-правове регулювання переміщення товарів через митний кордон: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.11 / Укр. Державний університет фінансів і міжнародної торгівлі. Київ. 2011. 17 с.
67. Kovalenko Yu., Sydorovych O., Levchenko V., Kvasnytska R., Pinchuk A., Zhuk O. Formation and Evolution of Models of Financial Systems and Financial Markets in National Economies. Proceedings of the 34rd International Business Information Management Association Conference (IBIMA) 13-14 November 2019 Madrid, Spain. P. 2669-2681. (WoS)
68. Коваленко Ю. М., Ткачик Ф. П. Концепти удосконалення митного регулювання зовнішньої торгівлі в Україні. Економіка та митно-правові відносини. Тернопіль: ТНЕУ, 2018. №8. С. 48–55.
69. Козырин А. Н. Таможенное право России. Общая часть. Москва: Спарк, 1995. 291 с.
70. Койло В.В. Формування фінансової безпеки України під впливом залучення кредитних ресурсів міжнародних фінансових організацій: автореф. дис. ...канд.екон. наук: 08.00.08 / Сумський державний університет. Суми. 2018. 19 с.
71. Кондрат Е.Н. Значение финансового контроля в системе финансовой безопасности государства. Вестник МГИМО-Университета. 2011. №(3(18)). С. 267-271.
72. Константинова Н. А. Совершенствование механизма государственного финансового контроля как инструмента устойчивого социально-экономического развития: автореф. дис.канд.ек.наук: спец. 08.00.01/ ФГОУ ВПО «Чувашский государственный университет имени И.Н. Ульянова». 2005. URL: <http://economy-lib.com/sovershenstvovanie-mehanizma-gosudarstvennogo->

finansovogo-kontrolya-kak-instrumenta-ustoychivogo-sotsialno-ekonomicheskog#ixzz6Hn89hkJW

73. Конфино К.В. Применение методов аудита в целях совершенствования таможенного контроля после выпуска товаров. *Экономика устойчивого развития*. 2016. №4 (28). С. 44-51.
74. Кормич Б.А. Державно-правовий механізм митної політики України: монографія. Одеса: Астропринт, 2000. 180 с.
75. Короп О. В. Сутність і призначення митного контролю після пропуску товарів через митний кордон. *Бюлетень Міністерства юстиції України*. 2012. № 12. С. 132-138. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/bmju_2012_12_23
76. Костишин Ю.С. Концептуальні засади дослідження митного контролю // *EUROPEAN COOPERATION*. Vol.1 (45). 2020. С. 51-62. URL: https://european-cooperation.eu/index.php/EC/issue/view/46/1_45
77. Костишин Ю.С. Методичні підходи до оцінки ефективності митного контролю. *Сучасні виклики сталого розвитку бізнесу: тези виступів Міжснр. наук. конф.* (Житомир, 5-6 листопада 2020 р.). Житомир: Житомирська політехніка, 2020. 404 с. С. 254-255.
78. Костишин Ю.С. Митний контроль: оцінка наукових підходів. *Розвиток інтегрованої звітності підприємств: міжнародна наукова конференція* (Житомир, 4-5 жовтня 2019 р). Житомир, 2019 р. С. 338-340.
79. Костишин Ю.С. Модернізація митного контролю в системі фінансової безпеки держави. *Аспекти прогнозування економічного та соціального розвитку країни: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції* (Дніпро, 30 січня 2021 року). Дніпро: НО «Перспектива», 2021. С. 101-106.
80. Костишин Ю.С. Науково-методичний підхід до оцінювання ефективності митного контролю в системі фінансової безпеки. *Економіка, управління та адміністрування*. (2020). № 4 (94) С. 88-98.
81. Костишин Ю.С. Суб'єктний склад механізму митного контролю в Україні. *Тези Всеукраїнської науково-практичної on-line конференції здобувачів вищої освіти*

- і молодих учених, присвяченої Дню науки* (Житомир, 11-15 травня 2020 р.). Житомир: "Житомирська політехніка", 2020. С.311.
82. Кривіцький В.Б. Генезис інституційного забезпечення митного контролю в Україні. *Економічний аналіз*. 2017. Том 27. № 4. С. 342-346.
 83. Кримчак Л.А., Рудніченко Э.М. Удосконалення інформаційної складової економічної безпеки зовнішньоекономічної діяльності вітчизняних підприємств у контексті реалізації основних положень постмитного аудиту. *БізнесІнформ*. 2019. № 7. С. 211 -215.
 84. Крюкова І.О., Лагодієнко Н.В. Імплементація поточкових концепцій у науково-методичні аспекти управління фінансовою безпекою підприємств АПВ. *Проблеми і перспективи економіки та управління*. 2015. №2 (2). С. 212-218.
 85. Кузьмін О.Є. Формування і використання інформаційної системи управління економічним розвитком підприємства: монографія. Львів: Вид-во Нац. ун-ту "Львівська політехніка", 2006. 368 с.
 86. Lagovska O, Ilin V., Kotsupatriy M., Ishchenko M. PRIORITY DIRECTIONS OF TAX POLICY CHANGE IN THE INFORMATION SPHERE. *Scientific Bulletin of National Mining University*. 2020. №3.
 87. Lagovska O, Kuksa I., Savitskyi A., Biriuk O. Methodological approaches to the optimization in economy. *Financial and credit activity: problems of theory and practice*. 2018. №2.(Web of Science).
 88. Ларионова Н. Исследование совершенствования таможенного контроля товаров и транспортных средств. *Вопросы управления*. 2012. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/issledovaniyovershenstvovaniyatamozhennogo-kontrolya-tovarv-i-transportnyh-sredstv>
 89. Ластовченко І.В. Фінансові показники як основа механізму регулювання економіки. *Фінанси України*. 1998. № 3. С. 73–80.
 90. Липатова Н.Г. Имитационное моделирование процессов таможенного контроля: монография. Москва: Изд-во Российской таможенной академии, 2015. 164 с.
 91. Логінова А.С., Демичев А.А. Основы таможенного дела: учебник. ИЦ «Интермедия». Спб. 2014.

92. Myers S.C. Financial architecture. *European Financial Management*. 1999. Vol. 5. № 2. P. 133 – 141.
93. Малиновская В.М. Таможенное право России: учебник по публичному и частному праву в 2-х томах. Т.1: Публичное право. Москва: Статут, 2008. С. 371-487.
94. Мацука В.М. Механізм забезпечення фінансової безпеки держави. *Актуальні проблеми науки та освіти: збірник матеріалів XXII підсумкової науково-практичної конференції викладачів МДУ / За заг. ред. К.В. Балабанова*. Маріуполь: МДУ, 2020. 249 с. С. 32-33
95. Мелих О. Фінансова безпека держави: сутність, критерії оцінки та превентивні заходи заходи зміцнення. *Економічний аналіз*. 2013. Випуск 12. Частина 2. С. 266-272.
96. Мельник В.М. Фінансова архітектура національних корпорацій та її вплив на ефективність фінансової діяльності. Тернопіль: Астон, 2012. 244 с.
97. Миколаєць А.П. Методологічні основи організації державного контролю в Україні. *Наукові праці. Державне управління*. Випуск 278. Том 290. С. 144-147.
98. Митна справа: словник-довідник / кер. авт. кол. Ю. П. Соловков. Дніпропетровськ: АМСУ, 1999. 322 с.
99. Митна енциклопедія: у 2 т. / редкол.: І. Г. Бережнюк (відп. ред.) та ін. Хмельницький : ПП Мельник А. А., 2013. Т. 2. 536 с.
100. Митне регулювання / за ред. В. М. Голомовзий та ін. Львів: Вид-во Нац. ун-ту «Львівська політехніка», 2004. 240 с.
101. Митний кодекс України від 13 березня 2012 року № 4495-17. *Відомості Верховної Ради України*. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17> (дата звернення: 20.10.2019).
102. Митний Кодекс України від 12.12.1991 № 1970: поточна редакція від 16.05.2008: втрата чинності 13 березня 2012 року. (дата звернення: 20.10.2019).

103. Митний контроль та митне оформлення / за ред. Каленського М.М. Київ: Т-во «Знання», КОО. 2002. 284 с.
104. Митниця в 21 сторіччі. Зростання росту та розвитку шляхом сприяння та безпеки кордону. Бачення Всесвітньої митної організації. ВТО. Брюссель. Червень 2008. URL: <http://sfs.gov.ua/diynalist-/mijnarodne-/vsesvitna-mitna-organizatsiya>
105. Міжнародна конвенція про спрощення і гармонізацію митних процедур від 08.05.1973 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_643#Text
106. Мосякіна О.А. Митна політика та принципи її реалізації в Україні. *Публічне управління та митне адміністрування*. 2015. №2 (13).
107. Наконечна Н.В. Методологічні підходи щодо оцінювання рівня фінансової безпеки України. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2013. Вип. 23.14. С. 281-287.
108. Новікова К.І. Глобалізаційні виклики митній безпеці держави. *Вісник Запорізького національного університету. Сер. "Економічні науки"*. 2012. № 4. С. 174-180.
109. Новосад І. Митна безпека як важлива складова економічної безпеки держави. *Світ фінансів*. 2015. №2. С.145-153.
110. Обрусна С.Ю., Пасинчук К.М., Чубань В.С. Організаційно-правові аспекти фінансової безпеки України. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2019. № 5. С. 99-103
111. Оганян К. И. Совершенствование механизма налогового контроля по налогу на прибыль: дис. ... канд. экон. наук: спец. 08.00.10/ РЭА им. Г.В.Плеханова. Москва. 2002. 195 с.
112. Осадча Н.В., Ляшенко В.І. Регуляторна складова у формуванні державної митної політики. URL: file:///C:/Users/fem_vng/Downloads/econpr_2009_5_3.pdf
113. Офіційний сайт Державної фіскальної служби України. URL: <http://sfs.gov.ua/diynalist-/mijnarodne-/vsesvitna-mitna-organizatsiya> (дата звернення: 12.03.2020).
114. Офіційний сайт Державної служби статистики України URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення: 12.03.2020).

115. Пашко П.В., Пашко Д.В. Реформування податкових та митних органів: інституціональний аспект // I Міжнародний форум «Розвиток державного фінансового контролю в контексті економічної безпеки країни»: тези конференції (23 травня 2019 р., м. Ірпінь). С. 54-57.
116. Пашко П.В. Функції митної політики. *Вісник Академії митної служби України. Серія: Економіка*. 2009. № 1. С. 16-22. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/vamsue_2009_1_5
117. Педченко Н.С., Дячек С.М. Розвиток методичних підходів до оцінки рівня фінансової безпеки банківської системи України. *Економіка, управління та адміністрування*. Вип. 1 (91). 2020. С. 133-145.
118. Петрук О.М., Костишин Ю.С. Механізм митного контролю в системі забезпечення фінансової безпеки держави. *Облік і фінанси*. 2020. № 2 (88). С. 93-102. URL: <http://www.afj.org.ua/ua/article/752/> (1,19 д.а.)
119. Петрук О.М., Костишин Ю.С. Ідентифікація та оцінка загроз системі фінансової безпеки держави у сфері митного контролю. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2020. Вип. 2 (46). С. 40-51. URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/123456789/7760> (Index Copernicus, Google Scholar, DOAJ; WorldCat, BASE, Ulrich's Periodical Directory, RePec).
120. Податковий кодекс України від 02.12.2010 №2755-VI (зі змінами і доповненнями). *Відомості Верховної Ради України*. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 25.10.2019)
121. Попов В.М. Системный анализ в управлении социально-экономическими процессами. Ростов на-Дону: Изд-во СКАГС, 2002. 501 с.
122. Попова Л.А. Алгоритм формирования универсального механизма выездной таможенной проверки импортных операций в условиях ограниченности ресурсов таможенных органов. *Проблемы экономики и управления нефтегазовым комплексом*. 2014. №10. С 48-54.
123. Порядок взаємодії інформаційних систем Державної податкової служби України та Державної митної служби України щодо обміну інформацією, необхідною для адміністрування податків, зборів та інших обов'язкових

- платежів, здійснення контрольних процедур щодо дотримання податкового та митного законодавства: наказ Міністерства фінансів України від 10 червня 2020 р. № 286. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0593-20#n16> (дата звернення 12.04.2019).
124. Постанова Верховного Суду України №807/3168/14 від 18.01.2018 р. URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/71692611> (дата звернення: 13.08.2020).
125. Предборський В.А. Економічна безпека держави: монографія. Київ: Кондор. 2005. 391 с.
126. Про валюту і валютні операції: Закон України від 21.06.2018 р. №2473-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2473-19#Text> (дата звернення: 13.05.2020)
127. Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади: указ Президента України від 24.12.2012, № 726/2012. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/726/2012>. (дата звернення: 05.09.2019).
128. Про захист інформації в інформаційно-телекомунікаційних системах: Закон України від 05.07.1994 № 80/94-ВР. URL: https://kodeksy.com.ua/pro_zahist_informatsiyi_v_informatsijnoelekunikatsijnih_sistemah/8.htm (дата звернення: 02.09.2019).
129. Про затвердження Методики розрахунку рівня економічної безпеки України: наказ Міністерства економіки України від 02.03.2007. №60. Втрата чинності від 29.10.2013. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0060665-07#Text> (дата звернення 03.05.2019).
130. Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України: постанова Кабінету Міністрів України від 6 березня 2019 р. № 227. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-%D0%BF#Text> (дата звернення 06.04.2020).
131. Про затвердження Положення про Управління внутрішньої безпеки Державної митної служби України та Примірної посадової інструкції головного інспектора з питань внутрішньої безпеки митного органу: наказ Державної митної служби України від 24.12.2012 № 740. URL:

- https://ips.ligazakon.net/document/MK120919?an=10&ed=2012_12_24 (дата звернення: 06.09.2019).
132. Про затвердження Порядку здійснення митного контролю за переміщенням через митний кордон України товарів та інших предметів з використанням морського, річкового та поромного транспорту: наказ ДМС від N 26 від 23.01.2001, втрата чинності від 29.10.2004. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0119-01#Text> (дата звернення 06.04.2020).
133. Про затвердження Правил митного контролю за переміщенням через митний кордон України суден закордонного плавання: наказ Державної митної служби України від 29.06.1995 р. № 283 (втрата чинності від 07.02.2001) (дата звернення: 06.09.2019).
134. Про затвердження Примірної структури регіональної митниці, митниці та Вимог до штатної структури регіональної митниці, митниці: наказ Державної митної служби України від 05.12.2011 №1025. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1025342-11#Text> (дата звернення 12.05.2020).
135. Про зовнішньоекономічну діяльність: Закон України. URL <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/959-12> (дата звернення: 15.10.2019).
136. Про єдиний збір, який справляється у пунктах пропуску (пунктах контролю) через державний кордон України: Закон України (зі змінами, внесеними згідно із Законом № 2530-VIII від 06.09.2018). *Відомості Верховної Ради України*. 1999. №51. ст. 454. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1212-14#Text> (дата звернення: 1.07.2020)
137. Про ліквідацію митних органів: наказ ДМСУ країни від 29.01.2008 р., 61. URL: http://uazakon.com/documents/date_b1/pg_gswswm.htm. (дата звернення 06.10.2019).
138. Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади [Електронний ресурс]: указ Президента України від 09.12.10. №1085/2010 (із змінами та доповненнями). URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/U1085_10.html.

139. Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності»: Закон України від 05.04.2007 № 877-V. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. 2007. № 29. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/877-16#Text> (дата звернення: 1.08.2020).
140. Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті: Закон України №185/94-ВР від 23.09.1994 р. (Редакція станом на 07.02.2019). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/185/94-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 8.08.2020).
141. Про Рахункову Палату України: Закон України (зі змінами, внесеними № 1052-IX від 03.12.2020). *Відомості Верховної Ради (ВВР)*. 2015. № 36. ст.360. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19#Text> (дата звернення 21.03.2020).
142. Про результати аудиту ефективності виконання повноважень державними органами щодо забезпечення контролю за дотриманням суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності вимог валютного законодавства: Звіт Рахункової Палати, затв. Рішенням Рахункової Палати від 26.06.2018 р. №15-5. URL: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2018/15-5_2018/zvit_15-5_2018.pdf (дата звернення 12.03.2020).
143. Про результати аудиту ефективності та обґрунтованості застосування податкових пільг з податку на додану вартість за операціями з постачання та ввезення на митну територію України лікарських засобів і медичних виробів: Звіт Рахункової Палати, затв. Рішенням Рахункової Палати від 06.03.2018 №4-6. URL: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2018/4-6_2018/Zvit_4-6_2018.pdf (дата звернення 12.03.2020).
144. Про результати аудиту ефективності функціонування системи електронного адміністрування реалізації пального з метою контролю за надходженням акцизного податку: Звіт Рахункової Палати, затв. Рішенням Рахункової Палати від 11.09.2018 № 23-2. URL: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2018/23-2_2018/Zvit_23-2_2018.pdf (дата звернення 12.03.2020)

145. Про результати аудиту ефективності використання державних коштів, спрямованих на досягнення цілей Базельської конвенції про контроль за транскордонними перевезеннями небезпечних відходів та їх видаленням»: Звіт Рахункової Палати, затв. рішенням Рахункової палати від 03.12.2019 №36-3. URL: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2019/36-3_2019/Zvit_36-3_2019.pdf (дата звернення 12.03.2020).
146. Про результати аналізу ефективності виконання державними органами повноважень в частині контролю за дотриманням вимог податкового та митного законодавства при наданні гуманітарної допомоги: Звіт Рахункової Палати, затв. Рішенням РПУ від 10.03.2020 №5-4. URL: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2020/54_2020/Zvit_54_2020.pdf (дата звернення 12.03.2020).
147. Про результати аналізу обґрунтованості планування (прогнозування) надходжень акцизного податку до державного бюджету: Звіт Рахункової палати, затв. Рішенням РПУ від 13.09.2017 No 18-6. URL: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2017/18-6_2017/Zvit_18-6_2017.pdf (дата звернення 12.03.2020).
148. Про результати аудиту ефективності управління Міністерством енергетики та вугільної промисловості України об'єктами державної власності у сфері транзиту, експорту та імпорту енергоносіїв: Звіт Рахункової Палати, затв. Рішенням РПУ від 19.12.2017No 26-5. URL: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2017/26-5_2017/zvit_26-5_2017.pdf (дата звернення 12.03.2020).
149. Про результати аудиту ефективності планування та результативності контролю за повнотою нарахування і своєчасністю надходжень єдиного збору, який справляється у пунктах пропуску (пунктах контролю) через державний кордон України: Звіт Рахункової Палати, затв. Рішенням РПУ від 09.07.2019 №17-1. URL: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2019/17-1_2019/Zvit_17-1_2019.pdf (дата звернення 12.03.2020).

150. Про результати аудиту обґрунтованості планування та результативності контролю за повнотою нарахування і своєчасністю надходжень акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів до Державного бюджету України: Звіт Рахункової Палати, затв. рішенням Рахункової Палати від 22.10.2019 №29-2. URL: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2019/29-2_2019/zvit_29 (дата звернення 12.03.2020).
151. Про результати аудиту ефективності використання органами державного управління коштів державного бюджету на заходи з реформування системи управління державними фінансами: Звіт Рахункової Палати, затв. Рішенням РПУ від 20.08.2019 No 20-7. URL: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2019/20-7_2019/Zvit_20-7_2019.pdf (дата звернення 12.03.2020).
152. Про результати аудиту ефективності виконання органами Державної фіскальної служби України повноважень у сфері державної митної справи та боротьби з правопорушеннями під час застосування митного законодавства, Звіт Рахункової Палати, затв. Рішенням РПУ від 30.05.2017 №12-3. URL: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2017/12-3_2017/zvit_12-3_2017.pdf (дата звернення 12.03.2020).
153. Про результати аудиту ефективності планування та повноти надходжень акцизного податку з пива до державного бюджету: Звіт Рахункової Палати, затв. Рішенням РПУ від 13.09.2016 №17-6. URL: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2016/zvit_17-6_2016/Zvit_17-6.pdf (дата звернення 12.03.2020).
154. Про результати аудиту ефективності виконання повноважень територіальними органами Державної фіскальної служби у Одеській, Миколаївській та Херсонській областях в частині контролю за повнотою нарахування та своєчасністю сплати до державного бюджету митних платежів суб'єктами підприємницької діяльності: Звіт Рахункової Палати, затв. Рішенням РПУ від 30.06.2016 №13-5. URL: <https://rp.gov.ua/upload->

- files/Activity/Collegium/2016/zvit_13-5_2016/Zvit_13-5.pdf (дата звернення 12.03.2020).
155. Про результати аудиту ефективності виконання повноважень територіальними органами Державної фіскальної служби у Дніпропетровській та Запорізькій областях за дотриманням суб'єктами господарювання, які здійснюють зовнішньоекономічну діяльність, законодавства України з питань державної митної справи: Звіт Рахункової Палати, затв. Рішенням РПУ від від 22.03.2016 No 5-7. URL: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2016/zvit_5-7_2016/Zvit_5-7.pdf (дата звернення 12.03.2020).
156. Про систему валютного регулювання і валютного контролю: декрет Кабінету Міністрів України. №15-93 від 19.02.1993 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/15-93#Text> (дата звернення: 12.02.2020)
157. Про створення регіональних митниць та ліквідацію деяких митниць наказ ДМС України від 15.09.2006 р. №785. URL: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1025.11470.0>. (дата звернення 03.10.2019).
158. Про створення територіальних митних управлінь: постанова Кабінету міністрів України від 08.07.1994 р., №465. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/465-94-%D0%BF>. (дата звернення 03.10.2019).
159. Про схвалення Концепції реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю до 2020 року: розпорядження Кабінету міністрів України від 10 травня 2018 р. № 310-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/310-2018-%D1%80#Text> (дата звернення 03.12.2020).
160. Про схвалення Концепції забезпечення національної безпеки у фінансовій сфері: розпорядження Кабінету Міністрів України від 15.08.2012 № 569-р. URL: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article%3Fart_id=352861&cat_id=5406 3(дата звернення 04.12.2020).

161. Про утворення Державного митного комітету України: указ Президента України від 11.12.1991, №1. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1/91> (дата звернення 06.04.2020).
162. Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь. Москва: ИНФРА-М, 2006.
163. Rajsingh P.V. The global financial crisis and neo-liberal financialization Critical Studies on Corporate Responsibility. *Governance and Sustainability*. 2016. 11, pp. 57-73.
164. О Стратегии развития таможенной службы Российской Федерации до 2020 года: распоряжение Правительства РФ от 28.12.2012 №2575-р; ред. от 10.02.2018. URL: <https://customs.gov.ru/activity/programmy-razvitiya/strategy>
165. Ревак І. О. Суб'єкти та об'єкти фінансової безпеки – базові складові фінансової безпеки держави. *Вісник економіки транспорту і промисловості*. 2010. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/objects-and-subjects-to-financial-safety-a-base-component-systems-to-financial-safety-state>
166. Про встановлення Митного кодексу Союзу: регламент Європейського парламенту І Ради ЄС № 952/2013 від 9 жовтня 2013 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_009-13#Text (дата звернення 5.02.2020).
167. Рекуненко І.І. Визначення рівня фінансової безпеки фондового ринку України. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2016. №9. С. 699-702.
168. Річні звіти про виконання державного бюджету за 2010-2019 рр. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/richna-zvitnist2019> (дата звернення 12.02.2020).
169. Рожко О. Д., Ткаченко Н. В., Коваленко Ю. М. Науково-методичний підхід до бюджетного стратегування за допомогою застосування програмно-цільового методу. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики*, 2020, Vol. 2, № 33, Р. 335–344 (WoS).
170. Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки: розпорядження Кабінету міністрів України від 8

- лютого 2017 р. № 142-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-%D1%80#Text> (дата звернення: 1.07.2020).
171. Про схвалення концептуальних напрямів реформування системи органів, що реалізують державну податкову та митну політику: розпорядження Кабінету міністрів України від 27 грудня 2018 р. № 1101-р. URL: <https://www.kmu.gov.ua/npas/pro-shvalennya-konceptualnih-napryamiv-reformuvannya-sistemi-organiv-shcho-realizuyut-derzhavnu-podatkovu-ta-mitnu-politiku> (дата звернення: 5.02.2021).
172. Про схвалення Стратегії розвитку системи управління ризиками у сфері митного контролю на період до 2022 року: розпорядження Кабінету Міністрів України від 27.12.2017 № 978-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/978-2017-%D1%80#n10> (дата звернення: 5.02.2021).
173. Ross L. Financial Development and Economic Growth: Views and Agenda. *Journal of Economic Literature*. 1997. 35 (2)., pp. 688-726
174. Руднева З.С. Состояние, оценка и направления развития таможенного контроля после выпуска товаров. *Вестник университета*. 2019. №1. С. 138-144.
175. Савицька О. Оцінка та шляхи забезпечення фінансової безпеки України. *Економічний форум*. 2012. № 3. С.14-20.
176. СБУ викрила керівництво Східної митниці на організації корупційної схеми на понад 5 мільйонів гривень: офіційний сайт СБУ. URL:<https://ssu.gov.ua/novyny/sbu-vykryla-kerivnytstvo-skhidnoi-mytntysi-na-orhanizatsii-koruptsiinoi-skhemy-na-ponad-5-milioniv-hryven>
177. Селезнев В. Таможенный контроль сменил акценты. *Таможня*. 2017. №5 (412). С. 4-6.
178. Сергієнко Л.К. Фінансова безпека – складова економічної безпеки України. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2015. №13. С. 148-152.
179. Серемин Р.Н., Смолина Е.С. Таможенный контроль: понятие, виды, формы и методы. *Актуальные вопросы экономики и управления*. С. 166-168.

180. Синчак В.П. Фінансова безпека сільськогосподарських підприємств. *Вісник Сумського національного аграрного університету. Серія «Фінанси і кредит»*. 2009. №2. С. 45-49.
181. Словник української мови: в 11 томах. Том 8. 1977.
182. Сніщенко Р.Г. Основні аспекти забезпечення фінансової безпеки держави як регулятора фінансового ринку. *Економіка та держава*. 2017. №11. С. 34-38.
183. Соловьева И.В. Сущность таможенного риска и его роль в условиях современной концепции таможенного регулирования. *Вестник Ростовск. гос. экон. ун-та «РИНХ»*. 2008. №26. С. 334-343.
184. Стельмашук А.М. Підвищення ролі митної політики в системі захисту внутрішнього ринку. *Інноваційна економіка: всеукр. наук.-виробн. журн.* 2011. №6. С. 279-286.
185. Степашин С.В., Столяров Н.С., Шохин С.О., Жуков В.А. Государственный финансовый контроль: учебник для вузов. СПб.: Питер, 2004. С. 106.
186. Сухоруков А. І. Проблеми фінансової безпеки України: Київ: НППМБ, 2004. 117 с.
187. Ткачик Ф.П., Баран Р.Б. Сучасні орієнтири вдосконалення митного контролю в Україні. *Економіка та інноваційний розвиток національного господарства*. 2013. №1. С.67-72.
188. Тронин С. А. Финансовый механизм корпоративного контроля в холдингах : дис. ... канд. экон. наук: спец. 08.00.10 / Волгоград. 2006. 151 с.
189. Федоткин В.В. Таможенный контроль, принципы его проведения и классификация видов. *Вестник МФЮА*. 2012. №4. С. 60-95.
190. Федотов О.П. Адміністративно-правова концепція здійснення державної митної справи: теорія та практика: дис. на здобуття наук. ступеня д. юр. н.: спец. 12.00.07/ Національний університет «Одеська юридична академія». Одеса. 2016.
191. Фінанси: підручник / за ред. С.І. Юрія, В.М. Федосова. 2-е вид. Київ: Знання, 2012. 687 с.
192. Халипов С.В. Таможенное право (Таможенное регулирование внешнеэкономической деятельности). Москва: Зерцало-М, 2001. 272 с.

193. Чаленко А.Ю. О неопределенности термина «механизм» в экономических исследованиях. *Капитал страны*. 2010. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/o-ponyatiynou-neopredelennosti-termina-mehanizm-v-ekonomicheskikh-issledovaniyah>
194. Чубань В.С., Пасинчук К.М. Теоретико – правові аспекти фінансової безпеки України. Національні правові системи в умовах глобалізації (пам'яті професора О.Г. Мурашина: матеріали круглого столу (м. Київ, 21 березня 2019 року). НАВС. С. 152-157.
195. Чуманова В.В. Обеспечение эффективности механизма государственного контроля и надзора в системе местного самоуправления: автореф. дис....канд. юр. наук: 12.00.02 / Южно-Уральский государственный университет. Челябинск, 2008.
196. Shashkin A.N. Administrative and legal regulation of customs control after the release of goods: dis.cand. legal Sciences. 2015. 12 (14). 77 p.
197. Шевченко Н. В. Механізм оцінки ефективності державного фінансового контролю в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.08 / Українська академія банківської справи. Суми. 2011. 21 с.
198. Шевчук О.А. Системы управления рисками как средство повышения эффективности таможенного контроля. *Эффективное антикризисное управление*. 2013. №1. С. 90-96.
199. Schinasi G.J. Defining Financial Stability. *IMF Working Paper*. 2004. October. 19 p.
200. Шлемко В.Т., Бінько І.Ф. Економічна безпека України: сутність і напрямки забезпечення. Київ: НІСД, 1997. 144 с.
201. Щодо імплементації статті 67 Договору: Директива Ради (88/361/ЄЕС) від 24 червня 1988 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_182#Text (дата звернення: 05.02.2021).
202. Яковлев І.П. Форми і методи публічного адміністрування у державній митній справі: дис. канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 / Одеська юридична академія. Одеса. 2016. 224 с.

203. Яценко Н.П. Повышение эффективности таможенного контроля на основе совершенствования механизма классификации товаров: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.05 / Российская таможенная академия. Москва. 2004. 163 с.

ДОДАТКИ

Визначення митного контролю у наукових джерелах

№ з/п	Визначення митного контролю	Джерело
1	2	3
1	Митний контроль – це необхідні дії митних органів, спрямовані на дотримання юридичними й фізичними особами встановлених законів і правил, які регулюють порядок увезення, вивезення або транзиту вантажів, транспортних засобів, валюти і валютних цінностей	Габричидзе Б. Н. Таможенная служба в Российской Федерации. М. : Юрид. лит., 1993. 208 с. Козырин А. Н. Таможенное право России. М.: Спарк, 1995. 291 с.
2	Це комплекс заходів, які здійснюються національною митною службою з метою забезпечення ввезення та вивезення товарів і транспортних засобів та інших операцій з ними (наприклад, перевірка правильності нарахування митних платежів) відповідно до законів держави. Митний контроль здійснюється шляхом перевірки документів та відомостей про товари і транспортні засоби, митного огляду товарів або транспортних засобів. Окремо необхідно, що особлива увага приділяється митному контролю, що ґрунтується на методі аудиту (англ. audit-based control)	Дюмулен И. И. Всемирная торговая организация от А до Я: терминологический справочник. М.: ВАВТ, 2006. 215 с. Митна енциклопедія: у 2 т. / редкол.: І. Г. Бережнюк (відп. ред.) та ін. Хмельницький: ПП Мельник А. А., 2013. – Т. 2. 536 с
3	Скупність заходів, які здійснюються митними органами з метою забезпечення дотримання законодавства країни про митну справу й міжнародних договорів, укладених державою, контроль за виконанням яких покладено на ці органи	Митне регулювання : навчальний посібник / В. М. Голомовзий, Л. А. Панкова, О. Ю. Григор'єв та ін. Львів : Вид-во Нац. ун-ту «Львівська політехніка», 2004. 240 с. Жорін Ф. Л. Правові основи митної справи в Україні (конспект курсу лекцій з програмних тем): навчальний посібник. К.: КНЕУ, 2001. 248 с.
4	Сукупність заходів, що здійснюються митними органами з метою забезпечення додержання норм законодавства держави у сфері митної діяльності та міжнародних договорів, укладених у встановленому законом порядку, він є ключовою функцією діяльності митних органів, має специфічні ознаки, форми та режими проведення	Клян Ф. Г. Міжнародно-правове регулювання переміщення товарів через митний кордон : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.11 «Міжнародне право» / Ф. Г. Клян. К., 2011. 17 с.

Закінчення додатка А

1	2	3
5	Митний контроль – сукупність заходів, що здійснюються митними органами в межах своєї компетенції з метою забезпечення додержання норм національних нормативно-правових актів із питань митної справи, міжнародних договорів, укладених в установленому порядку. Водночас форма та обсяг контролю визначаються самостійно митними органами	Гребельник О. П. Митне регулювання зовнішньоекономічної діяльності : підручник. К.: Центр навчальної літератури, 2005. 696 с. Гребельник О. П. Основи митної справи : навчальний посібник. К.: Центр навчальної літератури, 2003. 600 с.
6	Митний контроль передбачає: перевірку документів і маркування, огляд та облік транспортних засобів, товарів, валюти, цінностей та інші, регульовані чинним законодавством держави дії службових осіб митниці, спрямовані на забезпечення дотримання юридичними та фізичними особами порядку переміщення через митний кордон товарів та інших предметів	Митна справа: словник-довідник/кер. авт. кол. Ю. П. Соловков. Дніпропетровськ : АМСУ, 1999. 322 с.
7	це встановлені дії митних органів щодо товарів і транспортних засобів, які переміщуються через митний кордон, а також осіб, причетних до такого переміщення, для гарантування реалізації митних правил»	Бережнюк І. Г. Митне регулювання України: національні та міжнародні аспекти : монографія / І. Г. Бережнюк. – Дніпропетровськ : Академія митної служби України, 2009. – 543 с
8	Митний контроль – це сукупність заходів, що здійснюються митними органами з метою забезпечення додержання вимог Митного кодексу України, законодавчих та інших нормативно-правових актів із митної справи, міжнародних договорів України, укладених в установленому законом порядку	Гребельник О. П. Митне регулювання зовнішньоекономічної діяльності: підручник. К.: Центр навчальної літератури, 2005. 696 с.
9	Це один з видів фінансового контролю суб'єктів господарювання, які ввозять, вивозять, здійснюють транзит, передають, зберігають і використовують товари, що переміщуються між митними територіями»	Білуха М., Микитенко Т. Теоретико-методичні аспекти митного контролю. <i>Бухгалтерський облік і аудит</i> . 2013. №9. С.16-22

Додаток Б

Еволюція визначення митного контролю у законодавчих та нормативно-правових актах

№ з/п	Визначення митного контролю	Нормативно-правовий акт	Авторський коментар
1	Сукупність заходів, що здійснюються службовими особами митних органів України по забезпеченню дотримання митного законодавства України, а також іншого законодавства України та міжнародних договорів України, контроль за виконанням яких покладений на митні органи України	Наказ Держмитслужби України від 29.06.1995 р. № 283 Про затвердження Правил митного контролю за переміщенням через митний кордон України суден закордонного плавання	Втрата чинності від 07.02.2001, підстава - <u>z0119-01</u>
2	Митний контроль здійснюється з метою забезпечення дотримання державними органами, підприємствами та їх службовими особами, а також громадянами порядку переміщення через митний кордон України товарів та інших предметів.	Митний Кодекс України від 12.12.1991 № 1970-поточна редакція від 16.05.2008	Втратив чинність
3	Сукупність заходів, що здійснюються посадовими особами митних органів з метою забезпечення дотримання державними органами, підприємствами та їх службовими особами, а також фізичними особами порядку переміщення через митний кордон України товарів та інших предметів.	Про затвердження Порядку здійснення митного контролю за переміщенням через митний кордон України товарів та інших предметів з використанням морського, річкового та поромного транспорту...	Втрата чинності від 29.10.2004, підстава - <u>z1286-04</u>
4	Митний контроль — сукупність заходів, що здійснюються митними органами в межах своєї компетенції з метою забезпечення додержання норм цього Кодексу, законів та інших нормативно-правових актів з питань митної справи, міжнародних договорів України, укладених в установленому законом порядку.	Митний Кодекс України	Втрата чинності від 01.06.2012, підстава - <u>4495-VI</u>
5	Митний контроль — сукупність заходів, що здійснюються митною службою з метою забезпечення дотримання митного законодавства.	Додаток II до Протоколу про внесення змін до Міжнародної конвенції про спрощення та гармонізацію	

		митних процедур (Загальний додаток)	
--	--	-------------------------------------	--

Закінчення додатка Б

	2	3	4
6	Сукупність заходів, що здійснюються з метою забезпечення додержання норм цього Кодексу, законів та інших нормативно-правових актів з питань державної митної справи, міжнародних договорів України, укладених у встановленому законом порядку;	Митний Кодекс України.	Документ 4495-VI, чинний, поточна редакція — Редакція від 22.08.2019, підстава - 2612-VIII
7	Митний контроль означає конкретні дії, які виконують митні органи для того, щоб забезпечити дотримання митного законодавства та іншого законодавства, що регулює прибуття, вибуття, транзит, переміщення, зберігання та кінцеве використання товарів, переміщуваних між митною територією Союзу та країнами або територіями, які не є частиною такої території, та перебування і переміщення на митній території Союзу товарів із третіх країн і товарів, поміщених під процедуру кінцевого використання	Регламент ЄП І Ради (ЄС) № 952/2013 від 9 жовтня 2013 року «Про встановлення Митного кодексу Союзу» (нова редакція)	Цей текст є засобом документування і не має юридичної сили.

Додаток В

Динаміка імпорту, суми надходжень від імпорту та частки надходжень від імпорту у сумі імпорту протягом 2017-2019 рр. в розрізі регіональних митниць*

Показники	Імпорт, млрд. грн				Сума надходжень від імпорту, млрд. грн				Частка надходжень від імпорту у сумі імпорту, %			
	2017	2018	2019		2017	2018	2019		2017	2018	2019	
<i>Митниця</i>												
Азовська митниця	30,91	33,14	28,78		6,486 0450	6,937 390 44192	5,659 171 27748		20,9	20,9		19,6
Буковинська митниця	14,17	16,57	19,69		2,978070	3,591 544 16860	4,824 536 50592		20,9	21,6		24,5
Волинська митниця	37,61	44,77	48,13		7,57 8221	9,827 661 95034	12,462 490 66071		20,1	21,9		25,8
Галицька митниця	98,33	117,02	124,48		17,267 053 2	20,933 87903325	25,476 149 84005		17,6	17,8		20,4
Дніпровська митниця	149,15	175,61	160,59		30,176 7100	35,222 1162156	31,604 957 48647		20,2	20,0		19,6
Енергетична митниця	217,89	266,29	222,46		94,010441	110,51258515871	97,266 962 50,42		43,1	41,5		43,7
Закарпатська митниця	44,15	53,63	53,95		4,217 3751	5,343 181 46168	7,325 587 54122		9,5	9,9		13,6
Київська митниця	448,13	519,42	529,26		96,490 181 3	108,574095120698	110,94146564355		21,5	20,9		20,9
Одеська митниця	95,36	137,79	182,46		21,6751831	32,093 329 36141	38,547 336 17916		22,7	23,3		21,1
Північна митниця	40,00	33,15	28,41		8,734 0552	7,470 818 81919	6,093 881 65749		21,8	22,5		21,4
Подільська митниця	21,40	24,88	29,97		4,707 1440	5,161 433 97193	6,776 081 76286		21,9	20,7		22,6
Поліська митниця	24,57	24,24	23,84		5,752 6921	5,544 316 85683	6,608 338 55723		23,4	22,8		27,7
Слобожанська митниця	62,53	68,07	63,87		13,93 9004	14,819 651 29483	14,712 456 73759		22,3	21,7		23,0
Східна митниця	3,48	5,03	3,59		0,6165780	0,902 927 97035	0,650 545 41621		17,2	17,8		18,1
Чорноморська митниця	27,32	29,57	34,23		4,781 44,1	5,375 321 25568	5,748 150 35258		17,5	18,2		16,7

Адміністративні порушення, передбачені Митним кодексом*

Вид порушення	2016				2017				2018			
	Кількість осіб, щодо яких розглянуто справу	В т.ч. накладено адміністративного стягнення	Кількість розглянутих справ, що надійшли за звітний період	Кількість осіб, щодо яких розглянуто справи	В т.ч. накладено адміністративного стягнення	Кількість розглянутих справ, що надійшли за звітний період	Кількість осіб, щодо яких розглянуто справи	В т.ч. накладено адміністративного стягнення	Кількість осіб, щодо яких розглянуто справи	В т.ч. накладено адміністративного стягнення	Кількість осіб, щодо яких розглянуто справи	В т.ч. накладено адміністративного стягнення
Порушення 1		57	42	41	41	52	53	53	19	19		
Порушення 2		528	295	269	263	339	341	338	404	387		385
Порушення 3		4314	10721	10198	10006	18148	16931	16671	31309	30680		30193
Порушення 4		2290	2363	2274	2167	2089	2031	1933	1838	1810		1808
Порушення 5		2747	2455	2297	2113	1865	1852	1596	1486	1399		1204
Порушення 6		550	587	563	557	887	867	818	317	325		285
Порушення 7		18	21	24	24	22	22	22	10	12		11
Порушення 8		14	10	11	10	7	7	5	6	6		6
Порушення 9		17	22	12	9	22	18	8	12	11		7
Порушення 10		29	8	3	3	37	42	42	31	31		31
Порушення 11		1	3	3	3	12	2	2	11	17		17
Порушення 12		29	58	55	52				2	2		2
Порушення 13		1150				4327	3909	3876	8228	7894		7803
Порушення 14		255	275	253	195	204	186	160	133	122		91
Порушення 15			3321	2789	2144	2949	2780	2024	2886	2315		1460
Порушення 16		292	220	199	174	201	185	159	118	122		102
Порушення 17		590	923	903	860	841	823	780	1020	954		824

*складено авторами за [112] **Пояснення до табл.** Порушення 1 - Порушення режиму зони митної торгівлі; порушення 2 - Неправомірні операції з товарами, митне оформлення яких не закінчено, або з товарами, що перебувають на тимчасовому зберіганні під митним контролем; порушення 3 - Недоставлення товарів, транспортних засобів комерційного призначення та документів до органу доходів і зборів призначення, видача їх без дозволу органу доходів і зборів або втрата; порушення 4 - Порушення порядку проходження митного контролю в зонах (коридорах) спрощеного митного контролю; порушення 5 - Недекларування товарів, транспортних засобів комерційного

призначення; порушення 6 - Пересилання через митний кордон України у міжнародних поштових та експрес-відправленнях товарів, заборонених до такого пересилання; порушення 7 - Перешкодження посадовій особі органу доходів і зборів в доступі до товарів, транспортних засобів, документів; порушення 8 - Неподання органу доходів і зборів звітності щодо товарів, які перебувають під митним контролем; порушення 9 - Переміщення товарів через митний кордон України з порушенням прав інтелектуальної власності; порушення 10 - Порушення встановленого законодавством порядку ввезення товарів на територію вільної митної зони, вивезення товарів за межі цієї території та/або встановленого законодавством порядку проведення операцій з товарами, поміщеними в режим вільної митної зони; порушення 11 - Порушення порядку зберігання товарів на митних складах та здійснення операцій із цими товарами; порушення 12 - Порушення порядку або строків розпорядження товарами, розміщеними у магазині безмитної торгівлі; порушення 13 - Перевищення строку тимчасового ввезення або тимчасового вивезення товарів; порушення 14 - Переміщення або дії, спрямовані на переміщення товарів, транспортних засобів комерційного призначення через митний кордон України поза митним контролем; порушення 15 - Переміщення або дії, спрямовані на переміщення товарів через митний кордон України з приховуванням від митного контролю; порушення 16 - Зберігання, перевезення чи придбання товарів, транспортних засобів комерційного призначення, ввезених на митну територію України поза митним контролем або з приховуванням від митного контролю; порушення 17 - Дії, спрямовані на неправомірне звільнення від сплати митних платежів чи зменшення їх розміру, а також інші протиправні дії, спрямовані на ухилення від сплати митних платежів

Сума штрафу та заповідної матеріальної шкоди,
за адміністративними органами за 2018 рік*

Адміністративні органи	2016			2017			2018		
	Сума штрафу	Сплаченого добровільно	Середній розмір штрафу	Сума штрафу	Сплаченого добровільно	Середній розмір штрафу	Сума штрафу	Сплаченого добровільно	Середній розмір штрафу
Органи ДФК	882875	925130	16	503384	493416	179	498559	495919	179
Органи Державної прикордонної служби України	17094043	13432554	579	24055103	20257122	619	72979238 ₈	51310398	1796
Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сферах міграції	9642597	9338134	117	8938523	8291806	587	12638054	11575969	1192
За митними органами									
Митні органи (по іноземцям та особам без громадянства)	43046332 ₅	17433464	38071	395786613	40004671	21310	138946417	18205527	18227
Митні органи (по громадянам України)	65404868	7245926	55806	74727516	11373098	23913	115710327	113549062	36516
Усього(за всіма адміністративним и органами)	18470770₇₅	470644215	1088	330472063₅	587167703	1523	3443107637	830976371	1284

*складено авторами за даними [112]

Результати аудиту ефективності, проведені Рахунковою Палатою у 2017-2020 роках*

№ з/п	Назва аудиту ефективності	Об'єкти аудиту:	Виявлені порушення митного та бюджетного законодавства
1	Про результати аудиту ефективності планування та повноти надходжень акцизного податку з пива до державного бюджету	ДФС України, до її створення –Міндоходів, Міжрегіональне головне управління ДФС (Міндоходів), Офіс великих платників податків ДФС, Головне управління ДФС (Міндоходів) у Житомирській області, Міністерство регіонального розвитку, Мінпрополітики, Мінзакор, Мінкультури, Мінфін, ДФС, Державні податкові інспекції з обслуговування великих платників (у м.Харкові та у м.Львові)	1) Державний контроль за виробництвом і обігом пива не усунив ризиків незаконного виробництва та ввезення на митну територію України цієї продукції і не забезпечив приросту платежів з акцизного податку до державного бюджету за рахунок покращення його адміністрування; 2) Мінфіном, Мінекономрозвитку, Мінпрополітики, ДФС не забезпечено аналізу впливу законодавства, що унормовує питання державного регулювання виробництва і обігу пива та адміністрування акцизного податку; 3) недовиконане законодавство щодо здійснення державного фінансового контролю за виробництвом та обігом пива; 4) недосконалість контролю за наявністю ліцензій на виробництво, імпорту та експорту пива з боку ДФС і Мінекономрозвитку; 5) Відсутність з боку Мінфіну, ДФС ефективного планування та прогнозування показників щодо надходжень акцизного податку до державного бюджету; 6) відсутність методики оцінки ефективності і результативності контролю у цій сфері, а також за його оподаткуванням акцизним податком.
2	Про результати аудиту ефективності виконання повноважень територіальними органами Державної фіскальної служби у Одеській, Миколаївській та Херсонській областях в частині контролю за повнотою нарахування та своєчасністю сплати державного бюджету митних платежів суб'єктами підприємницької діяльності	Одеська, Миколаївська та Херсонська митниці ДФС, Головне управління ДФС у Одеській, Миколаївській та Херсонській областях.	1) Відсутність дієвих управлінських рішень територіальними органами ДФС у Одеській, Миколаївській та Херсонській областях, що не сприяло забезпеченню виконання запланованих індикативних показників надходжень митних платежів до державного бюджету; 2) нормативно-правове забезпечення механізму реалізації повноважень контролюючих органів щодо контролю за повнотою нарахування та своєчасністю сплати митних платежів господарюючими суб'єктами, було недостатньо врегульоване; 3) допущено порушення вимог законодавства з питань державної митної справи при виявленні та оцінці ризиків заниження митної вартості імпортованих товарів, правильності їх класифікації; 4) Внаслідок неналежної взаємодії між ДФС та її територіальними органами в Одеській, Миколаївській і Херсонській областях не забезпечено достовірності обліку сум митних платежів, умовно звільнених від оподаткування

1	2	3	4
3	Про результати аудиту ефективності виконання повноважень територіальними органами Державної фіскальної служби у Дніпропетровській та Запорізькій областях за дотриманням суб'єктами господарювання, які здійснюють зовнішньоекономічну діяльність, законодавства України з питань митної справи	Головне управління ДФС у Дніпропетровській, Запорізькій областях, спеціалізовані державні податкові інспекції з обслуговування великих платників у містах Дніпропетровськ та Запоріжжя.	1) Головними управліннями ДФС у Дніпропетровській та Запорізькій областях з причини недостатнього контролю з боку ДФС не забезпечено належного виконання повноважень із контролю за дотриманням суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності законодавства України з питань державної митної справи щодо своєчасності, достовірності, повноти нарахування та надходження до державного бюджету митних платежів; 2) нормативно-правове забезпечення контролю за дотриманням суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності законодавства України з питань державної митної справи формувалося в умовах удосконалення державної митної політики та було недостатньо врегульованим; 3) не застосовувалися критерії «відбору платників податків – учасників ЗЕД», визначені системою управління ризиками; 4) зменшення відсотка узгодження за результатами перевірок донарахованих грошових зобов'язань, що свідчить про зниження рівня ефективності проведеної контролюючо-перевірочної роботи.
4	Про результати аудиту ефективності управління Міністерством енергетики та вугільної промисловості України об'єктами державної власності у сфері транзиту, експорту та імпорту енергоносіїв	Міненерговугілля; Державне підприємство зовнішньоекономічної діяльності «Укрінтеренерго»	1) Міністерством енергетики та вугільної промисловості України у 2015–2016 роках та протягом 9 місяців 2017 року не забезпечено належним чином ефективного управління об'єктами державної власності, що мають фінансові наслідки для державного бюджету у сфері транзиту, експорту та імпорту енергоносіїв; 2) передбачені Законом України «Про ринок електричної енергії» підзаконні акти, необхідні для запровадження нової моделі ринку електроенергії, ще розробляються

1	2	3	4
5	Про результати аналізу обґрунтованості планування (прогнозування) надходжень акцизного податку до державного бюджету	Міністерство фінансів України (далі – Мінфін), Державна фіскальна служба України (далі – ДФС).	1) Планування та прогнозування надходжень акцизного податку до державного бюджету, яке здійснювалось Міністерством фінансів України протягом 2010–2016 років, було недостатньо обґрунтованим. Як наслідок, планові та прогнозні показники надходжень цього податку суттєво відрізнялися від його фактичних надходжень, що не сприяло збалансованості дохідної і видаткової частини державного бюджету; 2) Нормативно-правове забезпечення у сфері планування та прогнозування доходів Державного бюджету України, в тому числі й акцизного податку, в цілому сформоване, але протягом дослідженого періоду було нестабільним, що не сприяло точності планування надходжень акцизного податку; 3) Мінфіном не досягнуто належного рівня виконання функцій щодо визначення основних організаційно-методичних засад бюджетного планування, які використовувалися для планування та прогнозування надходжень акцизного податку до державного бюджету; 4) ДФС (Міндоходів, ДПС) не забезпечено належної організації роботи з підготовки пропозицій щодо прогнозних показників надходжень акцизного податку до державного бюджету, незважаючи на наявність у базах даних цих центральних органів виконавчої влади значної кількості показників, необхідних для проведення обґрунтованих розрахунків прогнозних надходжень акцизного податку до державного бюджету; 5) Мінфіном не забезпечено дієвої та ефективної координації роботи державних органів, які залучалися до процесу прогнозування надходжень акцизного податку до державного бюджету. У багатьох випадках інформація, яка надавалась державними органами, була непорівнянною, неповна, а пропозиції щодо розвитку відповідних галузей мали значні похибки, що в подальшому призводило до суттєвих похибок і в прогнозах надходжень акцизного податку до державного бюджету

Продовження додатка Ж

1	2	3	4
6	Про результати аудиту ефективності виконання органами Державної фіскальної служби України повноважень у сфері державної митної справи та боротьби з правопорушеннями під час застосування митного законодавства	Державна фіскальна служба України, Київська міська митниця ДФС, Київська митниця ДФС, Чернівецька митниця ДФС, Вінницька митниця ДФС, Одеська митниця ДФС, Харківська митниця ДФС, Сумська митниця ДФС, Донецька митниця ДФС	1) не забезпечено створення дієвої та ефективної системи контролю за дотриманням суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності вимог законодавства України з питань державної митної справи під час ввезення товарів на митну територію України, а також за повнотою і своєчасністю надходження до державного бюджету митних платежів; 2) нормативно-правове забезпечення у сфері державної митної справи перевіреному періоду було неузгодженим, не сприяло спрощенню митних формальностей, прискоренню митного оформлення товарів та покращенню адмініструванням митних платежів; 3) Мініном і ДФС не забезпечено належного планування та протнотування надходжень до Державного бюджету України митних платежів; 4) органами ДФС не забезпечено належного контролю за дотриманням суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності вимог законодавства України з питань державної митної справи під час ввезення товарів на митну територію України та сплати митних платежів; 5) аудитом встановлено ряд порушень і недоліків у роботі органів ДФС у частині організації та проведення контролю за правильністю та повнотою нарахування митних платежів, правомірністю використання суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності податкових і митних пільг та дотриманням ними умов окремих митних режимів; 6) аудитом встановлено, що за результатами заходів, які проводились структурними підрозділами внутрішнього аудиту органів ДФС, готувались рекомендації щодо удосконалення нормативно-правової бази, підвищення рівня контролю, вжиття заходів організаційного характеру. Проте водночас окремі рекомендації не виконано.

Продовження долатка Ж

1	2	3	4
7	Про результати аудиту ефективності використання державних коштів, спрямованих на досягнення цілей Базельської конвенції про контроль за транскордонними перевезеннями небезпечних відходів та їх видаленням	Міністерство екології та природних ресурсів України (з 03.09.2019 – Міністерство енергетики та захисту довкілля України), Волинська, Одеська та Львівська митниці ДФС України.	Мініприроди та ДФС не забезпечили належного контролю за транскордонним перевезенням небезпечних відходів та дотриманням суб'єктами господарювання ліцензійних умов провадження діяльності з небезпечними відходами. У зв'язку з набранням чинності Законом №2530 функція обов'язкового державного екологічного контролю у пунктах пропуску через державний кордон України та в зоні дії внутрішніх митниць функція передана органам ДФС у формі здійснення документального контролю. Аудит засвідчив, що розрахунки таких витратків на виконання заходів, пов'язаних з виконанням Україною вимог Базельської конвенції, органами ДФС не здійснювались та не планувались. Сутність порушення: 1) незабезпечення ефективного екологічного контролю за вантажами з відходами; 2) існування ризиків неналежної оцінки такої діяльності; 3) нецільове використання бюджетних коштів.
8	Про результати аудиту обґрунтованості планування та результативності контролю за повнотою нарахування і своєчасністю надходжень акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів до Державного бюджету України	ДФС, Головне управління ДФС у Дніпропетровській області, Головне управління ДФС у Львівській області.	Протягом 2017–2018 років та I півріччя 2019 року в Україні не створено цілісної та ефективної системи державного контролю за обігом тютюнових виробів. Сутність порушення: 1) існували передумови для нелегального виробництва та обігу цієї продукції, а також її контрабанди, що призвело до недоодержання державним бюджетом надходжень від акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів; 2) неповноцінне впровадження автоматизованої системи контролю за обігом підкацизних товарів (алкогольних напоїв та тютюнових виробів) "Електронна акцизна марка"; 3) неефективне здійснення державного фінансового контролю за виробництвом, імпортом, обігом речовин, що використовуються в електронних сигаретах; 3) недієвість нормативно-правового регулювання питань державного контролю за виробництвом і обігом тютюну та тютюнових виробів, неналежне адміністрування акцизного податку, недієвість системи ліцензування, що призвело до ухилення від сплати акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів.

1	2	3	4
9	Про результати аудиту ефективності використання органами державного управління коштів державного бюджету на заходи з реформування системи управління державними фінансами	Секретаріат Кабінету Міністрів України, Мінін, Мінекономрозвитку, ДФС та Держаудитслужба.	1) Сформоване Стратегією реформування завдання щодо підвищення якості та ефективності адміністрування податків і зборів та рівня дотримання податкового законодавства не виконано; 2) заплановані у сфері податкової та митної політики заходи з реформування ДФС виконано лише на 27 %, що пов'язано з неналежним виконанням Мініном завдань щодо спрямування та координації перевіркою діяльності ДФС
10	Про результати аудиту ефективності планування та результативності контролю за повнотою нарахування і своєчасністю надходжень єдиного збору, який справляється у пунктах пропуску (пунктах контролю) через державний кордон України	ДФС, Волинська, Житомирська, Київська міська, Одеська, Сумська та Чернігівська митниці ДФС.	Протягом 2017–2018 років і I кварталу 2019 року в Україні не забезпечено створення ефективної системи справляння єдиного збору, який стягується у пунктах контролю через державний кордон України з транспортних засобів, що перетинали державний кордон України. Як наслідок, надходження до Державного бюджету України від використання суб'єктами, які перетинали державний кордон України, транспортної інфраструктури України були незначними і не відшкодовували бюджетні витрати на відновлення автомобільних доріг України.
11	Про результати аудиту ефективності функціонування системи електронного адміністрування пального з метою контролю за надходженням акцизного податку []	Державна фіскальна служба України, Офіс великих платників податків Державної фіскальної служби, Головне управління ДФС в Одеській області, ГУ ДФС у Дніпропетровській області, Енергетична митниця ДФС, Одеська митниця ДФС,	1) Запровадження в Україні з 1 березня 2016 року системи електронного адміністрування реалізації пального не забезпечило суттєвого покращення державного контролю за обігом пального, а отже й підвищення ефективності адміністрування акцизного податку з пального; 2) нормативно-правове регулювання питань оподаткування акцизним податком з пального є недосконалим; 3) відсутній ефективний моніторинг відповідними органами державної влади обсягів виробництва в Україні пального, що ускладнює прогнозування надходжень акцизного податку з цієї продукції та контроль за повнотою сплати акцизного податку до бюджету; 4) органами ДФС не забезпечено на належному рівні проведення камеральних і документальних перевірок з питань своєчасності реєстрації

		Дніпропетровська митниця ДФС	акцизних накладних та/або розрахунків коригування до акцизних накладних у Єдиному реєстрі
Продовження додатка Ж			
1	2	3	4
12	Звіт про результати аудиту ефективності виконання повноважень державними органами щодо забезпечення контролю за дотриманням суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності вимог валютного законодавства	Міністерство економічного розвитку і торгівлі України, ДФС, Офіс великих платників податків ДФС, головні управління ДФС у м. Києві, Дніпропетровській, Одеській і Харківській областях	1) Міністерством економічного розвитку і торгівлі України та Державною фіскальною службою України протягом 2016–2017 рр. і I кварталу 2018 року не забезпечено виконання на належному рівні повноважень щодо здійснення контролю за дотриманням суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності строків проведення розрахунків віноземній валюті та вимог валютного законодавства; повноти і своєчасності нарахування (застосування) пені та штрафних санкцій за порушення законодавства у вказаних сферах. При цьому Національний банк України, Кабінет Міністрів України та Міністерство фінансів України не сприяли покращенню дієвості відповідного контролю; 2) нормативно-правова база у сфері контролю за дотриманням суб'єктами ЗЕД вимог валютного законодавства є недосконалою; 3) Мінекономрозвитку не приймалися ефективні управлінські рішення щодо забезпечення виконання повноважень, визначених статтею 37 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність»; 4) не забезпечено створення достовірної системи обліку декларацій про валютні цінності, доходи та майно, що належать резиденту України і знаходяться за її межами; 5) не забезпечено повноти і своєчасності надходжень до державного бюджету пені за порушення строків здійснення розрахунків в іноземній валюті і штрафних санкцій за порушення вимог валютного законодавства, застосованих до суб'єктів ЗЕД за результатами документальних (планових і позапланових) перевірок.

1	2	3	4
13	Про результати аудиту ефективності обгрунтованості застосування податкових пільг з податку на додану вартість за операціями з постачання та ввезення на митну територію України лікарських засобів і медичних виробів	ДФС, Державна служба України з лікарських засобів та контролю за наркотиками, Офіс великих платників податків ДФС, Головне управління ДФС у Київській області, у Дніпропетровській області, у Харківській області, Київська міська митниця ДФС, Дніпропетровська митниця ДФС, Харківська митниця ДФС, Київська митниця ДФС, Одеська митниця ДФС	1) не забезпечили створення ефективної та дієвої системи контролю за дотриманням законодавства суб'єктами господарювання, що провадили діяльність з виробництва, імпорту лікарських засобів та медичних виробів і торгівлі цією продукцією та користувалися при цьому податковими пільгами з податку на додану вартість; 2) Чинні нормативно-правові акти, що регулюють питання застосування податкових пільг з ПДВ за операціями з постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів і медичних виробів, а також державного контролю за виробництвом, імпортом та обігом цих товарів, є неузгодженими та недосконалими; 3) Мінфіном, незважаючи на запровадження окремих колів класифікації доходів бюджету для обліку надходжень ПДВ за ставкою 7%, прогнозування таких надходжень окремо не здійснювалося; 4) не забезпечено належного контролю за додержанням ліцензіатами вимог Ліцензійних умов провадження господарської діяльності з виробництва лікарських засобів, оптової та роздрібною торгівлі лікарськими засобами, імпорту лікарських засобів; 5) ДФС протягом 2015–2017 років не забезпечено здійснення дієвих заходів і координації дій своїх територіальних органів щодо контролю за обгрунтованістю та законністю застосування платниками податків податкових пільг
14	Про результати аналізу ефективності виконання державними органами повноважень в частині контролю за дотриманням вимог податкового та митного законодавства при наданні гуманітарної допомоги	Мінсоцполітики, ДПС Держмитслужба, Київська, Волинська, Одеська, Донецька та Харківська ОДА, ГУ ДПС (ДФС) у Київській, Волинській, Одеській, Донецькій та Харківській областях, Київська, Волинська, Донецька та Харківська митниці ДФС	1) існували ризики ввезення в Україну як гуманітарної допомоги товарів для продажу без сплати до державного бюджету належних податків і зборів, а також нецільового використання такої допомоги; 2) нормативно-правові акти, що регулювали протягом 2017–2018 років і 9 місяців 2019 року питання отримання, надання, оформлення, розподілу та контролю за цільовим використанням гуманітарної допомоги були недосконалими та неузгодженими; 3) не забезпечено належного виконання повноважень, покладених законодавством з питань гуманітарної допомоги, та ефективного державного контролю у цій сфері; 4) Митниця ДФС не забезпечено належного контролю за дотриманням законодавства при ввезенні на митну територію України вантажів гуманітарної допомоги

*складено за даними [141-154]

Додаток 3.1

Сума митних платежів за 2017 рік (матриця початкових даних), млн. грн.*

№ з/п	Митниця	Акцизний збір (x)	Сума ПДВ (x2)	Сума мита (x3)	Сума надходжень від імпорту (x4)
1	Азовська митниця	3, 042	6 205, 670	277, 334	6 486, 045
2	Буковинська митниця	22, 735	2 563, 162	392, 909	2 978, 807
3	Волинська митниця	190, 624	6 419, 113	968, 085	7 577, 822
4	Галицька митниця	347, 842	15 104, 832	1 814, 378	17 267, 053
5	Дніпровська митниця	148, 565	28 239, 721	1 788, 423	30 176, 710
6	Енергетична матриця	42017 432	51903,601	89 415	94010,448
7	Закарпатська митниця	234,104	3 569, 816	413,455	4 217, 375
8	Київська митниця	2 375,846	82 559, 606	11555,729	96 490, 181
9	Одеська митниця	429, 044	19 135, 950	2110,189	21 675, 183
10	Північна митниця	38, 171	7 373, 630	1322,254	8 734, 055
11	Подільська митниця	68, 139	4 128, 901	510,105	4 707, 144
12	Поліська митниця	114, 115	4 964, 643	673,934	5 752, 692
13	Слобожанська митниця	103, 586	12 376, 684	1457,630	13 937, 900
14	Східна митниця	0,688	588, 801	27,089	616, 578
15	Чорноморська митниця	23, 779	4 332, 356	425,310	4 781, 446

*складено авторами за даними [112]

Додаток 3.2

Сума митних платежів за 2018 рік (матриця початкових даних), млн. грн.*

№ з/п	Митниця	Акцизний збір (х)	Сума ПДВ (х2)	Сума мита (х3)	Сума надходжень від імпорту (х4)
1	Азовська митниця	7 058 560,57	6565052390,85	365279490,50	6 937 390 441,92
2	Буковинська митниця	100650 370,13	2985247890,52	50645907,95	3 591 544 168,60
3	Волинська митниця	587 216 821,85	7955376360,82	1285068767,67	9 827 661 950,34
4	Галицька митниця	570 983 880,05	18366124082,98	1996771070,22	20 933 879 033,25
5	Дніпровська митниця	121 051 498,05	33042031269,29	2059128854,22	35 222 211 621,56
6	Енергетична митниця	47206848979,8	63171058506,51	134677672,40	110512585158,71
7	Закарпатська митниця	308 722 156,51	4509787366,39	524671938,78	5 343 181 461,68
8	Київська митниця	1898555 554,72	94 379461270,96	12296078295,02	108574095120,698
9	Одеська митниця	789 626 791,36	27866815020,73	3436887549,32	32 093 329 361,41
10	Північна митниця	60 331 373,74	6410853903,45	999633540,00	7 470 818 819,19
11	Подільська митниця	105 592 022,69	4581068197,16	474773752,08	5 161 433 971,93
12	Поліська митниця	172 565 457,10	4863879626,58	50781773,15	5 544 316 856,83
13	Слобожанська митниця	82 121 855,59	13342174516,95	1395354922,29	14 819 651 294,83
14	Східна митниця	595 907,35	880304671,99	22027391,01	902 927 970,35
15	Чорноморська митниця	32 650 503,02	4837166371,64	505504381,02	5 375 321 255,68

*складено авторами за даними [112]

Сума митних платежів за 2019 рік (матриця початкових даних), млн. грн*

№ з/п	Митниця	Акцизний збір (х)	Сума ПДВ (х2)	Сума мита (х3)	Сума надходжень від імпорту (х4)
1.	Азовська митниця	19 901 155,43	5 364 960 336,71	274 309 785,34	5 659 171 277,48
2.	Буковинська митниця	443 821 509,72	3 674 506 649,51	706 208 346,69	4 824 536 505,92
3.	Волинська митниця	1 808 739 186,52	9 183 380 084,79	1 470 371 389,40	12 462 490 660,71
4.	Галицька митниця	2 321 912 443,30	20 680 370 356,75	2 473 867 040,00	25 476 149 840,05
5.	Дніпровська митниця	606 422 461,23	29 241 963 000,13	1 756 572 025,11	31 604 957 486,47
6.	Енергетична митниця	44 544 353701,11	52 445 606 223,89	277 002 577,42	97 266 962 502,42
7.	Закарпатська митниця	691 851 695,50	5 762 022 886,61	871 712 959,11	7 325 587 541,22
8.	Київська митниця	2 473 379 598,68	95 828 543 786,97	12 639 542 257,90	110941465643,55
9.	Одеська митниця	1 323 672 525,98	31 771 234 738,10	5 452 428 915,08	38 547 336 179,16
10.	Північна митниця	144 404 934,74	5 327 628 292,36	621 848 430,39	6 093 881 657,49
11.	Подільська митниця	840 340 656,83	5 285 495 462,38	650 245 643,65	6 776 081 762,86
12.	Поліська митниця	1 068 799 471,38	4 871 183 545,78	668 355 540,07	6 608 338 557,23
13.	Слобожанська митниця	407 170 106,44	12 999 966 844,02	1 305 319 787,13	14 712 456 737,59
14.	Східна митниця	7 615 511,16	621 848 026,48	21 081 878,57	650 545 416,21
15.	Чорноморська митниця	101 801 140,94	4 912 856 910,01	733 492 301,63	5 748 150 352,58

*складено авторами за даними [112]

ДОДАТОК К

Додаток К.1

Матриця стандартизованих показників для аналізу суми митних платежів за 2017 рік*

№ з/п	Митниця	Акцизний збір (х)	Сума ПДВ (х2)	Сума мита (х3)	Сума надходжень від імпорту (х4)
1	Азовська митниця	0,000072	0,075166	0,023999	0,067220
2	Буковинська митниця	0,000541	0,031046	0,034001	0,030872
3	Волинська митниця	0,004537	0,077751	0,083775	0,078535
4	Галицька митниця	0,008279	0,182957	0,157011	0,178951
5	Дніпровська митниця	0,003536	0,342053	0,154765	0,312744
6	Енергетична митниця	1,000000	0,628680	0,007738	0,974301
7	Закарпатська митниця	0,005572	0,043240	0,035780	0,043708
8	Київська митниця	0,056521	1,000000	1,000000	1,000000
9	Одеська митниця	0,010211	0,231783	0,182610	0,224636
10	Північна митниця	0,000908	0,089313	0,114424	0,090518
11	Подільська митниця	0,001622	0,050011	0,044143	0,048784
12	Поліська митниця	0,002716	0,060134	0,058320	0,059620
13	Слобожанська митниця	0,002465	0,149912	0,126140	0,144449
14	Східна митниця	0,000016	0,007131	0,002344	0,006400
15	Чорноморська митниця	0,000566	0,052475	0,036805	0,049554

*складено авторами за даними [112]

Матриця стандартизованих показників для аналізу суми митних платежів за 2018 рік*

№ з/п	Митниця	Акцизний збір (х)	Сума ПДВ (х2)	Сума мита (х3)	Сума надходжень від імпорту (х4)
1	Азовська митниця	0,000150	0,06956	0,029707	0,062775
2	Буковинська митниця	0,002132	0,03163	0,004119	0,032499
3	Волинська митниця	0,012439	0,084291	0,10451	0,088928
4	Галицька митниця	0,012095	0,194599	0,162391	0,189425
5	Дніпровська митниця	0,002564	0,350098	0,167462	0,318717
6	Енергетична митниця	1,000000	0,669331	0,010953	1,000000
7	Закарпатська митниця	0,006540	0,047784	0,04267	0,048349
8	Київська митниця	0,040218	1,000000	1,00000	0,982459
9	Одеська митниця	0,016727	0,295264	0,279511	0,290404
10	Північна митниця	0,001278	0,067926	0,081297	0,067602
11	Поліська митниця	0,002237	0,048539	0,038612	0,046704
12	Поліська митниця	0,003656	0,051535	0,041304	0,050169
13	Слобожанська митниця	0,001740	0,141367	0,11348	0,134099
14	Східна митниця	0,000013	0,009327	0,001791	0,008170
15	Чорноморська митниця	0,000692	0,051252	0,041111	0,048640

*складено авторами за даними [112]

Матриця стандартизованих показників для аналізу суми митних платежів за 2019 рік*

№ з/п	Митниця	Аквизитний збір (x)	Сума ПДВ (x2)	Сума мита (x3)	Сума надходжень від імпорту (x4)
1	Азовська митниця	0,00047	0,055985	0,021703	0,051010
2	Буковинська митниця	0,009964	0,038345	0,055873	0,043487
3	Волинська митниця	0,040605	0,095831	0,116331	0,112334
4	Галицька митниця	0,052126	0,215806	0,195724	0,229636
5	Дніпровська митниця	0,013614	0,305149	0,138974	0,284880
6	Енергетична митниця	1,000000	0,547286	0,021916	0,876741
7	Закарпатська митниця	0,015532	0,060128	0,068967	0,066031
8	Київська митниця	0,055526	1,000000	1,000000	1,000000
9	Одеська митниця	0,029716	0,331542	0,431379	0,347457
10	Північна митниця	0,003242	0,055595	0,049199	0,054929
11	Подільська митниця	0,018865	0,055156	0,051445	0,061078
12	Поліська митниця	0,023994	0,050832	0,052878	0,059566
13	Слобожанська митниця	0,009141	0,135659	0,103273	0,132615
14	Східна митниця	0,000171	0,006489	0,001668	0,005864
15	Чорноморська митниця	0,002285	0,051267	0,058032	0,051812

*складено авторами за даними [112]

ДОДАТОК Л

Додаток Л.1

Рейтингова оцінка діяльності митниць за методом відстаней у 2017 р.*

№ з/п	Митниця	$(1-Z_1j)^2$	$(1-Z_2j)^2$	$(1-Z_3j)^2$	$(1-Z_4j)^2$	Сума $(1-Z_1j)^2 + w_2(1-Z_2j)^2 + \dots + W_n(1-Z_nj)^2$	R	Рей- тинг
1	Азовська митниця	0,999856	0,855318	0,952578	0,870079	3,677831	1,92	10
2	Буковинська митниця	0,998918	0,938872	0,933154	0,939209	3,810153	1,95	14
3	Волинська митниця	0,990947	0,850543	0,839468	0,849098	3,530056	1,88	8
4	Галицька митниця	0,983511	0,667559	0,71063	0,674121	3,035821	1,74	5
5	Дніпровська митниця	0,992941	0,432894	0,714422	0,472321	2,612578	1,62	3
6	Енергетична митниця	0	0,137879	0,984584	0,00066	1,123123	1,06	2
7	Закарпатська митниця	0,988887	0,91539	0,92972	0,914494	3,748491	1,94	13
8	Київська митниця	0,890153	0	0	0	0,890153	0,94	1
9	Одеська митниця	0,979682	0,590157	0,668126	0,601189	2,839154	1,68	4
10	Північна митниця	0,998185	0,829351	0,784245	0,827158	3,438939	1,85	7
11	Подільська митниця	0,996759	0,902479	0,913663	0,904812	3,717713	1,93	11
12	Полська митниця	0,994575	0,883348	0,886761	0,884315	3,648999	1,91	9
13	Слобожанська митниця	0,995076	0,72265	0,763631	0,731968	3,213325	1,79	6
14	Східна митниця	0,999968	0,985789	0,995317	0,987241	3,968315	1,99	15
15	Чорноморська митниця	0,998868	0,897804	0,927745	0,903348	3,727765	1,93	12

*розраховано авторами

Рейтингова оцінка діяльності митниць за методом відстаней у 2018 р.*

№ з/п	Митниця	$(1-Z1j)^2$	$(1-Z2j)^2$	$(1-Z3j)^2$	$(2-Z4j)^2$	$\sum_{i=1}^n (1-Z1j)^2 + w2(1-Z2j)^2 + \dots + Wn(1-Znj)^2$	R	Рейт инг
1	Азовська митниця	0,999701	0,865718	0,941469	0,878391	3,685279	1,919708	9
2	Буковинська митниця	0,995740	0,937774	0,991779	0,936058	3,861317	1,965023	14
3	Волинська митниця	0,975276	0,838522	0,801902	0,830052	3,445752	1,856274	7
4	Галицька митниця	0,975956	0,648671	0,701589	0,657031	2,983247	1,727208	5
5	Дніпровська митниця	0,994878	0,422373	0,693119	0,464147	2,574517	1,60453	4
6	Енергетична митниця	0,000000	0,109342	0,978214	0	1,087556	1,04286	2
7	Закарпатська митниця	0,986963	0,906716	0,916481	0,905639	3,715799	1,927641	11
8	Київська митниця	0,921182	0	0	0,000308	0,92149	0,959943	1
9	Одеська митниця	0,966826	0,496653	0,519105	0,503526	2,48611	1,57674	3
10	Північна митниця	0,997446	0,868761	0,844015	0,869367	3,579589	1,89198	8
11	Подільська митниця	0,995531	0,905278	0,924267	0,908772	3,733848	1,932317	13
12	Поліська митниця	0,992702	0,899585	0,919099	0,902179	3,713565	1,927061	10
13	Слобожанська митниця	0,996524	0,73725	0,785918	0,749784	3,269476	1,808169	6
14	Східна митниця	0,999975	0,981432	0,99642	0,983726	3,961553	1,990365	15
15	Чорноморська митниця	0,998617	0,900122	0,919468	0,905086	3,723293	1,929584	12

*розраховано авторами

Рейтингова оцінка діяльності митниць за методом відстаней у 2019 р.*

№ з/п	Митниця	$(1-Z1j)^2$	$(1-Z2j)^2$	$(1-Z3j)^2$	$(1-Z4j)^2$	Сума	R	Рейт инг
1	Азовська митниця	0,999107	0,891164	0,957066	0,900581	3,747918	1,935954	14
2	Буковинська митниця	0,980172	0,924781	0,891376	0,914917	3,711246	1,926459	13
3	Волинська митниця	0,920438	0,817521	0,780871	0,787951	3,306781	1,818456	7
4	Галицька митниця	0,898465	0,61496	0,646859	0,593461	2,753745	1,659441	5
5	Дніпровська митниця	0,972958	0,482818	0,741365	0,511397	2,708538	1,645764	4
6	Енергетична митниця	0	0,20495	0,956649	0,015193	1,176792	1,0848	2
7	Закарпатська митниця	0,969178	0,883359	0,866822	0,872298	3,591657	1,895167	8
8	Київська митниця	0,892031	0	0	0	0,892031	0,944474	1
9	Одеська митниця	0,941451	0,446835	0,32333	0,425813	2,137429	1,461995	3
10	Північна митниця	0,993527	0,8919	0,904023	0,89316	3,68261	1,919013	12
11	Подільська митниця	0,962625	0,892731	0,899756	0,881575	3,636687	1,90701	10
12	Поліська митниця	0,952588	0,900919	0,89704	0,884416	3,634963	1,906558	9
13	Слобожанська митниця	0,981802	0,747086	0,80412	0,752357	3,285365	1,812558	6
14	Східна митниця	0,999658	0,987064	0,996667	0,988307	3,971696	1,992911	15
15	Чорноморська митниця	0,995434	0,900094	0,887305	0,89906	3,681893	1,918826	11

*розраховано авто

ДЛЯ НОТАТОК

ДЛЯ НОТАТОК

ДЛЯ НОТАТОК

Навчальне видання

**Костишин Юрій Сергійович
Петрук Олександр Михайлович
Виговська Наталія Георгіївна**

РОЗВИТОК МИТНОГО КОНТРОЛЮ В СИСТЕМІ ФІНАНСОВОЇ БЕЗПЕКИ ДЕРЖАВИ

МОНОГРАФІЯ

**Редактор Леонєць І.В.
Технічний редактор Іванисько Н.М.
Макетування Іванисько Н.М.**

**Підп. до друку 09.11.2021 р.
Формат 60х84/16.
Папір офс. Гарнітура “Таймс”.
Друк офсетний.
Ум. др. арк. 15,25.
Наклад 100 прим.**

**Видавець та виготовлювач
ПП “Рута”**

**10014, Україна,
м. Житомир, вул. Мала Бердичівська, 17 а,
тел. (067) 96-21-687
Свідоцтво суб'єкта видавничої справи
ДК №3671 від 14.01.2010
E-mail: ruta-bond@ukr.net**