

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**Західноукраїнський національний університет**  
**Факультет фінансів та обліку**  
Кафедра податків та фіскальної політики

**ПІТУХ Володимир Ігорович**

**Державний фінансовий контроль у митній  
справі: вітчизняний та зарубіжний досвід/ State  
Financial Control in Customs Affairs: Domestic and  
Foreign Experience**

спеціальність: 072 - Фінанси, банківська справа та страхування  
освітньо-професійна програма - Митна справа

Кваліфікаційна робота

Виконав студент групи ФМСм-22  
В. І. Пітух

---

Науковий керівник:  
к.е.н., доцент, В. А. Валігура

---

Кваліфікаційну роботу  
допущено до захисту:

" \_\_\_\_ " \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

Завідувач кафедри  
\_\_\_\_\_ **А. І. Луцик**

**ТЕРНОПІЛЬ - 2021**

## ЗМІСТ

Вступ.....	3
Розділ 1. Теоретичні основи державного фінансового контролю у митній справі	
1.1. Економічна сутність, значення та принципи державного фінансового контролю у митній справі.....	7
1.2. Інституційне забезпечення державного фінансового контролю у митній справі.....	17
Висновки до розділу 1.....	26
Розділ 2. Прагматика здійснення державного фінансового контролю у митній справі.....	28
2.1. Аналіз результативності митного контролю в Україні.....	28
2.2. Оцінка ефективності використання фінансових ресурсів митними органами.....	38
Висновки до розділу 2.....	46
Розділ 3. Напрями вдосконалення державного фінансового контролю у митній справі в Україні на основі зарубіжного досвіду.....	48
Висновки до розділу 3.....	58
Висновки.....	60
Список використаних джерел.....	63

## ВСТУП

**Актуальність теми дослідження.** Фінансовий контроль – одна з найвідповідальніших функцій державного управління. Протягом існування та функціонування держави як соціально-політичної інституції ця державна функція отримала значний рівень розвитку та різноманітності не лише за формою та типом, а й за змістом. Нині за допомогою правової системи в Україні уже створено належний механізм фінансового контролю, однак поряд з бажанням української держави стати членом європейського співтовариства існує необхідність подальшої оптимізації. Одним із напрямів такої оптимізації є вдосконалення фінансового контролю на митниці, оскільки перед митними органами України покладено завдання забезпечення наповнення Державного бюджету та загалом захисту економічної безпеки держави.

За рахунок удосконалення фінансового контролю на митниці необхідно вирішувати такі складні завдання, як боротьба з порушеннями митних правил (зокрема заниження митної вартості товарів, неточне декларування), іншими правопорушеннями у фінансовій сфері під час переміщення товарів через митний кордон України, запобігання та боротьба з легалізацією (відмиванням грошей) доходів отриманих злочинним шляхом.

Слід зазначити, що хоча Митна служба України має повноваження контролювати державні фінанси, натомість досі відсутня загальна концепція організації фінансового контролю на митниці. У той же час, враховуючи важливе місце доходів від зовнішньої торгівлі у структурі Державного бюджету України (близько 40% від загальних доходів), а також часту зміну соціально-економічного та політичного становища, теоретичні та практичні аспекти фінансового контролю на митниці повинні постійно знаходитись у полі зору фінансової науки, особливо у сучасний період.

Актуальність, теоретична та практична значимість поставленої проблеми визначили вибір теми дослідження.

В нашій державі проблематиці фінансового контролю у митній справі до недавнього часу не приділялося достатньої уваги. Окремі аспекти або сфери

державного контролю досліджували у своїх роботах В. Авер'янов. О. Андрійко, Ю. Битяк. Л. Воронова, А. Васильєв, І. Голосніченко. Р. Калюжний. Ю. Шемшученко. Дослідженню митної справи загалом та митного контролю зокрема приділено значну увагу в наукових працях К. Борисова. Б. Габричндзе, Ю. Дьоміна. М. Каленського, С. Ківалова. Б. Кормича. П. Пашка. А. Павлова. С. Пахомова, К. Сандровського.

Проте недостатня ефективність реформ у сфері державного фінансового контролю у митній справі зумовлює необхідність подальших наукових досліджень окресленої царини та формування напрямів її удосконалення.

**Мета і завдання дослідження.** Метою дослідження є обґрунтування теоретичних основ здійснення державного фінансового контролю у митній справі та розробка науково-практичних рекомендацій щодо формування стратегічних напрямків вдосконалення цього процесу на основі світового досвіду.

Досягнення зазначеної мети зумовило необхідність розв'язання таких завдань:

- дослідити економічну сутність, значення та принципи державного фінансового контролю у митній справі;
- висвітлити інституційне забезпечення державного фінансового контролю у митній справі;
- проаналізувати результативність митного контролю в Україні;
- оцінити ефективність використання фінансових ресурсів митними органами
- запропонувати напрями вдосконалення державного фінансового контролю у митній справі в Україні на основі зарубіжного досвіду

**Об'єктом дослідження** є процес здійснення державного фінансового контролю в митній справі.

**Предметом дослідження** виступає вітчизняний та зарубіжний досвід здійснення державного фінансового контролю у сфері митної справи.

**Методи дослідження.** Для досягнення поставленої в роботі мети були засновані такі методи: метод статистичного аналізу, абстрагування, методи

індукції та дедукції, методи аналізу та синтезу, порівняння, методи теоретичного та практичного узагальнення, таблично-графічний метод.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає в удосконаленні визначення поняття «державний фінансовий контроль у митній справі», під яким нами запропоновано розуміти систему спостереження (моніторингу) за фінансовою діяльністю суб'єктів ЗЕД, в частині нарахування та сплати митних платежів, та митних органів, в частині здійснення ефективного митного контролю та оптимального використання фінансових ресурсів з метою недопущення порушень законодавства, оперативного виявлення та усунення таких порушень.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає у визначенні стратегічних ініціатив, пов'язаних з прийняттям управлінських рішень за результатами проведеного митного контролю; оцінкою результатів митного контролю; розвитком методологічного забезпечення митного контролю; функціонуванням підконтрольних об'єктів митного контролю; удосконаленням інформаційного забезпечення суб'єктів митного контролю; удосконаленням нормативно-правового забезпечення суб'єктів митного контролю; удосконаленням організаційного забезпечення суб'єктів митного контролю; спрямованих на розвиток кадрового забезпечення суб'єктів митного контролю.

**Апробація результатів дослідження.** Основні наукові результати дослідження представлялися на вісімнадцятій та дев'ятнадцятій науково-практичних конференціях студентів та молодих вчених «Фіскальна політика України в умовах євроінтеграційних процесів».

**Структура роботи.** Випускна кваліфікаційна робота складається із вступу, трьох розділів та висновків.

У першому розділі кваліфікаційної роботи розглянуто теоретичні основи державного фінансового контролю у митній справі. Зокрема висвітлено економічну сутність, значення та принципи державного фінансового контролю у митній справі. Розглянуто інституційне забезпечення державного фінансового контролю у митній справі.

Другий розділ кваліфікаційної роботи присвячений прагматичі здійснення

державного фінансового контролю у митній справі. В розділі проаналізовано результативність митного контролю в Україні та проведено оцінку ефективності використання фінансових ресурсів митними органами.

У третьому розділі наведено напрями вдосконалення державного фінансового контролю у митній справі в Україні на основі зарубіжного досвіду.

Обсяг випускної кваліфікаційної роботи становить 68 сторінок. Робота містить 12 таблиць та 5 рисунків. Список використаних джерел містить 60 найменувань, які розміщені на 6 сторінках.

## РОЗДІЛ 1

# ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ У МИТНІЙ СПРАВІ

### 1.1. Економічна сутність, значення та принципи державного фінансового контролю у митній справі

Митна справа нерозривно пов'язана із діяльністю держави, оскільки передбачає перетин суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності (ЗЕД) митного кордону, контроль за яким покладено на контролюючі органи держави. Визначення цього поняття наведене в статті 7 Митного кодексу України (МКУ). Так, відповідно до цього нормативного документа митну справу держави становлять: «...встановлені порядок і умови переміщення товарів через митний кордон України, їх митний контроль та митне оформлення, застосування механізмів тарифного і нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, справляння митних платежів, ведення митної статистики, обмін митною інформацією, ведення Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності, здійснення відповідно до закону державного контролю нехарчової продукції при її ввезенні на митну територію України, запобігання та протидія контрабанді, боротьба з порушеннями митних правил, організація і забезпечення діяльності митних органів та інші заходи, спрямовані на реалізацію державної митної політики» [36].

Тобто митна справа це діяльність, яку здійснюють виключно державні органи. Відповідно до функціональних обов'язків держава апріорі передбачає максимізацію та раціональне використання фінансових ресурсів. Тому державний контроль у митній справі теж передбачає максимізацію фінансових ресурсів, які акумулюють митні органи та моніторинг використання тих фінансових ресурсів, які спрямовуються на діяльність Державної митної служби України як центрального органу виконавчої влади у сфері митної справи.

Говорячи про контроль за акумуляцією митними органами фінансових

ресурсів постає поняття «Митний контроль», яке ми зустрічаємо як складову у визначенні митної справи. Натомість контроль за використанням фінансових ресурсів, спрямованих на діяльність митних органів тяжіє до відомчого контролю, який здійснюють окремі державні органи.

Досліджуючи теоретичну сутність державного фінансового контролю у митній справі необхідно звернутися до сутності понять «контроль», «фінансовий контроль» та «державний фінансовий контроль».

У Великому тлумачному словнику сучасної української мови слово контроль тлумачиться як: «перевірка відповідності контрольованого об'єкта встановленим вимогам» [8, с. 569]. У Словнику української мови поняття контроль потрактовано як «перевірка, облік діяльності кого-небудь, чого-небудь, нагляд за кимось, чимось» [54].

Дослідження етимологічного походження поняття «контроль» (з франц. *controle*) дає змогу виокремити таких дві складових: протидія (з лат. *contra*) та процес здійснення якоїсь дії (з англ. *role*). Таким чином, можна зробити висновок, що контроль передбачає не тільки процеси перевірки та нагляду за підконтрольним об'єктом, а й певні дії спрямовані на попередження небажаних станів чи фактів. Таке попередження можна здійснювати за допомогою процесу моніторингу. Якщо розглядати слово «контроль» як похідне з англійської мови і опираючись на аргументацію Оксфордського англійського словника, то «контроль» має три значення: перевіряти, контролювати; вимагати звіту, звітування; стримувати, скеровувати вільні дії [35].

У табл. 1.1 систематизовано науково-практичні підходи до трактування дефініції «контроль» у вітчизняній науковій літературі.

Аналіз наведеної таблиці дає змогу стверджувати, що контроль передбачає співставлення дійсного стану підконтрольного об'єкта з певним еталонним варіантом його стану чи функціонування. Контроль є однією із функцій управління. Він присутній практично на всіх стадіях управлінської діяльності та може мати як позитивний, так і негативний результат. Також варто відмітити, що контроль притаманний практично усім господарським процесам, не є винятком і митна сфера держави. Навпаки ж зовнішньоекономічна діяльність, яка пов'язана



із перетином товарами та транспортними засобами митного кордону є рентабельним видом господарської діяльності, тому у суб'єктів ЗЕД виникають спокуси порушення митного законодавства, за чим, відповідно, необхідно контролювати.

Таблиця 1.1

**Наукові та практичні підходи до трактування категорії «контроль» [6, с. 118]**

Автор	Трактування
М. Головань	«повторне повернення до раніше розглянутого питання, його перевірка означає перевірку виконання тих чи інших господарських рішень з метою встановлення їх законності та економічної доцільності».
Л. Лисяк	«у широкому розумінні він представляє собою встановлення певного «порядку», тобто оцінку поточного стану явища за критерієм відповідності до вимог, виявлення відхилень і порушень вимог та застосування заходів їх запобігання чи усунення».
В. Гарашук	«перевірка (або спостереження з ціллю перевірки) для протидії чомусь небажаному, тобто виявлення, попередження та припинення протиправної поведінки з боку будь-кого».
Л. Дікань	«розглядають поняття «контроль» у двох аспектах: як функцію управління та як економічну категорію. Контроль як функція управління відображає більш прикладний аспект тоді, коли контроль як економічна категорія має виключно теоретичне значення».

Особливого контролю передбачає фінансова сторона діяльності певного суб'єкта. Це пов'язано з тим, що економічна природа людини спрямована на максимізацію фінансових ресурсів, а отже, може спостерігатися незаконне привласнення таких ресурсів окремими особами. У табл. 1.2 наведено окремі трактування поняття «фінансовий контроль».

Аналіз представлених визначень дає змогу стверджувати, що об'єктом фінансового контролю може бути:

1. Фінансова діяльність всіх економічних суб'єктів: держави, підприємств та установ;
2. Функціонування будь якого об'єкта управління у частині утворення, розподілу й використання ним фінансових ресурсів;
3. Процес фінансової діяльності.

**Основні підходи до визначення сутності поняття «фінансовий контроль»**

[6, с. 118]

<b>Автор</b>	<b>Трактування поняття «фінансовий контроль»</b>
Н. Виговська О. Стебляк	це контроль законодавчих і виконавчих органів влади всіх рівнів, а також спеціально створених установ за фінансовою діяльністю всіх економічних суб'єктів: держави, підприємств та установ.
І. Стефанюк	це система активних дій, що здійснюються органами державної влади, місцевого самоврядування та громадянами України, щодо стеження за функціонуванням будь якого об'єкта управління у частині утворення, розподілу й використання ним фінансових ресурсів із метою оцінки економічної ефективності господарської діяльності, виявлення і блокування у ній відхилень, що перешкоджають законному й ефективному використанню майна і коштів, розширеному відтворенню виробництва, задоволенню державних, колективних та приватних інтересів і потреб, а також удосконалення управління економікою».
Ю. Гаруст Д. Горошко	важливим елементом управлінської діяльності, організаційного керівництва, однією з форм втілення у життя прийнятих державними органами рішень.
Г. Даценко	це система спостереження і перевірки процесу фінансової діяльності.

Проектуючи об'єкт фінансового контролю у митну площину, зауважимо, що ним може виступати як діяльність підприємств, установ та окремих громадян так і державних митних органів як суб'єкта митного контролю.

Важливе місце в системі контролю посідає державний контроль, тобто контроль за діяльністю господарюючого суб'єкта зі сторони держави. За своєю суттю «державний контроль – це перевірка державою того, як державні службовці виконують покладені на них обов'язки, як функціонує державна служба в цілому» [41, с. 16].

Багато науковців вважають, що поняття «фінансовий контроль» і «державний фінансовий контроль» є тотожними, а це виникає внаслідок неправильного розуміння їх сутнісних ознак. З метою виділення найістотніших ознак понять «фінансовий контроль» і «державний фінансовий контроль», Т. Жадан провів морфологічний та порівняльний аналіз їх визначень (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

**Морфологічний і порівняльний аналіз визначень «фінансовий контроль»**

та «державний фінансовий контроль» [23, с. 166]

<b>Характерні ознаки</b>	<b>Фінансовий контроль</b>	<b>Державний фінансовий контроль</b>

Мета контролю	<ul style="list-style-type: none"> <li>- забезпечення законності, фінансової дисципліни і раціональності в процесі формування, розподілу, володіння, використання та відчуження активів;</li> <li>- ефективний соціально-економічний розвиток всіх суб'єктів фінансових правовідносин.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- забезпечення законності, фінансової дисципліни, ефективності, економічної доцільності формування, розподілу і використання фінансових ресурсів держави і суб'єктів місцевого самоврядування;</li> <li>- ефективний соціально-економічний розвиток країни та окремих регіонів;</li> <li>- захист фінансових інтересів держави і його громадян.</li> </ul>
Завдання контролю	<ul style="list-style-type: none"> <li>- установлення фактичного стану справ;</li> <li>- виявлення недоліків у фінансовій звітності;</li> <li>- встановлення відхилень від заданих параметрів;</li> <li>- попередження та усунення фінансових правопорушень, неефективного управління фінансовими ресурсами.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- дотримання вимог чинного законодавства;</li> <li>- формування інформаційних засад прийняття управлінських рішень; оцінка їх ефективності;</li> <li>- сприяння реалізації фінансової політики держави;</li> <li>- стимулювання ефективного використання державних і муніципальних коштів.</li> </ul>
Суб'єкти контролю	<ul style="list-style-type: none"> <li>- держава [3; 13];</li> <li>- законодавчі і виконавчі органи влади всіх рівнів, установи;</li> <li>- органи державної влади і окремі суб'єкти господарювання;</li> <li>- органи фінансового контролю, їхні підрозділи, представники, особи, що уповноважені здійснювати контроль;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- органи державної влади;</li> <li>- інститут суспільного (державного) сектора;</li> <li>- органи державного фінансового контролю.</li> </ul>
Підконтрольні суб'єкти	<ul style="list-style-type: none"> <li>- суб'єкти господарювання всіх форм власності;</li> <li>- держава, підприємства, організації та установи;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- суб'єкти господарювання;</li> </ul>
Об'єкти контролю	<ul style="list-style-type: none"> <li>- фінансова, фінансово-господарська діяльність;</li> <li>- процес створення, розподілу і використання фондів фінансових ресурсів;</li> <li>- процес формування, розподілу, володіння, використання та відчуження активів;</li> <li>- процес створення, розподілу, використання грошових фондів;</li> <li>- фінансова звітність.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- державні фінансові ресурси, фінансово-господарська діяльність;</li> <li>- процес формування і використання державних фінансових ресурсів (включаючи муніципальні) і матеріальних коштів;</li> <li>- формування, розподіл і використання фінансових ресурсів держави і суб'єктів місцевого самоврядування;</li> <li>- формування, розподіл, володіння, використання, відчуження активів.</li> </ul>
Методи і форми контролю	<ul style="list-style-type: none"> <li>- методи контрольної діяльності;</li> <li>- спостереження і перевірка.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- система спостереження і перевірки.</li> </ul>
Заходи контролю	<ul style="list-style-type: none"> <li>- коригуючі та попереджувальні заходи;</li> <li>- система дій та контрольних заходів.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- система безупинних контрольних дій.</li> </ul>

В якості характерних ознак фінансового контролю та державного фінансового контролю було вибрано мету, завдання, суб'єкти контролю, підконтрольні суб'єкти, об'єкти, форми і методи та заходи контролю. Аналіз показав, що за усіма характерними ознаками аналізовані поняття, відповідно до трактування окремих науковців відрізняються. На основі цього сформовано визначення понять «контроль», «фінансовий контроль» та «державний

фінансовий контроль» (рис. 1.1).

**Контроль як функція управління** представляє собою сукупність форм, методів, інструментів та процедур контролю, за допомогою яких суб'єкт контролю одержує інформацію про показники, які характеризують фактичний стан підконтрольного об'єкта, встановлює відхилення цих показників від цільових, заданих або нормативних, виявляє причини таких відхилень та вживає заходи, спрямовані на їх усунення, недопущення та попередження у майбутньому, з метою підвищення ефективності підготовки, прийняття та реалізації управлінських рішень.

**Фінансовий контроль** представляє собою сукупність форм, методів та інструментів контролю, за допомогою яких суб'єкти фінансових правовідносин одержують інформацію про фактичний стан справ щодо процесів формування, розподілу і використання фінансових ресурсів на всіх рівнях економічної системи держави, порівнюють отримані дані з цільовими або нормативними вимогами, визначають розміри і причини виявлених відхилень, вживають заходи, спрямовані на їх усунення, недопущення та попередження у майбутньому, з метою підвищення ефективності підготовки, прийняття та реалізації управлінських рішень у сфері управління фінансовими ресурсами.

**Державний фінансовий контроль** представляє собою сукупність форм, методів та інструментів контролю, за допомогою яких органи державного фінансового контролю одержують інформацію про фактичний стан справ щодо процесів формування, розподілу і використання державних фінансових ресурсів на всіх рівнях державного сектору економіки, порівнюють отримані дані з цільовими або нормативними вимогами, визначають розміри і причини виявлених відхилень, вживають заходи, спрямовані на їх усунення, недопущення та попередження у майбутньому, з метою підвищення ефективності підготовки, прийняття та реалізації управлінських рішень у сфері управління державними фінансовими ресурсами.

**Рис. 1.1. Визначення понять «контроль», «фінансовий контроль» і «державний фінансовий контроль» [23, с. 166].**

Так, Т. Жадан під державним фінансовим контролем розуміє: «сукупність форм, методів та інструментів контролю, за допомогою яких органи державного фінансового контролю одержують інформацію про фактичний стан справ щодо процесів формування, розподілу і використання державних фінансових ресурсів на всіх рівнях державного сектору економіки, порівнюють отримані дані з цільовими або нормативними вимогами, визначають розміри і причини виявлених відхилень, вживають заходи, спрямовані на їх усунення, недопущення та попередження у майбутньому, з метою підвищення ефективності підготовки, прийняття та реалізації управлінських рішень у сфері управління державними

фінансовими ресурсами» [23, с. 166].

В цілому ми погоджуємося із представленим визначенням, однак вважаємо, що під контролем потрібно розуміти певний процес чи діяльність, а не сукупність форм, методів чи інструментів. А також ми переконані, що у процесі формування, розподілу і використання державних фінансових ресурсів необхідно здійснювати контроль не тільки на рівнях державного сектору економіки, а й на рівні приватних підприємств, оскільки на цьому рівні відбувається формування фінансових ресурсів.

Досліджуючи сутність державного фінансового контролю у митній справі держави, зауважимо що в науковій літературі присутні ряд робіт, об'єктом дослідження яких є аналізоване поняття. Так, однією із перших наукових праць, яка присвячена визначенню сутності, необхідності та значенню фінансового контролю у митній справі стало дисертаційне дослідження М. Каленського [28]. Фінансовий контроль у митній справі автор розглядає у широкому розумінні – з позиції макрорівня. З цієї позиції фінансовий контроль визначено як діяльність органів державної влади з установа й дотримання правових норм у сфері зовнішньоекономічної діяльності, з визначення інструментів податкового й валютного регулювання зовнішньоекономічної діяльності з метою захисту національних інтересів [28]. Натомість, на думку автора, фінансовий контроль у вузькому розумінні (на мікрорівні) – це податковий та валютний контроль, що здійснюється митницями під час переміщення товарів та інших цінностей через митний кордон України. Основними цілями фінансового контролю в митній справі є сприяння зовнішній торгівлі, захист внутрішнього ринку, виявлення порушень митного законодавства та запобігання їм [28].

М. Каленський – представник економічної науки, проте паралельно дослідження аналізованого поняття присутні у дослідження з питань юриспруденції. Зокрема, Л. Батанова приходиться до висновку, що «фінансовий контроль у державній митній справі – це врегульована правовими нормами діяльність посадових осіб митниць щодо перевірки достовірності декларування товарів, транспортних засобів комерційного призначення, що переміщуються через митний кордон України, а також виконання декларантами фінансових

зобов'язань перед державою» [4, с. 134]. Ми вважаємо, що таке визначення є занадто звужене і зводить досліджуване поняття до окремих аспектів митного контролю, а натомість повністю виключає зі сфери державного фінансового контролю у митній справі процес контролю за фінансовою діяльністю митних органів.

Зважаючи на зазначене, ми пропонуємо власне визначення поняття «державний фінансовий контроль у митній справі», під яким розуміємо систему спостереження (моніторингу) за фінансовою діяльністю суб'єктів ЗЕД, в частині нарахування та сплати митних платежів, та митних органів, в частині здійснення ефективного митного контролю та оптимального використання фінансових ресурсів з метою недопущення порушень законодавства, оперативного виявлення та усунення таких порушень. Отже, відповідно до нашої логіки, митний контроль є складовою частиною державного фінансового контролю у митній справі.

Державний фінансовий контроль у митній справі має здійснюватися на основі визначених та обґрунтованих принципів. О. Грачова розглядаючи принципи фінансового контролю цілком справедливо відмітила: «Світова спільнота на основі багаторічного досвіду розробила основні принципи організації державного фінансового контролю, до реалізації яких прагне кожна сучасна цивілізована держава. Ці принципи викладені в Лімській декларації (Міжнародна організація контрольних органів): незалежність і об'єктивність, компетентність і гласність» [7].

Лімська декларація – це важливий міжнародний документ, що встановлює принципи фінансового контролю та визначає організацію фінансового контролю обов'язковою складовою управління фінансами. Відповідно до цієї декларації принципами роботи органів фінансового контролю мають бути незалежність та захищеність від побічного впливу. У Лімській декларації принципів контролю визначено загальні правила діяльності контролюючих органів, їх взаємини, взаємодія між собою, а також з президентом, урядом, парламентом.

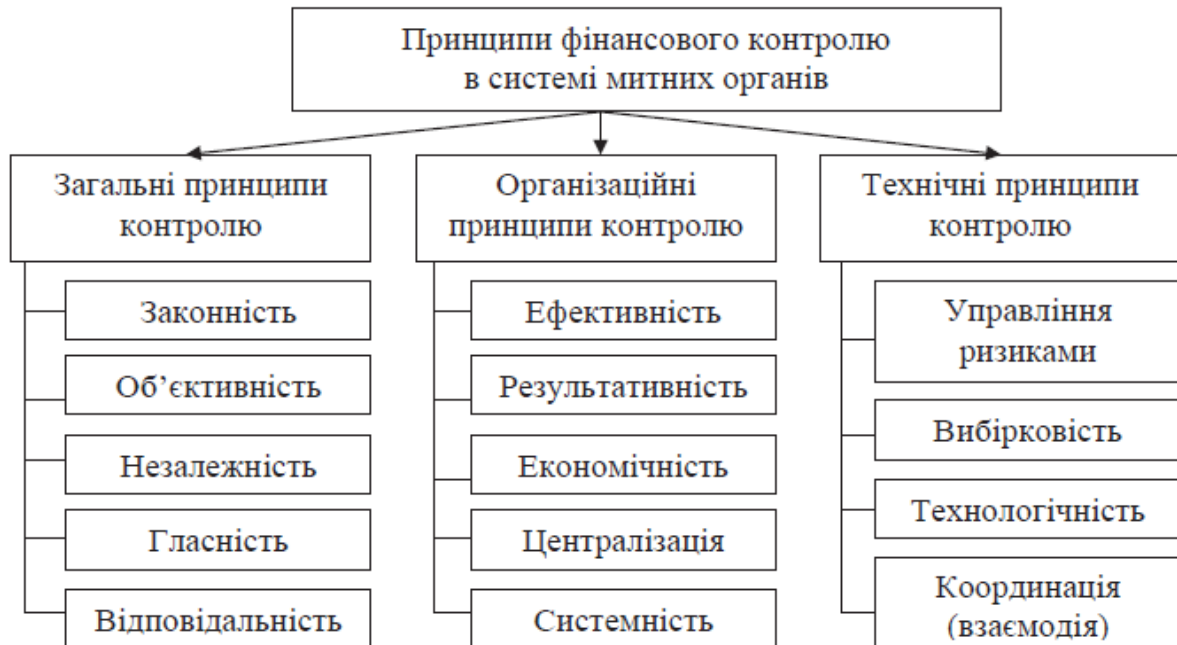
Основними напрямками фінансового контролю в відносинах, регульованих фінансовим правом, є:

- перевірка виконання органами державної влади і місцевого самоврядування функцій по акумуляції, розподілу і використанню фінансових ресурсів відповідно до своєї компетенції;
- перевірка виконання фінансових зобов'язань перед державою і органами місцевого самоврядування, організаціями і громадянами;
- перевірка правильності використання державними і муніципальними підприємствами, установами, організаціями грошових ресурсів, що знаходяться в господарському веденні або оперативному управлінні (бюджетних і власних коштів, банківських позик, позабюджетних та інших засобів);
- перевірка дотримання правил здійснення фінансових операцій, розрахунків і зберігання грошових коштів підприємствами, організаціями, установами;
- виявлення внутрішніх резервів виробництва – можливостей підвищення рентабельності господарства, зростання продуктивності праці, економнішого ефективного використання матеріальних і грошових засобів;
- усунення і попередження порушення фінансової дисципліни. У разі їх виявлення в установленому порядку застосовуються заходи дії до організацій, посадовців і громадян, забезпечується відшкодування матеріального збитку державі, організаціям, громадянам [21, с. 133].

О. Добрянська розглядаючи принципи фінансового контролю в сфері митної справи виділяє систему принципів, що включають загальні принципи контролю, організаційні засади діяльності митних органів та технічні принципи здійснення контрольно-економічних заходів [21, с. 133] (рис. 1.2).

Основоположним принципом автор визначає принцип законності, суть якого полягає в тому, що сфера поширення, повноваження, обов'язки та права органів фінансового контролю і їх посадових осіб мають бути чітко визначені діючим законодавством, деталізовані посадовими інструкціями й відомчими актами. Принципом незалежності, як базовим принципом контролю, передбачено, що митні органи повинні бути цілком автономними та самостійними в своїй діяльності (у рамках передбачених повноважень, визначених законом). Принцип об'єктивності передбачає неупереджене

ставлення до об'єкта та предмета контролю для забезпечення інтересів держави, окремих учасників ЗЕД та суспільства. Принципи гласності й відповідальності забезпечую дієвість будь-якої системи контролю, а особливо в системі митних органів.



**Рис. 1.2. Принципи організації та здійснення фінансового контролю митними органами.**

Джерело: [21, с. 134].

Принципи ефективності, результативності та економічності висвітлюють підходи до організації контрольних заходів. Особливості побудови структури митних органів характеризуються через призму дії принципу централізації. Системність організації фінансового контролю в митних органах передбачає організацію контрольних заходів на основі розроблених та постійно діючих методик.

Паралельно з описаними варто розглянути технічні принципи контролю. До них належать: принцип управління ризиками (передбачає ризикоорієнтовані підходи щодо здійснення фінансового контролю в митних органах), вибірковості (концентрація на тих об'єктах контролю, які містять ознаки порушень законодавства), технологічність (здійснення контролю на основі розроблених технологічних прийомів) та координація або взаємодія (співпраця контролюючих органів у процесі здійснення контрольних заходів).



## **1.2. Інституційне забезпечення державного фінансового контролю у митній справі**

Інституційне забезпечення фінансового контролю у митній справі передбачає законодавче підґрунтя його здійснення та структуру державних органів, які задіяні у процесі здійснення контролю.

Основним законодавчим актом, який визначає особливості здійснення державного фінансового контролю в Україні є Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні». Відповідно до згаданого закону головними завданнями органу державного фінансового контролю є: «здійснення державного фінансового контролю за використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, правильністю визначення потреби в бюджетних коштах та взяттям зобов'язань, ефективним використанням коштів і майна, станом і достовірністю бухгалтерського обліку і фінансової звітності у міністерствах та інших органах виконавчої влади, державних фондах, фондах загальнообов'язкового державного соціального страхування, бюджетних установах і суб'єктах господарювання державного сектору економіки, а також на підприємствах, в установах та організаціях, які отримують (отримували у періоді, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів, державних фондів та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або використовують (використовували у періоді, який перевіряється) державне чи комунальне майно, за дотриманням бюджетного законодавства, дотриманням законодавства про закупівлі, діяльністю суб'єктів господарської діяльності незалежно від форми власності, які не віднесені законодавством до підконтрольних установ, за судовим рішенням, ухваленим у кримінальному провадженні» [25].

З представленого визначення видно, що сфера поширення державного

фінансового контролю широка та охоплює більшість фінансових операцій, явищ і процесів, які пов'язані з володінням розпорядженням і використанням державних фінансових ресурсів. Це підкреслює наші попередні висновки про те, що державний фінансовий контроль у митній справі охоплює як сферу управління фінансовими ресурсами, які виділяються із бюджету на функціонування митних органів, так і сферу контролю митних органів за акумуляцією фінансових ресурсів у вигляді митних платежів до Державного бюджету України. На останній момент вказує те, що у Законі України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні». Одним із завдань органу державного фінансового контролю є контроль за дотриманням бюджетного законодавства.

Безпосереднім законодавством про державний фінансовий контроль у митній справі є нормативно-правові акти, які визначають особливості функціонування митних органів та здійснення митного контролю. Так, в Україні ще з початку незалежності функціонує Митний кодекс України, а у 2012 р. була прийнята його нова редакція. Функціонування Державної митної служби України визначається «Положенням про Державну митну службу України», яке затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 6 березня 2019 р. № 227 [44]. У положенні зазначено: «Державна митна служба України (Держмитслужба) є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів. Держмитслужба реалізує державну митну політику, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування законодавства з питань державної митної справи» [44].

В частині здійснення митного контролю основними завданнями Держмитслужби є:

- 1) забезпечення реалізації державної митної політики, зокрема забезпечення митної безпеки та захисту митних інтересів України і створення сприятливих умов для розвитку зовнішньоекономічної діяльності, збереження належного балансу між митним контролем і спрощенням законної торгівлі;

- 2) забезпечення реалізації державної політики у сфері боротьби з

правопорушеннями під час застосування законодавства з питань державної митної справи, запобігання та протидії контрабанді, боротьби з порушеннями митних правил [44].

Аналізуючи положення Митного кодексу України ми знаходимо визначення поняття «митний контроль». Зокрема: «митний контроль – сукупність заходів, що здійснюються з метою забезпечення додержання норм Митного кодексу, законів та інших нормативно-правових актів з питань митної справи, міжнародних договорів України, укладених у встановленому законом порядку» [36].

Таким чином, у визначенні митного контролю прямо не вказано на фінансову сторону цього процесу, однак поширення сфери його дії на дотримання норм митного законодавства вказує на необхідність дотримання норм щодо сплати митних платежів та недопущення переміщення товарів поза митним контролем.

Центральними складовими контролюючого механізму є суб'єкти та об'єкти митного контролю. Суб'єктами є органи державної влади, які мають певні контрольні повноваження, які спрямовують свою діяльність на прийняття управлінських рішень щодо реалізації митної політики у державі. Насамперед це Державна митна служба, Державна податкова служба, митниці.

Досліджуючи перелік суб'єктів митного контролю, Н. Осадча та В. Ляшенко поділяють їх 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)» [39].

Питання складу суб'єктів механізму митного контролю вивчав В.М. Гаращук, який 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» [12, с. 24]. Аналіз наведеного вище підходу дає змогу виділити наступні функції суб'єктів митного контролю: фіскальну або мобілізуючу; захисну; превентивну (профілактичну); правоохоронну (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

**Суб'єкти митного контролю, виділені в контексті забезпечення фінансової безпеки держави [40, с. 96]**

№ з/п	Функції митних органів	Суб'єкти митного контролю
1	Фіскальна, яка передбачає наповнення доходної частини бюджетів всіх рівнів за рахунок митних платежів, податків, зборів	Державна митна служба України – центральний орган виконавчої влади в Україні з реалізації державної митної політики
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 перегинання кордонів), Міжвідомча комісія з міжнародної торгівлі – щодо визначення ставок антидемпінгового, компенсаційного або спеціального мита
3	Стимулююча – митні органи, які 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 розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства 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 митно: служби України, Міністерство розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства, Міністерство фінансів України, Державна служба експортного контролю, МОЗ України., МВС України, Нацбанк України тощо. НБУ має повноваження на видачу суб'єктам ЗЕД індивідуальної ліцензії на ввезення (вивезення) цінних паперів, яка є підставою для проведення митного оформлення, а також на митне оформлення експортно-імпортованих операцій з готівковою валютою

6	Інформаційна функція – повідомлення уповноважених органів про обсяг зовнішньоекономічних операцій для формування митної статистики	Державна податкова служба, Державна митна служба України, органи статистики
7	Правоохоронна – попередження контрабанди товарів та злочинної діяльності	Державна податкова служба, Державна митна служба України, правоохоронні органи (МВС, СБУ, прокуратура тощо)

Коротко розглянувши зміст основних нормативних документів, які стосуються державного фінансового контролю у митній справі розглянемо органи, які задіяні у цьому процесі. Вище, у таблиці 1.4 наведено перелік суб'єктів митного контролю відповідно до функцій, які він виконує. Як уже зазначалося, державний фінансовий контроль поняття ширше, ніж митний, відповідно й суб'єктів його здійснення має бути більше. Однак, суб'єкти митного контролю, наведені у таблиці тісно корелюються із суб'єктами державного фінансового контролю у митній справі. Наведемо їх перелік, відповідно до наших міркувань.

Ми вважаємо, що до органів, які наділені повноваженнями контролю у фінансовій сфері необхідно відносити як органи державної влади, так і органи місцевого самоврядування. Така позиція не є новою, натомість вона відповідає світовій практиці, де до суб'єктів фінансового контролю належать органи державної влади, органи місцевого самоврядування й сфера громадянського суспільства, яка здійснює незалежний громадянський контроль.

Отже, до органів державного фінансового контролю у митній справі ми відносимо: Верховну Раду України, Рахункову палату України, Президента України, Кабінет Міністрів України, Міністерство фінансів України, Державну митну службу, Державну податкову службу, Фонд державного майна, Державну казначейську службу України, Національний банк України, Національну комісію з цінних паперів та фондового ринку України, Державну аудиторську службу України та інші.

Верховна Рада України здійснює парламентський контроль за допомогою своїх комітетів та відповідно до положень Конституції України. Так, стаття 85 Конституції України визначає такі повноваження Верховної Ради, щодо

здійснення фінансового контролю:

- затвердження Державного бюджету України та внесення змін до нього, контроль за виконанням Державного бюджету України, прийняття рішення щодо звіту про його виконання;
- здійснення контролю за діяльністю Кабінету Міністрів України відповідно до Конституції України та закону;
- затвердження рішень про надання Україною позик і економічної допомоги іноземним державам та міжнародним організаціям, а також про одержання Україною від іноземних держав, банків і міжнародних фінансових організацій позик, не передбачених Державним бюджетом України, здійснення контролю за їх використанням;
- призначення на посади та звільнення з посад Голови та інших членів Рахункової палати;
- призначення на посаду та звільнення з посади Голови Національного банку України за поданням Президента України;
- призначення на посади та звільнення з посад половини складу Ради Національного банку України;
- здійснення парламентського контролю в межах, визначених Конституцією України та законом;
- затвердження кошторису Верховної Ради України та структури її апарату [30, ст. 85].

Говорячи про фінансовий контроль у митній справі і роль у ньому головного законодавчого органу, необхідно зауважити, що Верховна Рада України приймає низку нормативних документів, які стосуються митної справи, а тому має право інспектувати їх виконання. Головним чином це стосується митного кодексу України та законів, які приймаються в контексті змін до нього. Також це стосується законодавства про митні тарифи, які часто змінюються та інших нормативних актів, що приймає Верховна Рада України в частині митної справи. Відповідальним комітетом в цьому напрямку є Комітет з питань фінансів, податкової та митної політики. Так, відповідно до постанови Верховної Ради України «Про перелік, кількісний склад і предмети відання комітетів

Верховної Ради України дев'ятого скликання» 19-ІХ від 29.08.2019 предметами відання комітету в частині митної справи є [43]:

– система оподаткування, загальнодержавні податки і збори (мита, плата, інші обов'язкові платежі), місцеві податки та збори, парафіскалітети, інші доходи бюджетів неподаткового характеру, єдиний соціальний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, а також інші нарахування на фонд оплати праці;

– митна справа та митний тариф;

– діяльність митних органів.

Контрольні повноваження Президента України реалізуються у процесі підписання прийнятих законів щодо митної справи, справляння податків тощо. Згідно з п. 15 ст. 106 Конституції України Президент України, має повноваження зупиняти дію нормативних актів Кабінету Міністрів України по причині невідповідності Конституції. А також Президент України часто використовує право накладати вето на законодавчі акти.

До функцій Кабінету Міністрів України належить здійснення контролю під час втілення в життя фінансової політики держави. Також даний орган державної влади координує державну політику у галузі ціноутворення та оплати праці, складання та виконання Державного бюджету України і звіту про його виконання, здійснення загальнодержавних і міждержавних економічних програм, створення і керівництва діяльністю різних фондів тощо. Поточна діяльність Кабінету Міністрів України пов'язана з управлінням публічними фінансами і контролем за їх використанням. У межах своїх повноважень Уряд також здійснює відомчий державний контроль за фінансами міністерств і відомств [58, с. 130].

Одним із спеціальних органів державного фінансового контролю є Рахункова палата України. Вона діє на підставі Конституції України та Закону України «Про рахункову палату» від 02.07.2015 № 576-VIII. Рахункова палата від імені Верховної Ради України здійснює контроль за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням.

Відповідно до статті 4 згаданого закону повноваження, покладені на

Рахункову палату Конституцією України, здійснюються через провадження заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту). Державний зовнішній фінансовий контроль (аудит) забезпечується Рахунковою палатою шляхом здійснення фінансового аудиту, аудиту ефективності, експертизи, аналізу та інших контрольних заходів. Аудит ефективності передбачає встановлення фактичного стану справ та надання оцінки щодо своєчасності і повноти бюджетних надходжень, продуктивності, результативності, економності використання бюджетних коштів їх розпорядниками та одержувачами, законності, своєчасності і повноти прийняття управлінських рішень учасниками бюджетного процесу, стану внутрішнього контролю розпорядників бюджетних коштів. Оцінка продуктивності використання бюджетних коштів передбачає встановлення співвідношення між результатами діяльності розпорядника та одержувача бюджетних коштів і використаними для досягнення таких результатів коштами бюджету [26].

В частині здійснення державного фінансового контролю у сфері митної справи Рахункова палата здійснює контроль за ефективністю використання бюджетних коштів, спрямованих на функціонування митних органів України. А також за ефективністю функціонування цих органів щодо адміністрування митних платежів.

Важлива роль у процесі здійснення державного фінансового контролю відводиться Державній казначейській службі України. Вона виконує роль «бюджетного банку», оскільки на рахунки, відкриті в органах казначейства спрямовуються усі кошти, що надходять у вигляді податків та митних платежів й здійснюються державні видатки. Тобто Державна казначейська служба України здійснює облік усіх бюджетних надходжень та видатків. Таким чином цей орган безпосередньо контролює за тим, щоб бюджетні кошти в повній мірі акумулювалися та витрачалися у напрямках визначених законодавством.

Реорганізація Державної фінансової інспекції в аудиторську службу України започаткувала діяльність нового контролюючого органу. Така зміна свідчить про перехід від інспектування розпорядників державними фінансами до аудиту їх діяльності, який передбачає процес попередження порушень та



формування пропозицій щодо їх усунення.

Відповідно до положення про Державну аудиторську службу України, її основними завданнями є: реалізація державної політики у сфері державного фінансового контролю; внесення на розгляд Міністра фінансів пропозицій щодо забезпечення формування державної політики у сфері державного фінансового контролю; здійснення державного фінансового контролю, спрямованого на оцінку ефективного, законного, цільового, результативного використання та збереження державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, досягнення економії бюджетних коштів; надання у передбачених законом випадках адміністративних послуг [45].

З опису функціональних обов'язків окремих органів державного фінансового контролю видно, що їх функції та завдання часто переплітаються. Відповідно, на нашу думку, в Україні нема ефективної структури суб'єктів державного фінансового контролю, а бюджетні кошти на сам контроль часто нераціонально використовуються. Більшість із описаних органів тією чи іншою мірою задіяні у здійсненні державного фінансового контролю у митній сфері. Однак безпосередній контроль великою мірою виконує Державна митна служба України та її органи.

Держмитслужба здійснює повноваження безпосередньо та через територіальні органи. До територіальних органів Держмитслужби належать митниці та спеціалізовані органи [46]. На даний час, територіальні органи Держмитслужби як відокремлені підрозділи утворені (за переліком) згідно наказу Державної митної служби України від 19.10.2020 № 460 «Про утворення територіальних органів Державної митної служби України як відокремлених підрозділів». Митниці створені у кожній області в межах територіального поділу України.

Держмитслужба спрямовує, координує та контролює діяльність митниць, здійснює інші повноваження, передбачені МКУ та іншими законами України, в межах своїх повноважень видає накази, організує та контролює їх виконання.

Основні завдання, права та інші функції Держмитслужби передбачені у Положенні про Державну митну службу України, яке затверджене КМУ (ПКМУ

від 06.03.2019 № 227 «Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України»).

Організаційна структура Держмитслужби складається з керівництва (Голова, перший заступник, заступники), департаментів, управлінь, відділів.

Наказом Державної митної служби України від 18.02.2021 № 107 «Про введення в дію Структури апарату Державної митної служби України та Штатного розпису апарату Державної митної служби України на 2021 рік» введено у дію затвержені Головою Державної митної служби України та погоджені Міністром фінансів України Структуру Державної митної служби України та Штатний розпис Державної митної служби України (керівництво – 5, окремих департаментів, управлінь, відділів - 20). У 2019 році Штатна чисельність апарату Держмитслужби становила 571 чоловік.

Організаційна структура територіальних органів Держмитслужби та чисельність територіальних органів Держмитслужби та відповідні штатні розписи затверджується Головою Держмитслужби. Організаційна структура територіальних органів Держмитслужби формується по аналогії апарату Держмитслужби та складається з керівництва (начальник, перший заступник, заступники), управління, відділи, сектори. Наказом Державної митної служби України від 04. 12. 2020 № 551 «Про введення в дію Структур» затверджено структуру територіальних органів Держмитслужби. Цим керується керівництво митниць при підготовці та подачі проектів структури, Штатного розпису на затвердження у Держмитслужбу.

Таким чином інституційне забезпечення державного фінансового контролю у митній справі в Україні представлено великою низкою нормативних актів та органів. Однак дублювання багатьох функцій серед окремих органів ставить під сумнів ефективність здійснення такого контролю.

## **Висновки до розділу 1**

У процесі дослідження теоретичних основ державного фінансового контролю у митній справі ми дійшли до таких найважливіших висновків:

1. На нашу думку, під «державним фінансовим контролем у митній

справі», необхідно розуміти систему спостереження (моніторингу) за фінансовою діяльністю суб'єктів ЗЕД, в частині нарахування та сплати митних платежів, та митних органів, в частині здійснення ефективного митного контролю та оптимального використання фінансових ресурсів з метою недопущення порушень законодавства, оперативного виявлення та усунення таких порушень. Отже, відповідно до нашої логіки, митний контроль є складовою частиною державного фінансового контролю у митній справі.

2. Інституційне забезпечення фінансового контролю у митній справі передбачає законодавче підґрунтя його здійснення та структуру державних органів, які задіяні у процесі здійснення контролю. Основним законодавчим актом, який визначає особливості здійснення державного фінансового контролю в Україні є Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні». Паралельно з цим нормативним актом є й інші документи у сфері митної справи, які покликані забезпечувати державний фінансовий контроль, основним з яких є Митний кодекс України. до органів державного фінансового контролю у митній справі ми відносимо: Верховну Раду України, Рахункову палату України, Президента України, Кабінет Міністрів України, Міністерство фінансів України, Державну митну службу, Державну податкову службу, Фонд державного майна, Державну казначейську службу України, Національний банк України, Національну комісію з цінних паперів та фондового ринку України, Державну аудиторську службу України та інші.

## РОЗДІЛ 2

### ПРАГМАТИКА ЗДІЙСНЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ У МИТНІЙ СПРАВІ

#### 2.1. Аналіз результативності митного контролю в Україні

Досліджуючи питання ефективності митного контролю необхідно розуміти зміст споріднених понять та категорій (результативність, дієвість, ефект). Етимологія поняття «результативність» в тлумачних словниках трактується з декількох позицій: 1) як остаточний, кінцевий підсумок якого-небудь заняття, діяльності, розвитку тощо; 2) як наслідок якої-небудь дії, якогось явища тощо; 3) як показник чого-небудь [53]. У розумінні контролю результативність необхідно розуміти з позиції результату здійснення митного контролю. Зрозуміло, що мета контролю передбачає досягнення позитивного результату, тому результативність є важливим критерієм митного контролю.

У дослідженнях державного фінансового контролю більшість вчених використовують поняття «ефект контролю», який вказує на отриманий результат діяльності системи державного фінансового контролю. У переважній більшості випадків виділяють соціальний, організаційний та економічний ефекти. Соціальний ефект виражається тим, що відповідно до його результатів відносно осіб, що допустили фінансові порушення, будуть застосовані заходи, які мають на меті покращити соціальне середовище в країні, для наприкладу, звільнення осіб з посад і накладення на них відповідальності.

Організаційний ефект полягає в тому, що на основі проведеного контролю приймаються організаційні заходи в частині покращення структури певної організації, механізмів її роботи тощо. Натомість економічний ефект виражається у збільшенні фінансових ресурсів держави шляхом виявлення нецільового використання бюджетних коштів, накладання фінансових санкцій тощо.

Оцінюючи ефективність митного контролю в Україні, необхідно

вказати, що показники, які її характеризують визначають різні відомства. Насамперед аналіз ефективності митного контролю можна проводити на основі статистичних даних Митної служби України, яка висвітлює показники щодо виявлених порушень митного законодавства. Також показники, якими можна оперувати в цьому аналізі висвітлюються в офіційних звітах Рахункової палати України. Паралельно з цим корисними можуть бути дані соціологічних опитувань громадян та суб'єктів ЗЕД, які можуть вказувати на переваги та недоліки в роботі митних органів.

Згідно з підпунктом 31 пункту 4 Положення про Держмитслужбу № 227 Держмитслужба забезпечує контроль за своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування митних та інших платежів та сплати їх у повному обсязі платниками податків до відповідного бюджету під час переміщення товарів через митний кордон України та після завершення операцій з митного контролю та митного оформлення. Ефективність такого контролю була оцінена Рахунковою палатою України, про що громадськості представлено звіт [27].

Аудитом Рахункової палати встановлено, що форми та обсяги митного контролю протягом періоду, що досліджувався, обиралися посадовими особами митних органів на підставі результатів застосування системи управління ризиками та/або АСУР.

За даними Держмитслужби, кількість митних декларацій (МД), щодо яких зафіксовано реагування АСУР та посадовими особами митних органів прийнято рішення про необхідність проведення митних формальностей, протягом 2019 року та січня-квітня 2020 року становила 1681,6 тис. МД, з яких за допомогою АСУР опрацьовано 93,5 відс. МД (табл. 2.1).

Протягом 2019 року та січня-квітня 2020 р. розбіжності, невідповідності та порушення встановлені в 245,7 тис. МД, або 14,6 відсотка. Відсоток встановлення розбіжностей, невідповідності та порушень за митними деклараціями, щодо яких рішення про необхідність проведення митних формальностей прийнято посадовими особами митних органів, є більшим, ніж встановлено за допомогою АСУР (19,4 проти 15,2 відс. у 2019 році та 20,7 проти 9,4 відс. у січні-квітні 2020 року), при цьому посадовими особами митних

органів забезпечувалося лише 6,5 відс. опрацювань МД. Отже, результативність виявлення розбіжностей, невідповідностей та порушень за допомогою АСУР була нижчою, ніж за рішеннями, прийнятими посадовими особами митних органів.

Таблиця 2.1

**Аналіз результатів опрацювання митних декларацій щодо дотримання митних формальностей [27, с. 119]**

Назва митного режиму	Кількість							
	у 2019 році	питома вага, %	у т. ч. встановлено розбіжності, невідповідності, порушення	% розбіжностей до МД	у січні-квітні 2020 року	питома вага, %	У т. ч. встановлено розбіжності, невідповідності, порушення	% розбіжностей до МД
МД, щодо яких зафіксовано реагування АСУР								
Всього, у т. ч.:	1320411	100,0	200514	15,2	251474	100,0	23606	9,4
Експорт	212398	16,1	5486	2,6	35059	13,9	983	2,8
Імпорт	1060247	80,3	39	5,2	212175	84,4	22452	10,6
МД, за якими рішення про необхідність проведення митних формальностей прийнято посадовою особою митного органу								
Всього, у т. ч.:	90006	100,0	17492	19,4	19715	100,0	4073	20,7
Експорт	12223	13,6	1220	10,	1579	8,0	276	17,5
Імпорт	74349	82,6	15746	21,2	17432	88,4	3689	21,2
Разом	1410417	-	218006	15,5	271189	-	27679	10,2

Згідно зі статтею 336 Митного кодексу однією з форм митного контролю є проведення документальних перевірок дотримання вимог законодавства України з питань митної справи, у тому числі своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів. Митні органи мають право здійснювати митний контроль шляхом проведення документальних виїзних (планових або позапланових) та документальних невиїзних перевірок дотримання законодавства України з питань митної справи щодо, зокрема, правильності визначення бази оподаткування (тобто митної вартості товарів), своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів; обґрунтованості та законності надання (отримання) пільг і звільнення від

оподаткування; правильності класифікації згідно з УКТ ЗЕД товарів, щодо яких проведено митне оформлення; законності переміщення товарів через митний кордон України (частина третя статті 345 Митного кодексу).

Так, у 2019 році митниціями в 39,5 тис. випадках здійснено корегування (збільшення) задекларованої суб'єктами ЗЕД митної вартості товарів на суму 12,9 млрд гривень. У січні–квітні 2020 року здійснено корегування митної вартості в 6,5 тис. випадках на суму 2,8 млрд грн, що в 2,4 раза за кількістю та в 1,6 раза за сумою менше, ніж за аналогічний період 2019 року, сума донарахованих платежів – менше на 44,5 відс. (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

**Аналіз результатів здійснення контролю за правильністю визначення митної вартості товарів [27, с. 121]**

Показники	2019		Січень-квітень 2020	% 4 міс. 2020 до 4 міс. 2019
	Всього	в т. ч. січень-квітень		
Кількість випадків збільшення митними органами задекларованої суб'єктами ЗЕД митної вартості товарів	39497	15677	6483	41,4
Сума збільшення митної вартості, млн грн	12899,5	4358,7	2751,7	63,1
Сума донарахованих митних платежів, млн грн	3235,6	1279,8	710,5	55,5
% донарахувань до збільшеної митної вартості	25,1	29,4	25,8	-
Кількість оскаржень суб'єктами ЗЕД рішень митних органів	6080	2041	687	33,7
Сума оскарженої митної вартості товару млн грн	1500,3	579,6	287,9	49,7
Сума недонадходження донарахованих митних платежів у результаті оскарження рішень митних органів, млн грн	164,8	78,6	64,1	81,6
% недонадходжень платежів через оскарження	5,1	6,1	9,0	-
Кількість погоджень суб'єктами ЗЕД з рішеннями митних органів	27511	12246	2731	22,3
Сума збільшення, погоджена суб'єктами ЗЕД, млн грн	9790,3	3068,9	1794,5	58,5
Сплачена сума донарахованих митних платежів, млн грн	2249,9	877,5	473,1	53,9
% сплати нарахованих сум	69,5	68,6	66,6	-
Сума донарахованих митних платежів, які не оскаржувались суб'єктами ЗЕД та не були сплачені (за розрахунками), млн грн	820,9	323,7	173,3	53,5
% неузгоджених та несплачених платежів до донарахованих	25,4	25,3	24,4	-

Отже, внаслідок несплати суб'єктами ЗЕД донарахованих митними органами за результатами корегування митної вартості товарів митних платежів, які ними не оскаржувались, у 2019 році та січні–квітні 2020 року до державного бюджету не надійшло 994,2 млн гривень.

Під час контролю за правильністю класифікації товарів, поданих до митного оформлення, згідно з УКТ ЗЕД рішеннями митниць у 2019 році майже 3 тис. разів змінено коди УКТ ЗЕД товару та донараховано 150 млн грн митних платежів (табл. 33), з яких сплачено 94,3 відс. донарахувань (оскаржено суб'єктами ЗЕД 4,5 відс. рішень митних органів).

Таблиця 2.3

**Аналіз результатів здійснення митними органами контролю за правильністю класифікації товару згідно з УКТ ЗЕД [27, с. 123]**

Показники	2019		Січень-квітень 2020	% 4 міс. 2020 до 4 міс. 2019
	Всього	в т. ч. січень-квітень		
Кількість випадків зміни кодів УКТ ЗЕД товару шт.	2952	837	685	81,8
Суми донарахованих митних платежів, млн грн	150,0	39,3	40,2	102,3
Кількість випадків оскарження рішень митних органів, шт.	134	41	15	36,6
Оскаржена сума донарахованих платежів, млн грн	8,6	2,8	0,5	17,9
Кількість погоджень суб'єктами ЗЕД рішень митних органів, шт.	2818	796	670	84,2
Сума сплачених митних платежів, млн грн	141,4	36,5	39,8	109,0

Протягом січня-квітня 2020 року рішеннями митниць 685 разів змінено коди УКТ ЗЕД товару та донараховано 40,2 млн грн митних платежів, що менше аналогічного періоду попереднього року за кількістю, але більше за сумою. При цьому в 2,7 раза менше оскаржувалися випадки зміни кодів товарів та збільшився відсоток сплати донарахованих митних платежів за результатами зміни кодів УКТ ЗЕД товару. За даними Держмитслужби, усі погоджені суб'єктами ЗЕД суми донарахованих митних платежів за рішеннями митних органів сплачено.

Документами, що підтверджують країну походження товару, є сертифікат про походження товару, засвідчена декларація про походження товару, декларація про походження товару, сертифікат про регіональне найменування



товару (стаття 43 глави 7 розділу II Митного кодексу).

За даними Держмитслужби, протягом 2019 року та січня-квітня 2020 року виявлено порушень щодо визначення країни походження товарів (не визначено країни) у 1767 та 512 випадках відповідно, щодо відсутності (недостовірності) сертифікатів – 2 786 та 622 випадках відповідно.

У разі виникнення сумнівів щодо дійсності документів про походження товару чи достовірності відомостей, що в них містяться, включаючи відомості про країну походження товару, митні органи зверталися до компетентного органу, що видав документ, або компетентних організацій країни, зазначеної як країни походження товару, із запитом про проведення перевірки цих документів про походження товару чи надання додаткових відомостей.

Кількість випадків непідтвердження документами походження товару або визнання документів недостовірними у 2019 році становила 2831 од., що в 4,5 раза більше, ніж за 2018 рік, проте сума сплачених митних платежів з урахуванням штрафних санкцій – 25,9 млн грн, що на 14,0 відс. більше, ніж сплата у 2018 році. За січень-квітень 2020 року кількість таких документів становила 682 од., що удвічі більше, ніж за запитом митниць за аналогічний період 2019 року, до бюджету сплачено 3,3 млн грн, що в 5,5 раза менше, ніж за січень-квітень 2019 року (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

**Аналіз кількості документів, за якими походження товару не підтверджено, або документів, які визнано недостовірними**

Показник	2018	2019		% 2019 до 2018	Січень-квітень 2020	% 4 міс. 2020 до 4 міс. 2019
		Всього	У т. ч. січень-квітень			
Кількість документів, шт.	633	2831	334	в 4,5 раза	682	204,2
Сума сплачених платежів з урахуванням штрафів, тис. грн	22718	25907	18146	114,0	3306	18,2

Джерело: [27, с. 124].

Отже, протягом 2019 року та січня-квітня 2020 року, незважаючи на істотне збільшення випадків виявлення документів, за якими походження товару не підтверджено, або документів, які визнано недостовірними, суттєво

зменшилася сплата митних платежів з урахуванням штрафів, а саме: за один виявлений недостовірний документ у 2018 році в середньому сплачено 35,9 тис. грн, у 2019 році – 9,2 тис. грн, у січні–квітні 2020 року – 4,8 тис. гривень.

Таким чином, незважаючи на тенденцію до збільшення загальної суми пільг, належний контроль за їх цільовим використанням, достовірністю документів, наданих під час митного оформлення, на митницях не забезпечено. Документальні виїзні перевірки суб'єктів ЗЕД, що декларували пільги, не здійснювалися. Як наслідок, створено ризики ухилення від сплати митних платежів суб'єктами ЗЕД шляхом декларування пільг під час перетину митного кордону України.

Відповідно до статті 494 Митного кодексу про кожний випадок виявлення порушення митних правил уповноважена посадова особа митного органу, яка виявила таке порушення, невідкладно складає протокол за формою, установлену ЦОВВ, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику.

Аналіз результатів правоохоронної діяльності митниць ДФС і Держмитслужби упродовж 2019 року та січня-квітня 2020 р., свідчить, що у січні-квітні 2020 року кількість встановлених порушень збільшилася порівняно з аналогічним періодом 2019 року на 4,4 відс., але сума нарахованих платежів зменшилася в 2,1 раза (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

**Аналіз результатів здійснення митними органами контролю за доставкою суб'єктами ЗЕД товарів до митного органу призначення та дотриманням ними умов митних режимів [27, с. 130]**

Показники	2019		Січень-квітень 2020	% 4 міс. 2020 до 4 міс. 2019	Разом за 2019 і січень-квітень 2020
	Всього	у т. ч. січень-квітень			
Кількість встановлених порушень, шт.	1315	478	499	104,4	1814
Сума нарахованих платежів, млн грн	66,1	13,3	6,4	48,4	72,5
Складено адміністративних протоколів, шт.	1301	457	518	113,3	1819
Заведено справ за ст. Митного кодексу, шт.	1262	419	510	121,7	1772

- на суму, млн грн	117,3	64,2	124,3	193,6	241,6
Застосовано штрафів за ст. Митного кодексу, шт.	1010	297	342	115,2	1352
- на суму, млн грн	361,9	230,9	36,8	15,9	398,7
Кількість оскаржених рішень митних органів, шт.	131	53	14	26,4	145
Сума оскарження платежів, млн грн	23,5	2,1	0,2	9,5	23,7
Оскаржено адміністративних протоколів, млн грн	17,8	1,7	0,07	4,1	17,9
Кількість виконаних рішень митних органів, шт.	702,0	279,0	171,0	61,3	873,0
Сплачено платежів, млн грн	13,0	7,8	1,9	24,4	14,9
Оплачено адміністративних протоколів, шт.	691	264	168	63,6	859
% виконання рішень митних органів за кількістю	53,4	58,4	34,3	-	48,1
% виконання рішень митних органів за сумою	19,7	58,6	29,7	-	20,6
% виконання адміністративних протоколів	53,1	57,8	32,4	-	47,2
Стягнуто штрафів за ст. Митного кодексу; млн грн	4,8	1,2	1,5	125,0	6,3
% стягнення штрафів	1,3	0,5	4,1	-	1,6
Недонадходження до бюджету; млн грн	386,7	233,1	39,6	-	426,3

Незважаючи на суттєве зменшення з травня 2019 року оскаржень суб'єктами ЗЕД рішень митних органів, відсоток їх виконання та сплати донарахованих платежів і штрафів зменшився, зокрема у січні-квітні 2020 року порівняно з аналогічним періодом 2019 року в 1,7-2 рази.

Крім того, відповідно до статей 470, 478-480 і 485 Митного кодексу за недоставлення суб'єктами ЗЕД товарів до митного органу призначення та недотримання умов митних режимів у 2019 році і січні-квітні 2020 року застосовано 1,4 тис. штрафів до посадових осіб суб'єктів ЗЕД на суму 398,7 млн грн, рівень сплати яких становив лише 1,6 відсотка.

Протягом періоду, що досліджувався, внаслідок несплати нарахованих платежів за порушення суб'єктами ЗЕД доставлення товарів до митного органу призначення та порушення умов митних режимів, до бюджету не надійшло 426,3 млн гривень.

За результатами проведення митними органами аналітично-пошукової

роботи, спрямованої на виявлення способів і механізмів переміщення товарів і транспортних засобів комерційного призначення з порушенням законодавства України з питань митної справи, а також аналізу умов, які спричинили виникнення контрабанди та порушення митних правил, митницями у 2019 році і січні-квітні 2020 року заведено 35 тис. справ про ПМП із вартістю предметів правопорушень на суму 2,9 млрд гривень. У січні-квітні 2020 року таких справ заведено удвічі менше, ніж за аналогічний період 2019 року, а розглянуто лише 25,0 відс. справ (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

**Аналіз результатів здійснення митницями ДФС і Держмитслужби аналітично-пошукової роботи та розгляду справ про ПМП [27, с. 134]**

Показники	2019		Січень-квітень 2020	% 4 міс. 2020 до 4 міс. 2019	Разом за 2019 і січень-квітень 2020
	Всього	у т. ч. січень-квітень			
Всього заведено справ, шт.	29328	11821	5719	48,4	35047
на суму, млн грн	2225,5	785,3	691,5	88,1	2917,0
у тому числі справи з реально вилученими предметами правопорушень, шт.	6479	1900	2115	11,3	8594
на суму, млн грн	656,2	252,2	287,5	114,0	943,7
Справи про ПМП, розглянуті митницею, шт.	21375	10191	1430	14,0	22805
% розглянутих справ у заведених	72,9	86,2	25,0	-	65,1
Накладено штрафів на суму, млн грн	670,7	351,8	57,3	16,3	728,0
Стягнуто штрафів на суму, млн грн	104,8	41,8	14,0	33,5	118,8
% стягнутих штрафів	15,6	11,9	24,4	-	16,3
Припинено справ, шт.	1596	1096	62	5,7	1658
Недонадходження до бюджету; млн грн	565,9	310,0	43,3	14,0	609,2

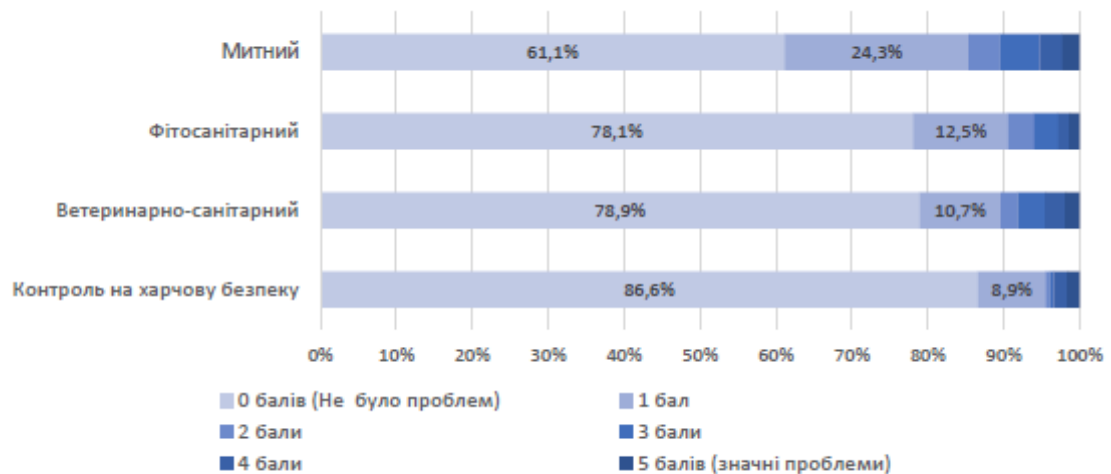
Внаслідок неефективності вжитих митними органами ДФС і Держмитслужби заходів щодо контролю за сплатою накладених штрафів у справах про порушення митних правил, у 2019 році та січні-квітні 2020 року до державного бюджету не надійшло 609,2 млн гривень.

Таким чином, митними органами ДФС і Держмитслужби не забезпечено повною мірою належного виконання повноважень щодо боротьби з

правопорушеннями під час застосування митного законодавства. Заходи, вжиті органами ДФС, Держмитслужби протягом періоду, що досліджувався, щодо стягнення донарахованих митних та інших платежів, штрафів, застосованих за порушення митних правил, були неефективними. Як наслідок, недонадходження цих платежів до державного бюджету становили понад 1 млрд гривень. Крім того, є ризики втрати надходжень митних платежів до державного бюджету у сумі близько 42,2 млн грн за фактами порушень.

Інститут економічних досліджень та політичних консультацій проводить щорічні опитування оцінки та очікувань бізнесу. У 2020 році в рамках опитування респондентам вперше було запропоновано оцінити рівень проблемності проходження різних видів контролю: митного, фітосанітарного, ветеринарно-санітарного та контролю на харчову безпеку. Оцінювання відбувалося за шкалою від 0 до 5, де «0» – не було проблем, 1 – «були незначні проблеми», «5» – були значні проблеми. Таким чином в рамках цього оцінювання більша кількість балів свідчить про вищий рівень проблемності проходження контролю.

Результати опитування представлені на рис. 2.1.



**Рис. 2.1. Розподіл оцінок для різних видів контролю, % респондентів**

Джерело: [55].

Митний контроль є головним видом контролю, з яким мають справу суб'єкти ЗЕД. Зокрема, його проходили 99,6% опитаних експортерів та імпортерів. Серед підприємств, які проходили митний контроль, спостерігається найнижча частка респондентів, які не зустрічали жодних проблем. Такий варіант

відповіді вибрали 61,1% респондентів. Водночас стикалися з високим рівнем проблем (оцінки «4» та «5» балів) – 5,2% підприємств. В результаті середня оцінка проблемності проходження митного контролю становить 0,7 бала («0» – не було проблема, «5» – були значні проблеми). Такий результат свідчить, що рівень проблемності митного контролю в цілому не є високим, однак саме цей вид контролю є найбільш проблематичним для респондентів порівняно з іншими видами контролю.

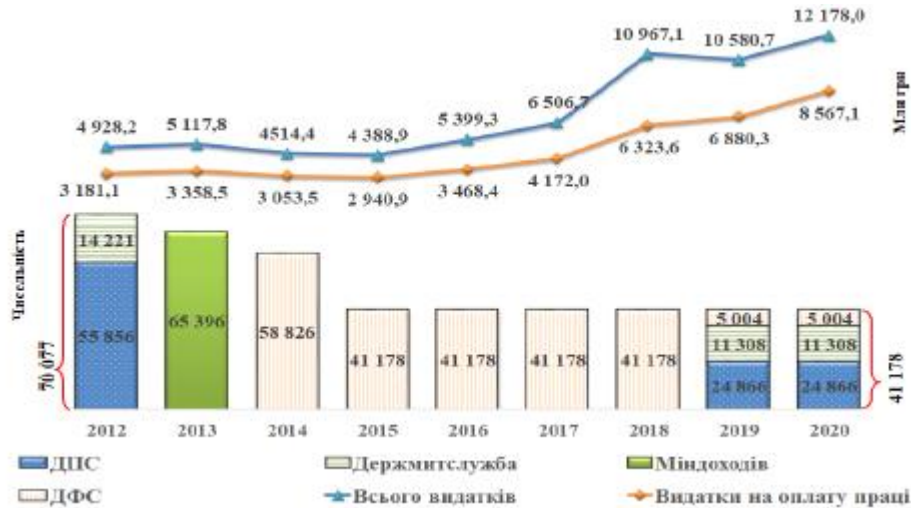
## **2.2. Оцінка ефективності використання фінансових ресурсів митними органами**

На ефективність використання фінансових ресурсів державними органами у процесі здійснення митної справи вплинула їх реорганізація. Процеси реформування податкових та митних органів в Україні тривають практично з часу їх утворення. При цьому чіткої концепції щодо напрямів реформування контролюючих органів, в тому числі і податкової міліції, не розроблено.

Найбільші зміни в структурі цих органів відбулися у 2013 році: згідно з Указом Президента України від 24.12.2012 № 726 «Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади» утворено Міндоходів шляхом реорганізації ДПС та Держмитслужби. Внаслідок об'єднання ДПС і Держмитслужби було суттєво скорочено чисельність працівників цих органів. Найбільшого скорочення зазнали працівники Держмитслужби, що призвело до відтоку професійних кадрів та негативно позначилося на розвитку митної системи.

Протягом 2013–2020 років гранична чисельність працівників контролюючих органів скоротилась на 41,2%, що пов'язано насамперед з автоматизацією окремих процесів та процедур при адмініструванні податків (запроваджено електронний документообіг, електронне декларування, електронні сервіси для суб'єктів господарювання, зокрема електронний кабінет

платника, систему автоматичного відшкодування ПДВ, систему електронного адміністрування реалізації пального тощо). У процесі реорганізації ДФС загальна гранична чисельність державних службовців у ДФС, ДПС, Держмитслужбі та їх територіальних органах була такою ж, як у ДФС до початку її реорганізації (рис. 2.2).



**Рис. 2.2. Динаміка граничної чисельності працівників контролюючих органів і обсягів видатків за бюджетними програмами «Керівництво та управління» у сферах фіскальної, податкової та митної політики у 2012–2020 роках [27, с. 22].**

З представленою рисунком видно, що з моменту створення ДФС України видатки на оплату праці та загальні видатки на функціонування служби скоротилися й така тенденція збереглася у 2015 році. Натомість, починаючи із 2016 року видатки на оплату праці та загальні видатки на функціонування ДФС щороку зростали, при незмінній кількості працівників – 41178 одиниць. Збільшення видатків на оплату праці ми пов'язуємо зі зростанням мінімальної заробітної плати та державних стандартів по оплаті праці – загалом. Натомість зростання загальних видатків, на нашу думку, є невинуватим, але воно пов'язане з інфляційними процесами в країні.

У 2020 році Держмитслужбу визначено відповідальним виконавцем трьох бюджетних програм. Паспортом бюджетної програми на 2020 рік за КПКВК 3506010 затверджено обсяг бюджетних призначень у сумі 4 017,7 млн грн, у тому числі в частині загального фонду – 4 007,5 млн грн (99,7 відс.), спеціального –

10,2 млн грн (0,3 відсотка). Протягом січня – квітня 2020 року зміни до паспорта не вносилися Метою цієї програми визначено реалізацію державної митної політики. Кошти передбачалося використати за двома напрямками:

– 3 916,3 млн грн (97 відс.), у тому числі 3906,1 млн грн із загального фонду і 10,2 млн грн із спеціального – на забезпечення реалізації державної митної політики та державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування законодавства з питань державної митної справи;

– 101,4 млн грн із загального фонду (3 відс.) – на забезпечення належного функціонування інформаційно-аналітичних систем Держмитслужби.

Крім того, згідно з паспортом бюджетної програми на 2020 рік за КПКВК 3506090 затверджено обсяги бюджетних призначень у сумі 21,9 млн грн за спеціальним фондом державного бюджету.

Метою цієї програми визначено підвищення якості митного регулювання та вдосконалення митного адміністрування.

Паспортом передбачено два напрями використання коштів: 16,9 млн грн (77 відс.) – на придбання та встановлення обладнання для центрів обробки даних та 5,0 млн грн (23 відс.) – на технічну підтримку серверних приміщень та обладнання.

Паспортом бюджетної програми на 2020 рік за КПКВК 3506610 обсяг бюджетних призначень визначено у сумі 100,0 млн грн за спеціальним фондом. Протягом січня–квітня 2020 року зміни до паспорта не вносилися.

Метою цієї програми є покращення інфраструктури Держмитслужби для розвитку транскордонного співробітництва України з сусідніми державами та країнами ЄС.

Паспортом передбачено два напрями використання коштів: 98,0 млн грн (98 відс.) – на виконання робіт з будівництва (реконструкції) в рамках реалізації Проєкту з розбудови прикордонної дорожньої інфраструктури та облаштування пунктів пропуску та 2,0 млн грн (2 відс.) – на консультативні послуги в рамках реалізації Проєкту з розбудови прикордонної дорожньої інфраструктури та облаштування пунктів пропуску.

Аналіз виконання цих програм свідчить про те, що Мінфіном та



Держмитслужбою в порушення вимог частини восьмої статті 20 Бюджетного кодексу не забезпечено своєчасного затвердження паспорта бюджетної програми на 2020 рік за КПКВК 3506090.

У наступній таблиці 2.7 наведено інформацію щодо касових видатків загального фонду державного бюджету органів ДФС, ДПС та Держмитслужби у 2019 році та січні-квітні 2020 року

Таблиця 2.7

**Касові видатки загального фонду державного бюджету органів ДФС, ДПС та Держмитслужби у 2019 році та січні–квітні 2020 року [27, с. 41]**

Показники	Період	ДФС	ДПС	ДМСУ	Разом	%
		млн грн	млн грн	млн грн	млн грн	
Оплата праці і нарахування на заробітну плату	2019	6579	1588,9	155,5	8323,4	81,6
	січень-квітень 2020	333,9	1748	48,2	2130,1	93,7
Використання товарів і послуг	2019	677,8	47,1	1,9	726,8	7,1
	січень-квітень 2020	0,5	85,7	0,8	87	3,8
Поточні трансферти	2019	2	0	0	2	0,02
	січень-квітень 2020	0	0	0	0	0
Соціальне забезпечення	2019	20,2	0	0	20,2	0,2
	січень-квітень 2020	0,5	0,001	0	0,5	0
Інші поточні видатки	2019	669,9	99,5	0,002	769,4	7,5
	січень-квітень 2020	0	48,5	0	48,5	2,1
Капітальні видатки	2019	351	11,7	0,3	363	3,6
	січень-квітень 2020	0	0,4	0	0,4	0
5000*	2019	0	0	0	0	0
	січень-квітень 2020	0	0	6,9	6,9	0,3
Разом	2019	8299,9	1747,2	157,7	10204,8	100
	січень-квітень 2020	334,9	1882,6	55,9	2273,4	100

\*Технічний код, який включає всі КЕКВ, крім тих, що виділені окремо. Зокрема, за КЕКВ 5000 відображено суму видатків за КЕКВ 2210, 2240, 2250, 2630, 2800, 3110, 3120.

Дані таблиці 2.7 свідчать, що касові видатки загального фонду державного бюджету органів ДФС, ДПС та Держмитслужби у 2019 році проведено в сумі 10 204,8 млн грн, у січні-квітні 2020 року – 2 273,4 млн гривень. Відповідно до звітів про надходження та використання коштів загального фонду (форма № 2д) у 2019 році близько 81,6% загальної суми видатків контролюючих органів становили видатки на оплату праці і нарахування на заробітну плату, у січні-квітні 2020

року – 93,7%. Відповідно до даних показників, основний контроль необхідно здійснювати за оплатою праці працівників митних органів.

У процесі здійснення аудиту Рахунковою палатою України ДФС, ДПС та Держмитслужби виявлено системні порушення законодавства з питань оплати праці державних службовців, що призвело до неефективного використання та використання із порушенням вимог законодавства коштів загального фонду державного бюджету на оплату праці працівників ДФС, ДПС та їх територіальних органів, а також територіальних органів Держмитслужби, протягом 2019 років і січня-квітня 2020 року, зокрема:

1) в порушення вимог пункту 8 Положення № 15 та пункту 5 Порядку № 15 щодо необхідності погодження розмірів стимулюючих виплат і премій керівникам ЦОВВ та їх заступникам, що не є членами КМУ, з міністром, який спрямовує та координує діяльність такого ЦОВВ, ДФС у 2019 році здійснено виплати керівництву стимулюючих надбавок і премій без погодження з Міністром фінансів України на загальну суму 911,2 тис. грн, на які нарахування єдиного внеску становили 200,5 тис. гривень.

2) порушення вимог законодавства щодо порядку нарахування та виплати премій державним службовцям здійснено їх виплати на загальну суму 158,6 тис. грн, на які нараховано 35 тис. грн єдиного внеску, зокрема у ДФС в порушення абзацу п'ятого частини третьої статті 50 Закону № 889 у двох випадках встановлено перевищення виплат загального розміру місячних премій працівникам за 2019 рік (понад 30 відс. річного фонду посадових окладів) на суму 30,4 тис. грн, на які нараховано 6,7 тис. грн єдиного внеску. Також семи працівникам, які притягувалися до дисциплінарної відповідальності і на яких накладалися дисциплінарні стягнення, в порушення вимог Постанови № 15, Порядку № 616 і Положення про преміювання працівників ДФС, затвердженого наказом ДФС від 09.12.2015 № 973 «Про порядок організації бухгалтерського обліку та про деякі фінансові питання», ДФС виплачено премії та стимулюючі надбавки на суму 51,6 тис. грн, на які нараховано 11,4 тис. грн єдиного внеску;

3) внаслідок недотримання вимог Порядку № 100 при обрахунку середнього заробітку та Порядку № 616 при обрахунку одноденного розміру

грошового забезпечення для нарахування матеріальної допомоги, відпустки та компенсації за невикористану відпустку, зайво виплачено 242,5 тис. грн, на які нараховано 53,3 тис. грн єдиного внеску, зокрема:

– в ГУ ДФС у Дніпропетровській області внаслідок недотримання вимог законодавства (безпідставне проведення коригування заробітної плати при обрахунку середнього заробітку, застосування неправильного механізму обрахунку одноденного розміру грошового забезпечення, завищення одноденного розміру грошового забезпечення на доплати за роботу у нічний час працівникам зайво виплачено 53,7 тис. грн компенсації за невикористану відпустку, грошового забезпечення під час перебування у відпустці та нараховано 11,8 тис. грн єдиного внеску;

– Дніпровською митницею Держмитслужби з недотриманням пункту 10 розділу IV Порядку № 100 у 2020 році без підвищення посадових окладів у розрахунковому періоді безпідставно проведено коригування середнього заробітку для виплати компенсації за невикористану відпустку та середнього заробітку мобілізованим працівникам, що призвело до зайвих виплат на суму 12,8 тис. грн і 10,9 тис. грн відповідно, на які нараховано 5,2 тис. грн єдиного внеску (під час аудиту порушення відшкодовано частково у сумах 12,8 тис. грн і 9,9 тис. грн);

– в ГУ ДПС у Дніпропетровській області внаслідок неправильного визначення середнього заробітку у квітні 2020 року зайво нараховано та виплачено відпускних виплат п'ятьом працівникам та матеріальної допомоги на оздоровлення двом працівникам на суму 0,6 тис. грн та нараховано 0,1 тис. грн єдиного внеску (під час аудиту порушення усунуто);

4) внаслідок порушення вимог абзацу першого пункту 2.4 розділу II Порядку бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ<sup>28</sup> не забезпечено своєчасного перерахування до бюджету 102,3 тис. грн, зокрема:

– в ГУ ДФС у Дніпропетровській області за результатами самостійно проведеного перерахунку заробітної плати, грошового забезпечення особам начальницького складу податкової міліції у зв'язку з неправильним їх

визначенням, скориговано відрахування єдиного внеску, з яких до бюджету не перераховано 3,0 тис. гривень. Аналогічно не забезпечено перерахування у 2020 році до державного бюджету коштів у сумі 3,0 тис. грн, утриманих із заробітної плати та грошового забезпечення, які були неправильно нараховані і виплачені у 2019 році (під час аудиту порушення усунуто);

– у січні-лютому 2020 року в Дніпровській митниці Держмитслужби самостійно проведено перерахунок заробітної плати, виплаченої у грудні 2019 року, одинадцятьом працівникам у зв'язку із коригуванням фактичної кількості відпрацьованих ними робочих днів (перебування у відпустці, на лікарняному) на суму 19,3 тис. грн, на які нараховано 4,2 тис. грн єдиного порушення усунуто);

5) встановлені порушення вимог Закону № 889 у Дніпровській митниці Держмитслужби виявлено випадок надання оплачуваної відпустки державному інспекторові тривалістю, яка перевищує визначений статтею 57 Закону № 889 термін на 3 календарні дні, внаслідок чого зазначеній особі зайво виплачено у 2020 році відпускні на загальну суму 1,1 тис. грн (під час аудиту порушення усунуто);

б) встановлено порушення при здійсненні виплат відпускних, компенсації за невикористану відпустку та матеріальної допомоги на оздоровлення у загальній сумі 53,1 тис. грн, зокрема:

– у Дніпровській митниці Держмитслужби виявлено випадки виплати відпускних трьом працівникам, які здійснено за рахунок поточних видатків замість депонованих сум компенсації за невикористану відпустку, нарахованих при їх переведенні з попереднього місця роботи, на суму 14,8 тис. грн, а також компенсації за 10-днів невикористаної відпустки, якою працівник фактично вже скористався, на суму 5,5 тис. гривень. Під час аудиту ці порушення усунуті;

– у ДФС виявлено випадок виплати у 2019 році матеріальної допомоги на оздоровлення начальникові відділу Головного оперативного управління двічі (за розрахунками, зайві виплати становили 30,5 тис. грн, на які нараховано єдиного внеску на суму 6,7 тис. грн), а також п'ять випадків зайво виплачених відпускних працівникам податкової міліції у розмірі 2,3 тис. грн, на які нараховано 0,5 тис. грн єдиного внеску на суму;

7) внаслідок систематичного порушення вимог частини п'ятої статті 80 КЗпП в окремих працівників Одеської митниці ДФС обліковувалось по 200–300 днів невикористаних відпусток, що призвело до виплати 30193,61 тис. грн компенсаційних сум. За підрахунками, сума компенсаційних виплат у середньому на одного працівника Одеської митниці ДФС дорівнювала розміру двох місячних заробітних плат;

8) Дніпровською митницею Держмитслужби при проведенні у лютому 2020 року перерахунку заробітної плати водіїв за січень у зв'язку із підвищенням з 01.01.2020 посадових окладів та встановленням надбавки за класність та складність, напруженість у роботі, не зменшено суми нарахованої та виплаченої заробітної плати на розмір здійснених відповідно до частини першої статті 31 Закону України від 24.03.1995 № 108 «Про оплату праці» доплат до рівня мінімальної заробітної плати, внаслідок чого зайво виплачено 5,5 тис. грн заробітної плати та нарахувань на неї (порушення усунуто).

Крім того, Дніпровською митницею Держмитслужби в порушення абзацу третього пункту 5 Порядку проведення індексації грошових доходів населення, затвердженого постановою КМУ від 17.07.2003 № 1078, за лютий-червень 2020 року не проведено коригування сум нарахованої індексації на суму 0,6 тис. грн (під час аудиту порушення усунуто).

Слід зазначити, що станом на квітень 2020 р. митниці ДФС, які мали бути реорганізовані шляхом приєднання до відповідних митниць Держмитслужби, продовжували перебувати в стані реорганізації, що призвело до неефективного використання коштів державного бюджету на виплату заробітної плати працівникам митниць ДФС (окрім голів ліквідаційних комісій – начальників митниць ДФС) та здійснення інших видатків на їх утримання, хоча вже з 08.12.2019 відповідно до розпорядження № 1217 ці органи не виконували повноважень з реалізації державної митної політики, державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування законодавства з питань державної митної справи.

Зокрема, тільки шістьма митницями Держмитслужби, які були об'єктами контролю в межах аудиту Рахункової палати України, протягом січня-квітня

2020 року здійснено видатки за рахунок своїх кошторисів у сумі 42,9 млн грн, пов'язаних з нарахуванням та виплатою заробітної плати працівникам п'ятнадцяти митниць ДФС, які підлягали реорганізації шляхом приєднання до цих новоутворених митниць Держмитслужби.

Крім того, внаслідок прийняття керівництвом ДФС та її територіальних органів неправомірних управлінських рішень щодо звільнення працівників, які потім були оскаржені цими працівниками в суді, протягом періоду, що досліджувався, додаткові видатки на виплати за рішеннями судів таким працівникам за вимушений прогул у загальній сумі становили 14,2 млн грн, а отже, ці бюджетні кошти використано неефективно.

На начальника управління бухгалтерського обліку та фінансової роботи – головного бухгалтера Дніпровської митниці Держмитслужби складено протокол про адміністративне правопорушення, передбачене частиною першою статті 164 Кодексу України про адміністративні правопорушення. За результатами розгляду цього протоколу Кіровським районним судом м. Дніпропетровська винесено постанову від 22.09.2020 про визнання цієї посадової особи винною у вчиненні вказаного правопорушення з накладанням на неї стягнення у вигляді штрафу в розмірі 510 гривень.

Таким чином, протягом 2019 року та січня-квітня 2020 року, органами ДФС, ДПС і Держмитслужби допущено порушень законодавства при здійсненні оплати праці та нарахування на неї єдиного внеску на загальну суму понад 2,1 млн гривень.

## **Висновки до розділу 2**

У процесі дослідження прагматики здійснення державного фінансового контролю у митній справі ми дійшли до таких найважливіших висновків:

1. Митними органами ДФС і Держмитслужби не забезпечено повною мірою належного виконання повноважень щодо боротьби з правопорушеннями під час застосування митного законодавства. Заходи, вжиті органами ДФС, Держмитслужби протягом 2019 року та січня-квітня 2020 року, щодо стягнення донарахованих митних та інших платежів, штрафів, застосованих за порушення

митних правил, були неефективними. Як наслідок, недонадходження цих платежів до державного бюджету становили понад 1 млрд гривень. Крім того, є ризики втрати надходжень митних платежів до державного бюджету у сумі близько 42,2 млн грн за фактами порушень.

2. З моменту створення ДФС України видатки на оплату праці та загальні видатки на функціонування служби скоротилися й така тенденція збереглася у 2015 році. Натомість, починаючи із 2016 року видатки на оплату праці та загальні видатки на функціонування ДФС щороку зростали, при незмінній кількості працівників – 41178 одиниць. Збільшення видатків на оплату праці ми пов'язуємо зі зростанням мінімальної заробітної плати та державних стандартів по оплаті праці – загалом. Натомість зростання загальних видатків, на нашу думку, є невиправданим, але воно пов'язане з інфляційними процесами в країні.

### РОЗДІЛ 3

## НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ У МИТНІЙ СПРАВІ В УКРАЇНІ НА ОСНОВІ ЗАРУБІЖНОГО ДОСВІДУ

Державний фінансовий контроль почав розвиватися в інституційному напрямку в світі з середини минулого століття з початком створення *INTOSAI*. На першому Конгресі цієї організації, який пройшов у 1953 р. на Кубі, працювали керівники 34-х вищих контролюючих органів за державними фінансами. Їхньою основною ціллю було створення організації, яка б дала змогу зосередити найкращий світовий досвід і забезпечила розвиток та обмін ним у вигляді знань, що зміцнювали би інституціоналізацію ДФК в країнах-учасниках *INTOSAI*. Практично на протязі 65 років функціонування *INTOSAI* вдалося забезпечити виконання цього завдання.

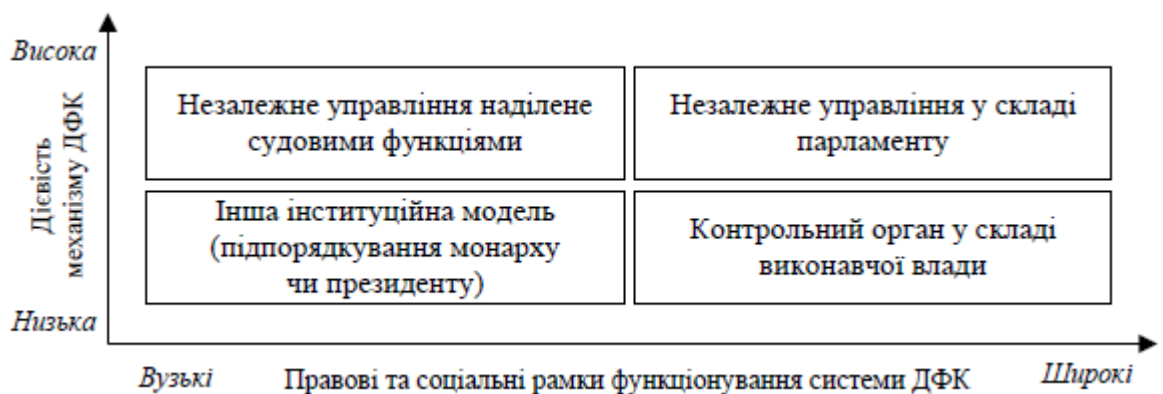
Сьогодні *INTOSAI* функціонує як наддержавна організація, що представлена розгалуженою структурою регіональних представництв та учасниками якої є 194 країни світу. *INTOSAI* діє на основі статусу спеціального консультативного органу при Економічній та Соціальній Раді Організації Об'єднаних Націй. Разом із цим, *INTOSAI* – незалежна, автономна та аполітична організація, що діє під гаслом: «*Experientia mutua omnibus prodest*», що у перекладі з латинської означає «досвід взаємної вигоди всім».

З огляду на те, світова економіка знаходиться в стані значних ризиків, необхідно посилювати контрольні заходи як на рівні конкретних держав, так і на світовому рівні. Останніми роками розвиток ДФК проходить в векторі здійснення вибіркового контролю на протидію суцільному. Сутність такого підходу націлена на проведення контрольних процедур менше ніж 100% підконтрольних об'єктів, які підлягають дослідженню. Разом із цим отримані результати мають дати змогу суб'єкту контролю сформуванню доказової бази, яка буде не тільки достатньою для характеристики певних перевірених фактів, а й дасть можливість поширити отримані висновки на усю цілісність даних.



Вибірковий контроль в усьому світі уже визнаний основою методики здійснення фінансових аудитів. Його застосування дає можливість суб'єкту контролю істотно зменшити масиви роботи та затратений час.

Таким чином, із однієї сторони, зниження коефіцієнта вибірки для органів ДФК, одночасно знижує і тягар для суб'єктів підприємництва, оскільки показники їх фінансово-господарської діяльності будуть рідше перевірятися, зменшаться перевірки щодо управління державним майном. За умов суцільних перевірок, з іншої сторони, органи ДФК мають змогу накопичувати інформацію про підконтрольний об'єкт в більшому обсязі, що буде сприяти якісному проведенню аналізу даних. Зазначене дає можливість відобразити в системі координат моделі інституціоналізації ДФК за параметрами правових та соціальних рамок функціонування системи та дієвості її механізму (рис. 3.1).



**Рис. 3.1. Інституційні моделі вищого органу державного фінансового контролю країн *INTOSAI* [2, с. 158].**

З метою вдосконалення діючої практики державного фінансового контролю в Україні розглянемо світовий досвід його здійснення. Насамперед звернемо увагу на прагматику здійснення державного фінансового контролю в окремих країнах-сусідах України.

Так, розглядаючи основні механізми державного фінансового контролю в Республіці Казахстан відзначимо, що суть, контрольні органи, види державного фінансового контролю, суб'єкти і об'єкти його здійснення, вимоги до проведення та принципи державного фінансового контролю, визначено в Бюджетному кодексі країни [38, с. 8]. В Бюджетному кодексі України, на відміну

від Республіки Казахстан, визначено правові засади побудови бюджетної системи України, основи бюджетного процесу, її принципи, особливості здійснення міжбюджетних відносин й відповідальність за вчинення порушень у бюджетному законодавстві. Натомість концептуальні та організаційно-правові засади здійснення державного контролю викладено в Законі України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні». Так, саме у цьому нормативному документі розкрито загальні основи державного фінансового контролю в Україні, визначено основні функції, обов'язки, права та відповідальність посадових осіб органу державного фінансового контролю. Разом із цим, важливо зосередити увагу на тому, що цей нормативний акт містить тільки загальні основи здійснення державного фінансового контролю в Україні за допомогою проведення лише державного фінансового аудиту, перевірки закупівель, інспектування та моніторингу закупівлі. Зважаючи на зазначене цілком очевидно, що загальні основи інших форм державного фінансового контролю (для прикладу, у формі перевірок), мають розкриватись в інших нормативних актах. Тому, хочемо зазначити, що на наш погляд, на рівні законодавства доречно було би зосередити усю інформацію в єдиному нормативному документі (Законі, Кодексі), у якому доцільно відобразити загальні засади проведення державного фінансового контролю в Україні.

Зауважимо, що відповідно до статті 1 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» проведення державного фінансового контролю здійснює центральний орган виконавчої влади, який уповноважений Кабінетом Міністрів України реалізовувати державну політику в сфері державного фінансового контролю [25].

Розглядаючи засади державного контролю в республіці Білорусь, варто зауважити, що головним органом, що здійснює державний контроль, є Комітет державного контролю Республіки Білорусь. Цей контролюючий орган має повноваження здійснювати контроль за: виконанням республіканського й місцевих бюджетів; напрямками використання організаціями та приватними підприємствами бюджетних коштів; дотриманням законодавства з питань оренди; фінансовою та господарською діяльністю державних органів;

закупівлею товарів для потреб держави, тощо [49]. Відмітимо, що схожий централізований механізм державного фінансового контролю невластивий українським реаліям в історичному аспекті та не відповідає нинішнім тенденціям децентралізації.

Досвід іншої країни-сусідки – Чехії засвідчує, що основним органом державного фінансово контролю цієї країни є Головне Управління Аудиту, що має привілеї незалежного конституційного органу й здійснює наглядову діяльність за ефективністю використання державного майна та за касовим виконанням державного бюджету. Повноваженням цього контролюючого органу також є перевірка фінансових ресурсів, які отримані з - за кордону [48]. На противагу Головному Управлінню Аудиту Чехії, в Україні головним органом в частині державного аудиту є Державна Аудиторська служба. Завданнями цього органу є не тільки перевірка результативності використання бюджетних коштів, а також контроль за державними закупівлями, перевірка достовірності складання фінансової звітності державних установ і аналіз дотримання бюджетної дисципліни, а це є також важливим у нинішніх реаліях України. Однак, наявний досвід республіки Чехія щодо перевірки коштів і матеріальних цінностей може слугувати прикладом для застосування на практиці в Україні.

Одним із головніших органів в сфері державного фінансового контролю у Польщі є Вища Контрольна Палата. Головна місія цього контролюючого органу полягає в сприянні раціональному управлінню й ефективності державної служби для Республіки Польща.

Розглядаючи державний фінансовий контроль у Франції помічаємо, що значні контрольні функції покладаються на Рахункову Палату Франції (*Cour des Comptes*), яка заснована ще у 1256 р. Позитивним аспектом роботи такої організації є те, що вона має значний досвід діяльності у сфері контролю стосовно витрат коштів бюджетів, відповідну кількість працівників та закріплене за ними звання державних службовців. Разом із цим напрями роботи Рахункової Палати Франції адаптовувалися відповідно до вимог часу [51].

Порівнюючи Рахункову Палату Франції та України, необхідно відзначити, що нині їх спільним завданням є контроль використання бюджетних коштів.

Однак Рахунковою Палатою Франції активно застосовується такий вид контролю, як державний аудит, що відповідає економічним умовам Франції. Згідно з Конституцією України повноваження, що властиві Рахунковій палаті України, реалізуються шляхом вчинення заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту), який включає: фінансовий аудит, аудит ефективності, експертизу, аналіз та інші контрольні заходи. У практиці функціонування контролюючих органів України державний аудит проводиться також і Державною Аудиторською Службою України (ДАСУ), яка є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України та який забезпечує формування і реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю. Зазначимо, що ДАСУ здійснює державний фінансовий контроль не тільки за допомогою проведення державного фінансового аудиту, а також перевіряючи державні закупівлі, здійснюючи інспектування (ревізії), моніторинг закупівель.

Вивчаючи державний фінансовий контроль Великої Британії, бачимо, що найважливішим органом державного контролю в цій країні є Національне Контрольно-ревізійне Управління (National Audit Office). Воно являє собою один із важелів парламентського контролю, для допомоги Парламенту Сполученого Королівства здійснювати перевірку діяльності органів місцевого самоврядування, а конкретніше, контролювати правильність складання такими органами фінансової звітності [50].

Огляд окремих аспектів міжнародного досвіду дав змогу впевнитись в тому, що багато країн світу у процесі здійснення державного фінансового контролю беруть до уваги такі документи, як: Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів; Мексиканська декларація незалежності вищих органів фінансового контролю, в контрольній роботі застосовують базові принципи системи державного фінансового контролю країн- учасниць INTOSAI, а саме:

- наявність відповідної та ефективної конституційної (статутної) правової структури та фактичне застосування положень цієї структури;
- незалежність Голів та членів вищих органів фінансового контролю (в

колегіальних інституціях), разом із гарантією перебування на посаді та судовим імунітетом під час виконання своїх обов'язків;

- достатньо широкі повноваження та повна свобода дій при виконанні функцій вищих органів фінансового контролю;
- необмежений доступ до інформації;
- право та обов'язок звітування щодо своєї діяльності;
- самостійність прийняття рішень стосовно змісту та часу написання аудиторських звітів, публікацій та розповсюдження звітів;
- наявність ефективних механізмів реалізації рекомендацій вищих органів фінансового контролю;
- фінансова та управлінська адміністративна самостійність та наявність (доступність) відповідних людських, матеріальних та грошових ресурсів [37, с. 138].

Важливим аспектом здійснення державного фінансового контролю у митній справі є вдосконалення функціонування підрозділу внутрішнього аудиту. Для цього митними органами розроблено стратегічний план діяльності з внутрішнього аудиту Державної митної служби України на 2021 – 2023 рр. Зазначений план побудовано на основі планів діяльності Міністерства фінансів України. Зокрема, стратегічний план діяльності Міністерства фінансів України на 2018-2021 роки визначає місію Мінфіну, яка полягає у фінансовому забезпеченні виконання державних функцій та реалізації виваженої фінансової, податкової та бюджетної політики, створення умов для стабільного розвитку економіки шляхом забезпечення стабільної фінансової системи та управління державними фінансами за принципами збалансованості, ефективності, неупередженості, цілісності, стійкості та прозорості.

Стратегічна ціль Мінфіну, пов'язана з державною митною політикою – проста, ефективна, справедлива податкова та митна системи, що сприяють економічному розвитку та відповідають стандартам ЄС.

Таким чином, взаємозв'язок Стратегічної цілі Мінфіну та завдань Держмитслужби зобов'язують Держмитслужбу змінювати внутрішні процеси для підвищення ефективності роботи, а також використовувати повноваження

щодо внесення пропозицій із удосконалення митної політики, тобто сприяти досягненню Мінфіном стратегічної цілі.

Політики, що формує Мінфін взаємозалежні від цілісності, ефективності та результативності функцій та процедур Держмитслужби, які, у свою чергу, створюються для реалізації таких політик і таким чином впливають на досягнення Мінфіном поставленої стратегічної цілі.

У 2020 році був затверджений Стратегічний план Держмитслужби, яким визначено перелік пріоритетних завдань в розрізі структурних підрозділів, але завдання не в повній мірі узгоджуються з ціллю визначеною Мінфіном, що пов'язана з реалізацією митної політики, не встановлено оптимальний набір кількісних та якісних показників результатів їх виконання. Таким чином, стратегічними документами Держмитслужби не враховано визначені Мінфіном цілі щодо реалізації митної політики та напрями реформування митних органів України.

Враховуючи наведені вище фактори, підрозділом внутрішнього аудиту сформовано Стратегічний план діяльності з внутрішнього аудиту на 2021-2023 роки з урахуванням місії та цілей Міністерства фінансів України в частині реалізації державної митної політики та підвищення ефективності роботи митниці.

Такий підхід також забезпечує еластичність заходів стратегічного та операційного планування підрозділу внутрішнього аудиту.

Підрозділ внутрішнього аудиту здійснив оцінку ризиків, що впливають на досягнення цілі та завдань Держмитслужби зважаючи на те, що діяльність з управління ризиками в Держмитслужби відповідає початковому рівню.

Оцінка ризиків за сферами діяльності (ключовими галузями) Держмитслужби проведена з урахуванням ймовірності їх настання та впливу на досягнення цілі.

Внутрішні аудитори здійснили оцінку сфер діяльності (ключових галузей), в межах яких буде відбуватись операційне планування діяльності підрозділу (за сферами Customs Blueprints) (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

**Оцінка сфер діяльності підрозділу внутрішнього аудиту Держмитслужби  
України [57]**

Сфера діяльності за BLUE PRINTS	Кількість об'єктів аудиту	Рівень ризику		Пріоритетність		Індекс пріоритетності	
		Середній	Макси- мальний	Середній	Макси- мальний	Середній	Макси- мальний
Правоохоронна	14	14,5	20,0	16,4	18,0	15,5	18,8
Управління та організація	37	13,7	19,5	13,3	18,0	13,5	18,7
Контроль (зведений)	63	13,9	20,0	14,4	18,0	14,1	18,5
Адміністрування платежів	10	14,2	19,3	13,3	20,0	13,7	17,9
Інфраструктура та обладнання	28	15,3	20,0	11,4	16,0	13,3	17,8
Етика	3	15,5	18,4	15,2	16,0	15,3	17,2
Управління ризиками	4	15,4	18,7	15,3	16,0	15,3	17,1
Управління персоналом	1	13,2	13,2	18,7	18,7	15,9	15,9
Аудит	2	17,4	17,9	12,8	13,7	15,1	15,3
Транзит	2	13,4	13,8	16,0	16,0	14,7	14,9
Експертиза	4	12,4	13,7	14,5	15,3	13,5	14,5
Інтелектуальна власність	2	12,7	13,3	14,0	15,7	13,3	14,5
Законодавство	10	12,3	15,6	11,7	13,3	12,0	14,5
ІТ	7	12,4	13,9	13,3	16,0	12,8	14,3
Сприяння торгівлі	4	14,5	16,0	12,0	12,0	13,2	14,0
Безпека ланцюгів поставки	6	9,5	13,5	12,7	12,7	11,1	13,1
Комунікація	16	12,7	15,3	9,7	12,0	11,2	12,9
Навчання	2	12,8	12,8	9,5	10,5	11,1	11,7
Внутрішній аудит	1						
	216						

Оцінка ризиків ґрунтується на результатах досвіду внутрішніх аудиторів, роботи оціночних місій та здійснюється з урахуванням європейських практик побудови управлінських процесів.

Підрозділ внутрішнього аудиту виділив чотири стратегічні ціді на 2021-2023 роки, для того щоб спрямувати свою роботу на виконання зобов'язань, охоплення сфер діяльності (ключові галузі) з високим ризиком, забезпечення

потреб зацікавлених сторін, а також підтримку Держмитслужби у досягненні стратегічних цілей.

Стратегічний план сформовано з урахуванням того, що аудитори мають додавати вартості органу (його зацікавленим сторонам), надаючи об'єктивну та релевантну впевненість, сприяти ефективності й продуктивності систем (процесів) управління, внутрішнього контролю, управління ризиками.

Стратегічний план діяльності з внутрішнього аудиту дозволяє аудиторам досягти своєї місії щодо сприяння керівникові Держмитслужби у досягненні цілісності, ефективності та результативності функцій/процедур (процесів) Держмитслужби в межах повноважень підрозділу внутрішнього аудиту.

План виконує цю мету двома шляхами. По-перше, визнаючи роль підрозділу внутрішнього аудиту як незалежного аудитора, що є посилюючою ланкою для забезпечення того, щоб діяльність Держмитслужби була приведена у відповідність до стратегічних цілей та завдань.

По-друге, план окреслює керівні принципи щорічного (операційного) планування діяльності з внутрішнього аудиту, звіти, включаючи комунікацію та оцінювання ефективності.

Паралельно із вдосконаленням внутрішнього аудиту Держмитслужби з метою покращення механізмів здійснення державного фінансового контролю у митній справі наведемо стратегічні ініціативи, спрямовані на підвищення ефективності митного контролю в Україні.

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. Покращення планування та



прогнозування показників надходжень митних платежів до державного бюджету (акцизного податку, 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; заходи 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 підакцизних товарів; підвищення забезпечення регіональних митниць засобами технічного контролю; формування єдиної бази даних цінової інформації.

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.

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.

Стратегічні ініціативи, пов'язані з оцінкою результатів митного контролю: запровадження методики оцінки ефективності та результативності контролю у митній сфері на підставі поєднання 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 узгодження донарахованих сум митних платежів за результатами митних перевірок.

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 системи внутрішнього аудиту в регіональних митницях та розробка внутрішніх організаційних документів щодо його повноцінного функціонування.

### **Висновки до розділу 3.**

У процесі дослідження напрямів вдосконалення державного фінансового контролю у митній справі в Україні ми встановили, що останніми роками розвиток ДФК проходить в векторі здійснення вибіркового контролю на протидію суцільному. Сутність такого підходу націлена на проведення контрольних процедур менше ніж 100% підконтрольних об'єктів, які підлягають

дослідженню. Разом із цим отримані результати мають дати змогу суб'єкту контролю сформувати доказову базу, яка буде не тільки достатньою для характеристики певних перевірених фактів, а й дасть можливість поширити отримані висновки на усю цілісність даних. Вибірковий контроль в усьому світі уже визнаний основою методики здійснення фінансових аудитів. Його застосування дає можливість суб'єкту контролю істотно зменшити масиви роботи та затрачений час.

## ВИСНОВКИ

У процесі дослідження особливостей здійснення державного фінансового контролю в митних органах ми дійшли до таких найважливіших висновків:

1. Митна справа це діяльність, яку здійснюють виключно державні органи. Відповідно до функціональних обов'язків держава апріорі передбачає максимізацію та раціональне використання фінансових ресурсів. Тому державний контроль у митній справі теж передбачає максимізацію фінансових ресурсів, які акумулюють митні органи та моніторинг використання тих фінансових ресурсів, які спрямовуються на діяльність Державної митної служби України як центрального органу виконавчої влади у сфері митної справи. Говорячи про контроль за акумуляцією митними органами фінансових ресурсів постає поняття «Митний контроль», яке ми зустрічаємо як складову у визначенні митної справи. Натомість контроль за використанням фінансових ресурсів, спрямованих на діяльність митних органів тяжіє до відомчого контролю, який здійснюють окремі державні органи.

2. Основним законодавчим актом, який визначає особливості здійснення державного фінансового контролю в Україні є Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні». Безпосереднім законодавством про державний фінансовий контроль у митній справі є нормативно-правові акти, які визначають особливості функціонування митних органів та здійснення митного контролю. Так, в Україні ще з початку незалежності функціонує Митний кодекс України, а у 2012 р. була прийнята його нова редакція. Функціонування Державної митної служби України визначається «Положенням про Державну митну службу України», яке затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 6 березня 2019 р. № 227. до органів державного фінансового контролю у митній справі ми відносимо: Верховну Раду України, Рахункову палату України, Президента України, Кабінет Міністрів України, Міністерство фінансів України, Державну митну службу, Державну податкову службу, Фонд державного майна, Державну казначейську службу України, Національний банк України, Національну комісію з цінних паперів та

фондового ринку України, Державну аудиторську службу України та інші.

3. За даними Держмитслужби, кількість митних декларацій (МД), щодо яких зафіксовано реагування АСУР та посадовими особами митних органів прийнято рішення про необхідність проведення митних формальностей, протягом 2019 року та січня-квітня 2020 року становила 1681,6 тис. МД, з яких за допомогою АСУР опрацьовано 93,5 відс. МД. Протягом 2019 року та січня-квітня 2020 р. розбіжності, невідповідності та порушення встановлені в 245,7 тис. МД, або 14,6 відсотка. Відсоток встановлення розбіжностей, невідповідності та порушень за митними деклараціями, щодо яких рішення про необхідність проведення митних формальностей прийнято посадовими особами митних органів, є більшим, ніж встановлено за допомогою АСУР (19,4 проти 15,2 відс. у 2019 році та 20,7 проти 9,4 відс. у січні-квітні 2020 року), при цьому посадовими особами митних органів забезпечувалося лише 6,5 відс. опрацювань МД. Отже, результативність виявлення розбіжностей, невідповідностей та порушень за допомогою АСУР була нижчою, ніж за рішеннями, прийнятими посадовими особами митних органів.

4. З моменту створення ДФС України видатки на оплату праці та загальні видатки на функціонування служби скоротилися й така тенденція збереглася у 2015 році. Натомість, починаючи із 2016 року видатки на оплату праці та загальні видатки на функціонування ДФС щороку зростали, при незмінній кількості працівників – 41 178 одиниць. Збільшення видатків на оплату праці ми пов'язуємо зі зростанням мінімальної заробітної плати та державних стандартів по оплаті праці – загалом. Натомість зростання загальних видатків, на нашу думку, є невиправданим, але воно пов'язане з інфляційними процесами в країні.

Касові видатки загального фонду державного бюджету органів ДФС, ДПС та Держмитслужби у 2019 році проведено в сумі 10204,8 млн грн, у січні-квітні 2020 року – 2273,4 млн гривень. Відповідно до звітів про надходження та використання коштів загального фонду (форма № 2д) у 2019 році близько 81,6% загальної суми видатків контролюючих органів становили видатки на оплату праці і нарахування на заробітну плату, у січні-квітні 2020 року – 93,7%.

Відповідно до даних показників, основний контроль необхідно здійснювати за оплатою праці працівників митних органів.

5. Огляд окремих аспектів міжнародного досвіду дав змогу впевнитись в тому, що багато країн світу у процесі здійснення державного фінансового контролю беруть до уваги такі документи, як: Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів; Мексиканська декларація незалежності вищих органів фінансового контролю, в контрольній роботі застосовують базові принципи системи державного фінансового контролю країн- учасниць INTOSAI.

Основні стратегічні ініціативи, спрямовані на покращення державного фінансового контролю у митній справі пов'язані з:

- прийняттям управлінських рішень за результатами проведеного митного контролю;
- оцінкою результатів митного контролю;
- розвитком методологічного забезпечення митного контролю;
- функціонуванням підконтрольних об'єктів митного контролю;
- удосконаленням інформаційного забезпечення суб'єктів митного контролю;
- удосконаленням нормативно-правового забезпечення суб'єктів митного контролю;
- удосконаленням організаційного забезпечення суб'єктів митного контролю;
- розвитком кадрового забезпечення суб'єктів митного контролю.

**СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Архірейська Н.В. Аналіз підходів до оцінювання ефективності митної справи. *Ефективна економіка*. 2014. № 7. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3176>.
2. Баранюк Ю. Інституціоналізація державного фінансового контролю. *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право*. 2018. № 1. С. 150-166.
3. Бардаш С.В. Економічний контроль в Україні: системний підхід : монографія. К. : КНТЕУ, 2010. 656 с.
4. Батанова Л. Щодо визначення поняття «фінансовий контроль у державній митній справі»: теоретико-правовий аспект. *Юридичний вісник*. 2014. № 3. С. 130-135.
5. Бирюкова В.Е. Система целевых индикаторов развития таможенной службы РФ и разработка предложений по ее совершенствованию. URL: <https://novaum.ru/public/p1535>.
6. Борисенко Л.М. Суть та значення державного фінансового контролю в Україні. *Стратегія економічного розвитку України*. 2020. № 46. С. 116-126.
7. Быля А.Б., Горбунова О.Н, Грачева Е.Ю. Финансовое право : [учебник] / [А.Б. Быля, О.Н Горбунова, Е.Ю. Грачева] ; отв. ред Е.Ю. Грачева, Т.П. Толстопятенко. М. : Проспект, 2010. 536 С.
8. Великий тлумачний словник сучасної української мови : 250000 / уклад. та голов. ред. В. Т. Бусел. Київ; Ірпінь: Перун, 2005. VIII, 1728 с.
9. Виговська Н., Стеблянюк О. Державний фінансовий контроль у системі регулювання земельних відносин. *Галицький економічний вісник*. 2012. № 4(37). С. 104–111
10. Виговська Н.Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2008. 532 с.
11. Виговська Н.Г., Дячек С.М. Трансформація державного фінансового контролю в контексті забезпечення національної економічної безпеки. *Приазовський економічний вісник*. №5 (16). 2019. С. 234-238.
12. Гаращук В. М. Теоретико-правові проблеми контролю та нагляду у

державному управлінні: автореф. дис... д-ра юрид. наук: спец. 12.00.07 / Нац. юрид. акад. України імені Я.Мудрого. Харків. 2003. 35 с.

13. Гаращук В.М. Контроль на нагляд у державному управлінні. Монографія. Харків. Фоліо. 2002. 176 с.

14. Гаруст Ю.В. Правовий механізм удосконалення державного контролю за суб'єктами управління фінансовою системою України. *Правові горизонти*. №14 (27). 2019. С. 55-59

15. Головань М.М. Державний фінансовий контроль і його реформування. *Фінанси України*. 2003. № 9. С. 133–140.

16. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV. Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15> (дата звернення: 05.11.2019)

17. Государственный финансовый контроль / С.О. Шохин, Н.С. Столяров, В.А. Жуков, С.В. Степашин. Москва : Рид Групп, 2012.

18. Даценко Г.В. Вдосконалення складових елементів державного фінансового контролю в Україні. *Вісник ЧТЕІ. Економічні науки*. 2013. № 2. С. 254–257.

19. Дем'янчук С.Г. Аналітико-статистичні моделі для прогнозування та підвищення ефективності функціонування систем митного контролю : автореф. дис. на здобуття наук ступ. к.т.н. : спец. 05.13.06. Київ : Нац. транспорт. ун-т, 2005. – 19 с.

20. Дікань Л.В., Кожушко О.В., Лядова Ю.О. та ін. Контроль у бюджетних установах: теорія та практика: монографія. за заг. ред. канд. екон. наук, професора Л.В. Дікань. Харків: ХНЕУ ім. С. Кузнеця. 2016. 332 с.

21. Добрянська О.О. Особливості класифікації принципів фінансового контролю в сфері митної справи. *Право і суспільство*. 2015. № 5. С. 132-136.

22. Дубодєлова А.В., Юринець О.В. Особливості та технологія внутрішнього бенчмаркінгу на підприємстві. *Маркетинг і менеджмент інновацій*. 2013. № 2. С. 64–73.

23. Жадан Т.А. Економічна сутність та зміст поняття «державний фінансовий контроль» *Причорноморські економічні студії*. 2017. № 16. С. 161-



168.

24. Жадан Т.А., Давидюк Т.В., Манойленко О.В., Якименко-Терещенко Н.В. Класифікація державного фінансового контролю: проблеми побудови та напрямки вдосконалення. URL: [http://repository.kpi.kharkov.ua/bitstream/KhPI-Press/40898/3/2019\\_Zhadan\\_Klasyf\\_derzh\\_fin\\_kontroliu.pdf](http://repository.kpi.kharkov.ua/bitstream/KhPI-Press/40898/3/2019_Zhadan_Klasyf_derzh_fin_kontroliu.pdf) (дата звернення 08.10.2019)

25. Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» № 2939-XII, від 26.01.1993. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12#Text>

26. Закон України «Про рахункову палату» від 02.07.2015 № 576-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19%20#Text>

27. Звіт про результати аудиту ефективності діяльності Державної фіскальної служби України, Державної податкової служби України та Державної митної служби України, затверджений рішенням Рахункової палати від 22.12.2020 № 34-3. URL: [https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2020/34-3\\_2020/Zvit\\_34-3\\_2020.pdf](https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2020/34-3_2020/Zvit_34-3_2020.pdf)

28. Каленський М. М. Розвиток та удосконалення фінансового контролю в митній справі: автореф. дис. ... канд. економ. наук : спец. 08.04.01 «Фінанси, грошовий обіг і кредит»; Наук.-дослід. фін. ін-т при М-ві фінансів України. К., 2004. 16 с.

29. Катроша Л. В. Види державного фінансового контролю. *Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України*. 2012. Вип. 36. С. 194-199.

30. Конституція України від 28 червня 1996 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#n4465>

31. Кривцова Т.О., Владімірова Н.П. Сутність державного фінансового контролю в контексті забезпечення фінансової безпеки суб'єктів господарювання. *Ефективна економіка*. №2. 2015. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=3837>.

32. Липатова Н.Г. Имитационное моделирование процессов таможенного контроля : монография. М. : Изд-во Российской таможенной академии, 2015. 164 с.

33. Лисяк Л.В. Розвиток державного фінансового контролю в Україні. *Економічний вісник університету*. 2015. Вип. 26(1). С. 200–206.
34. Лімська декларація керівних принципів контролю: міжнародний документ від 01.01.1977. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/604\\_001](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/604_001).
35. Макаренко Ю. Дефініція державного контролю у сфері земельних ресурсів: проблемні питання формулювання. *Национальный юридический журнал: теория и практика*. 2019. URL: [http://www.jurnaluljuridic.in.ua/archive/2019/3/part\\_1/14.pdf](http://www.jurnaluljuridic.in.ua/archive/2019/3/part_1/14.pdf).
36. Митний кодекс України від 13.03.2012 № 4495-VI URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#n316>.
37. Навродська М., Артюх О. Державний фінансовий контроль: міжнародний досвід. *Науковий вісник Одеського національного економічного університету*. 2018. № 4(256). С. 129-140.
38. Натарова О. В. Оцінка стану фінансового контролю державного сектору. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит*. 2015. №1. С. 106 -109.
39. Осадча Н. В., Ляшенко В. І. Регуляторна складова у формуванні державної митної політики. *Економіка промисловості*. 2009. № 5. С. 3-13.
40. Петрук О.М., Костишин Ю.С. Механізм митного контролю в системі забезпечення фінансової безпеки держави. *Облік і фінанси*. 2020. № 2 (88). С. 93-102.
41. Піхоцький В. Ф. Система державного фінансового контролю в Україні: монографія. Львів. 2014. 334 с.
42. Поліщук В.В. Напрямки удосконалення системи державного фінансового контролю: впровадження стратегічного аудиту. *Публічне управління: теорія та практика*. 2014. Вип. 1. С. 145–149.
43. Постанова Верховної Ради України «Про перелік, кількісний склад і предмети відання комітетів Верховної Ради України дев'ятого скликання» 19-ІХ від 29.08.2019 URL: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=66236](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=66236)
44. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Положення про Державну митну службу України» від 6 березня 2019 р. № 227. URL: <https://customs.gov.ua/polozhennia>

45. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України» від 03.02.2016 р. № 43. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF#Text>

46. Постанова Кабінету Міністрів України від 06.03.2019 № 227 «Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України» (з наступними змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]//Режим доступу з [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua)

47. Проект Закону України «Про основні засади діяльності органів державного фінансового контролю». URL: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/JH70E00A.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/JH70E00A.html).

48. Сайт Головного Управління Аудиту Республіки Чехія. URL: <https://www.nku.cz/en/>.

49. Сайт Комітету Державного Контролю Республіки Білорусь. URL: <http://kgk.gov.by/ru/zadachi-ru/>.

50. Сайт Національного Контрольно-ревізійного Управління Сполученого Королівства Великої Британії та Північної Ірландії. URL: <https://www.nao.org.uk/>.

51. Сайт Рахункової Палати Республіки Франція. URL: <https://www.ccomptes.fr/en/institutional-relations/institutional-relations>.

52. СБУ викрила керівництво Східної митниці на організації корупційної схеми на понад 5 мільйонів гривень. URL: <https://ssu.gov.ua/novyny/sbu-vykryla-kerivnytstvo-skhidnoi-mytnytsi-na-orhanizatsii-koruptsiinoi-skhemu-na-ponad-5-milioniv-hryven>.

53. Словник української мови : в 11 томах. – 1977. – Т. 8.

54. Словник української мови. URL: <http://sum.in.ua/s/kontrolj>.

55. Спрощення процедур торгівлі в Україні: оцінки та очікування бізнесу. Аналітичний звіт за результатами п'ятої хвилі щорічного опитування українських імпортерів та експортерів. URL: [http://www.ier.com.ua/ua/trade\\_facilitation/Annual\\_business\\_assessment\\_TFD](http://www.ier.com.ua/ua/trade_facilitation/Annual_business_assessment_TFD)

56. Стефанюк І. Б. Державний фінансовий контроль підприємницької діяльності в Україні: Авторефер. дис.. канд. екон. наук. К.: НДФІ при Міністерстві

фінансів України. 2002. 18 с.

57. Стратегічний план діяльності з внутрішнього аудиту Державної митної служби України на 2021 – 2023 рр. URL: <https://customs.gov.ua/vnutrishnii-audit>

58. Суббот А.І. Система органів фінансового контролю. *Наука і правоохорона*. 20218. №3. С. 127-135.

59. Шевченко Н.В. Механізм оцінки ефективності державного фінансового контролю в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня к.е.н. : спец. 08.00.08. Суми : СумДУ, 2011. 21 с.

60. Zavelberg Heinz Cunter. Die Kontrolle der Staatsfinanzen: Geschichte und Gegenwart, 1714-1989; Festschrift zur 275. Wiederkehr der Errichtung der Preubischen General-Rechen-Kammer / hrsg. Von Heinz Cunter Zavelberg. Mit Beitr. Von Hans Herbert von Arnim. Berlin : Dunker u. Humblot, 1989. 528 S.