

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Західноукраїнський національний університет
Факультет фінансів та обліку
Кафедра фінансів ім. С.І. Юрія

Мацшин Володимир Іванович

**Державний фінансовий контроль у митній справі: вітчизняний та
зарубіжний досвід**

спеціальність: 072 - Фінанси, банківська справа та страхування

освітньо-професійна програма – Митна справа

Кваліфікаційна робота

Виконав: студент групи ФМСм-21

Мацшин Володимир Іванович

Науковий керівник:

к.е.н., доцент, А.Я.Кізима

Кваліфікаційну роботу допущено до захисту:

" _____ " _____ 2023р.

Завідувач кафедри _____ О.П. Кириленко

ТЕРНОПІЛЬ – 2023

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1 Теоретичні основи здійснення державного фінансового контролю у митній справі.....	6
1.1. Сутність державного фінансового контролю	6
1.2. Інституційно-організаційні основи державного фінансового контролю у митній справі.....	13
Висновки до розділу 1.....	19
РОЗДІЛ 2 Вітчизняна практика реалізації державного фінансового контролю у митній справі	21
2.1. Аналіз показників, що формують предмет аудиторської перевірки в органах Державної митної служби України.....	21
2.2. Оцінка ефективності використання коштів Державного бюджету в органах Державної митної служби України при здійсненні ними своїх повноважень	30
Висновки до розділу 2.....	34
РОЗДІЛ 3 Напрями вдосконалення державного фінансового контролю у митній справі в Україні у контексті зарубіжного досвіду.....	36
3.1. Зарубіжний досвід організації державного фінансового контролю у митній справі.....	36
3.2. Вектори вдосконалення державного фінансового контролю у митній справі в Україні з урахуванням передового зарубіжного досвіду.....	43
Висновки до розділу 3.....	48
ВИСНОВКИ	49
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	53

ВСТУП

Актуальність дослідження. На всіх етапах розвитку суспільств, у різних його сферах об'єктивно присутній контроль як явище. Основним завданням його є попередження, встановлення відхилень від існуючих правил та норм, винуватців, міри відповідальності, можливості недопущення у майбутньому. Коли ці дії пов'язані з управлінською функцією держави та рухом коштів, виникає таке поняття як державний фінансовий контроль.

Саме для боротьби з порушеннями, які пов'язані з рухом фінансових коштів і спрямований державний фінансовий контроль, який здійснюється уповноваженими на це контролюючими органами. Основними з них є такі спеціалізовані органи як Державна аудиторська служба України, Рахункова палата України, Міністерство фінансів України, Державна митна та податкова служба.

Під державним фінансовим контролем у загальному розуміють діяльність контролюючих органів у сфері фінансового контролю, тобто у сферах які пов'язані з використанням бюджетних коштів, з метою дотримання встановлених норм і правил, попередження правопорушень, встановлення винуватців і прийняття ефективних мір по недопущенню негативних проявів у майбутньому.

Але на практиці існує багато недоліків, які пов'язані з функціонуванням державного фінансового контролю, і його застосуванням у діяльності Державної митної служби і тому є потреба у більш глибокому дослідженні їх на теоретичному рівні, що і викликало вибір даної теми кваліфікаційної роботи.

Питання функціонування державного фінансового контролю, проблематика їх функціонування на сучасному етапі розвитку держави, були відображені у працях наступних науковців: Бережнюка І., Владімірової Н.П., Гребельника О., Герчаківського С.Д., Годованця О., Гуцаленко Л.В., Дейнеко Є.В., Діканя Л.В., Дегтярьова С., Дубініна А., Дудчака В., Зельніченко О.,

Іваськевича Х., Калінкіна Д.В., Коцупатрого М.М., Пашка П.В, Сорокіна С., Тубольця І.І, Хмелькова А.В., Шевченко І.О, Шевчука О.А.

Але поряд з тим, що митним контролем як різновидністю державного фінансового контролю в Україні займається значна кількість вчених, він широко розкривається у періодиці, інтернет - ресурсах, необхідно визнати, що в Україні досі немає спеціально зорієнтованих на дослідження проблематики державного митного контролю у митній справі, і шляхів його вирішення шляхом моделювання різних ситуацій в економіці, і зокрема в умовах різного роду криз і таких глобальних явищ як війна.

Мета роботи. Метою даної роботи є дослідження прагматики державного фінансового контролю в органах Державної митної служби України, як основного суб'єкта митної справи.

Основними завданнями, які необхідно вирішити внаслідок написання роботи є:

- проаналізувати зміст категорії «державний фінансовий контроль»;
- охарактеризувати повноваження основних суб'єктів державного фінансового контролю;
- окреслити напрямки повного аудиту діяльності митних органів щодо ефективності їх діяльності;
- здійснити оцінку ефективності використання органами Держмитслужби бюджетних коштів;
- окреслити шляхи вдосконалення митного контролю у контексті використання передового світового досвіду.

Об'єктом дослідження є державний фінансовий контроль.

Предметом дослідження є теоретичні та прагматичні аспекти реалізації державного фінансового контролю в Україні та за кордоном.

Методи дослідження. В процесі дослідження у роботі використано методи системного аналізу та синтезу, теоретичного узагальнення, методи

порівняння, метод графічного аналізу, історичний метод, абстрактно – логічний.

Інформаційну базу дослідження становлять нормативно - правові акти з питань державного фінансового та митного контролю, статистичні дані та матеріали у періодиці з тематики дослідження.

Практична значущість Отримані наукові результати і рекомендації можуть використовуватись у практичній роботі Державної митної служби як основного суб'єкта митного контролю та інших контролюючих органів у сфері державного фінансового контролю.

Наукова новизна роботи полягає у напрацюванні конкретних заходів з удосконалення державного фінансового контролю у митній сфері в умовах економічної нестабільності і триваючих економічних і політичних криз, воєнних дій.

Апробація. Результати кваліфікаційної роботи апробовані на ХХ Всеукраїнській науково-практичній студентській конференції студентів і молодих вчених «Фіскальна політика України в умовах євроінтеграційних процесів» (25 травня 2023 р., м. Тернопіль) та на Дев'ятих Всеукраїнських наукових читаннях пам'яті С.І. Юрія (м. Тернопіль, 17 листопада 2023 року).

Структура роботи. Робота складається з вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел. Основний текст кваліфікаційної роботи викладений на 54 сторінках, в тому числі робота містить 11 таблиць, 7 рисунків. Список використаних джерел налічує 60 найменувань.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ЗДІЙСНЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ У МИТНІЙ СПРАВІ

1.1. Сутність державного фінансового контролю

Починаючи розгляд питання змісту державного фінансового контролю, який виходячи з його назви має поєднання таких понять як держава, контроль і фінанси, необхідно перш за все в'яснити суть самого поняття контроль (рис.1.1). Контроль об'єктивно присутній на всіх етапах розвитку економіки, він є складовою успішного розвитку держави і яка в свою чергу виконує певні управлінські функції по відношенню до контролю.

Говорячи про контроль у широкому розумінні, то «це процес, який має забезпечити відповідність функціонування об'єкта управління прийнятим управлінським рішенням і спрямований на успішне досягнення поставленої мети» [9, 5].

Деталізуючи це визначення необхідно відмітити, що контроль повинен бути і так на практиці і є, органічною складовою державної політики регулювання, має сприяти і ставити собі за мету фіксувати відхилення від встановлених стандартів діяльності у тих чи інших сферах життя та діяльності суспільства, виявляти їх, по можливості на початкових стадіях з метою прийняття ефективних рішень щодо мінімізації завданої шкоди, і при необхідності притягнення винних до певного роду відповідальності, наприклад адміністративної, фінансової чи кримінальної при порушенні податкових законів. Тобто «сутність контролю полягає у здійсненні цілеспрямованого впливу на об'єкти управління, який передбачає систематичний нагляд, спостереження за їхньою діяльністю для виявлення відхилень від установлених норм, правил, вимог чи завдань у процесі їхнього виконання [9, 6].

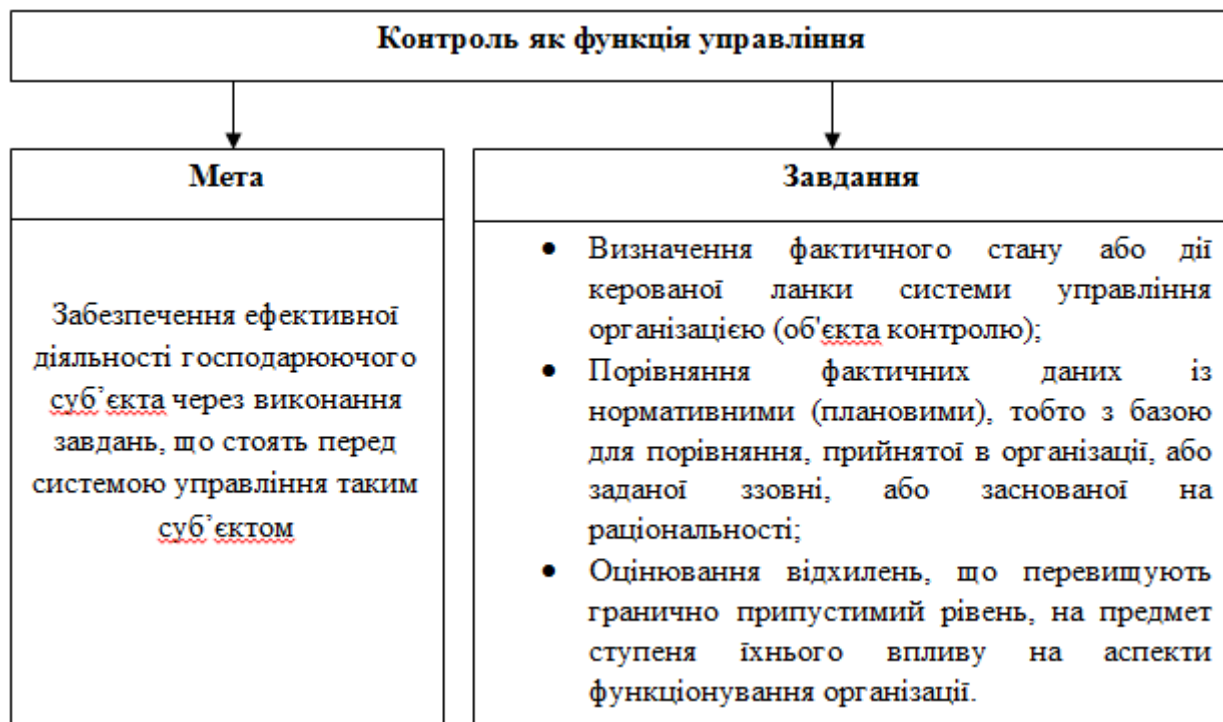


Рис. 1.1. Контроль як функція управління [10, 25]

Ці всі положення можна в повній мірі перенести на поняття фінансового контролю, який на думку авторів підручника «Державний фінансовий контроль» можна розглядати за трьома напрямками: «як функцію управління фінансами, де, з одного боку, він є засобом поєднання функцій фінансового планування і прогнозування, фінансового обліку та статистики, з іншого – передумовою здійснення функцій фінансового аналізу та регулювання.; як комплексну і цілеспрямовану фінансово-правову діяльність органів фінансового контролю або їх підрозділів чи представників, а також осіб, уповноважених здійснювати контроль, що базується на положеннях актів чинного законодавства; як регламентовану чинним законодавством і установчими документами діяльність державних, регіональних, галузевих органів, громадськості, саморегульованих організацій, суб'єктів господарювання з контролю за правильністю фінансового планування, обґрунтованістю, повнотою і своєчасністю надходжень до фондів грошових коштів, а також законністю й ефективністю їх використання» [58, 14 - 15].

Як управлінську функцію держави, фінансовий контроль розглядається у наступному визначенні, де державний фінансовий контроль – « це особлива управлінська функція держави, реалізація якої передбачає встановлення правових норм, які визначають порядок використання суб'єктами господарювання фінансових ресурсів, проведення моніторингу чи інших контрольних дій за дотриманням цих норм, виявлення правопорушень у частині використання фінансових ресурсів, їх усунення, блокування незаконних фінансових операцій і здійснення заходів щодо компенсації збитків, завданих державі, суб'єктам господарювання та громадянам» [10, 49].

У деяких визначеннях застосовується категорія «фінансовий контроль» без вказівки «державний», вважаємо, що існує розуміння того, що він не може здійснюватись без керівної ролі держави: «категорію «фінансовий контроль» слід трактувати як діяльність, яка здійснюється органами державної влади і місцевого самоврядування, суб'єктами господарювання та громадянами України, по забезпеченню законності, фінансової дисципліни і доцільності при мобілізації, розподілі і використанні грошових коштів і зв'язаних з цим матеріальних цінностей з метою оцінки економічної ефективності господарської діяльності, виявлення і блокування в ній відхилень, що перешкоджають законному і раціональному використанню майна і коштів, розширеному відтворенню виробництва, задоволенню державних, колективних та приватних інтересів і потреб та управління економікою» [7, 7-8].

Тим більше, що у самому визначенні вже присутні посилання на те, що він здійснюється органами державної влади і місцевого самоврядування. Але у подальшому автори визначення зазначають, що переважна більшість науковців обмежують дане поняття державним контролем, а суб'єкти – державними органами, що є не вірним [7, 7].

Ця управлінська функція держави здійснюється через реалізацію певних заходів держави спеціальними органами, які відповідальні за державний фінансовий контроль, відповідно і у межах існуючої нормативно – правової бази щодо попередження, а у випадку їх існування і припинення фінансових

порушень на різних об'єктах контролю і причому це стосується порядку формування та витрачання фінансових (бюджетних) коштів і встановлення виду та розміру відповідальності за здійснені правопорушення.

Як і у всіх видах діяльності, то і державний фінансовий контроль повинен мати якусь мету, відповідно його головною метою, є ця мета впливає з його самої суті і це зміцнення фінансового стану держави і відповідно зростанню її економічної могутності шляхом відповідного контролю за використанням державних коштів держави

Відмітимо, що навіть у Законі України "Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні" [40], який є основою для функціонування державного фінансового контролю в Україні, не визначено на належному методологічному рівні нормативне поняття «державний фінансовий контроль». На сьогоднішній день існує проект Закону "Про основні засади діяльності органів державного фінансового контролю" де визначено, що «державний фінансовий контроль — це урядовий фінансовий контроль, що здійснюється органами державного фінансового контролю щодо забезпечення законного, ефективного, економного та результативного формування, розподілу, управління та використання державних ресурсів суб'єктами контролю та спрямований на попередження, виявлення та усунення порушень фінансово-бюджетної дисципліни» [40].

Саме у прийнятті даного законодавчого акту бачиться бажання держави навести порядок у організаційних процесах державного фінансового контролю, це зокрема стосується і даного визначення, де вказується на визначальну роль держави у цьому процесі, мету проведення контролю, об'єкти і суб'єкти. Але говорячи про домінуючу роль держави, не можна не відмітити, що в ідеалі повинні бути партнерські відносини між контролюючими фінансовими органами і платниками податків, надмірне надання прав тій чи іншій стороні контрольного процесу, негативно відбивається на ефективності цього процесу загалом.

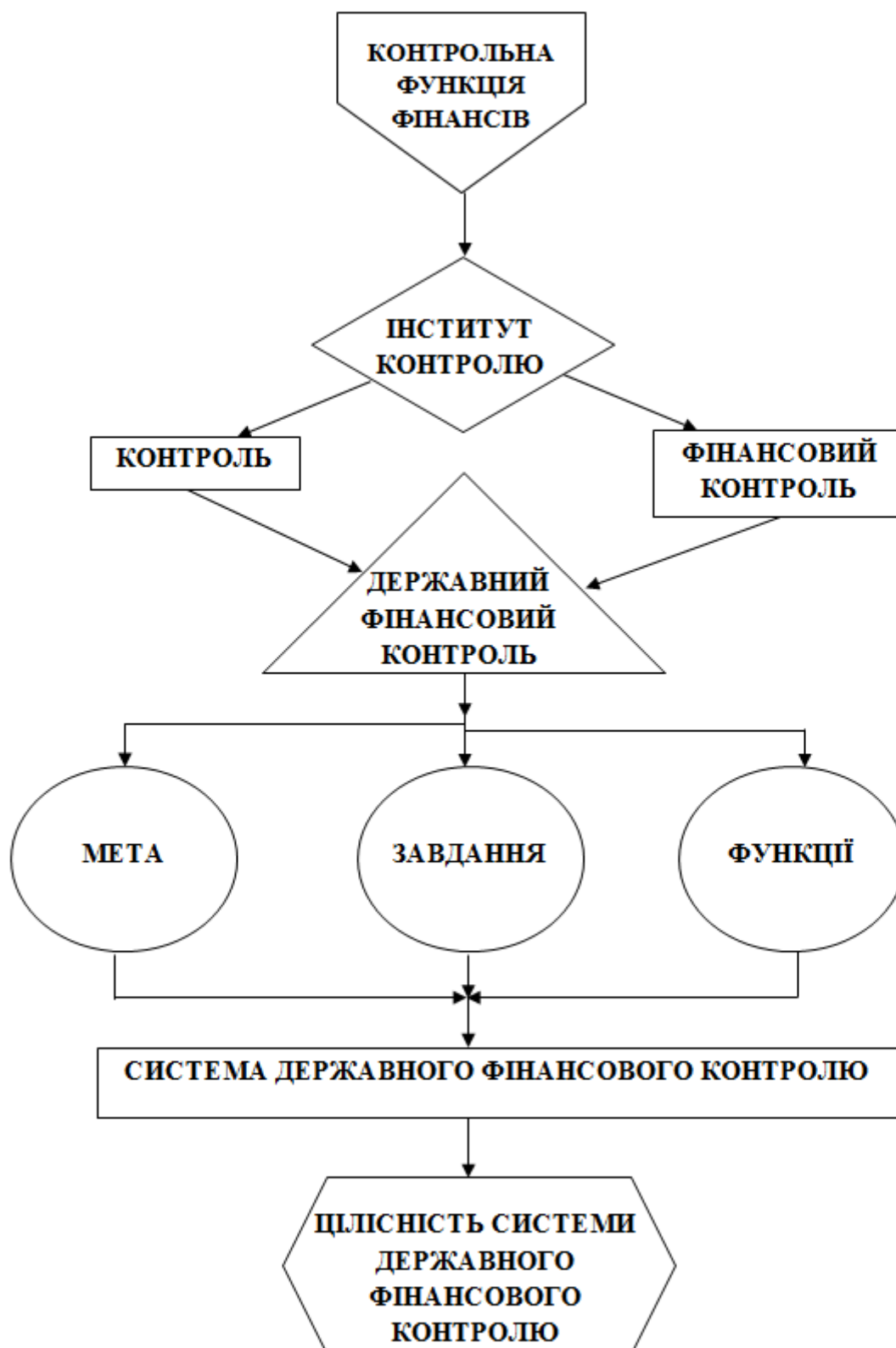


Рис. 1.2. Структурно-логічна схема руху від функцій фінансів до цілісності системи державного фінансового контролю [58, 14]

На рис.1.2 представлений якраз перехід від контрольної функції фінансів до цілісності системи державного фінансового контролю, який включає у себе

розуміння державного фінансового контролю зі своєю метою, завданнями та функціями і як поєднання контролю та фінансового контролю за допомогою функціонування певних інститутів і що у кінцевому випадку забезпечує цілісність цієї системи. Формування цієї системи здійснюється державою, виходячи з необхідності ефективного і повного виконання своїх різноманітних функцій делегованих їй суспільством, а саме через поєднання функції фінансів із функціями контролю, але саме щодо фінансових аспектів.

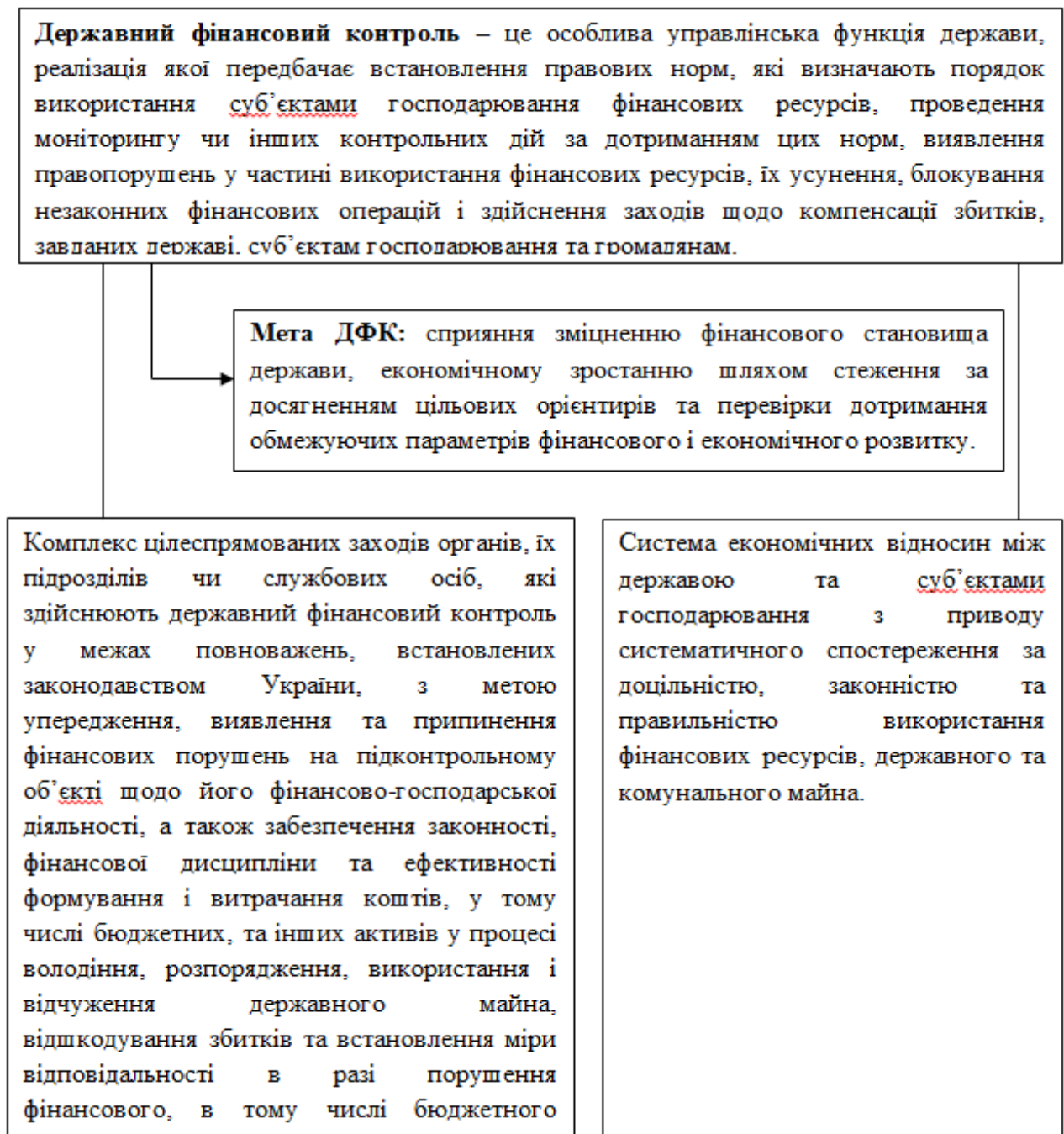


Рис. 1.3. Сутнісне розуміння державного фінансового контролю [10, 49]

Сутнісне розуміння державного фінансового контролю представлене на рис.1.3. Державний фінансовий контроль має органічно вписуватись у загальну фінансову систему держави, тобто має він мати свій об'єкт, суб'єкт, предмет, функції, принципи, методи (фактичні та документальні) контролю.

Визначення державного фінансового контролю з позиції управлінської функції держави нами вже було наведене раніше. Ще раз підкреслимо, що воно є найбільш розповсюджене і виходить з того, що цей вид контролю здійснюється під керівництвом держави шляхом створення відповідної нормативно-правової бази, відповідних контролюючих органів з повноваженнями у сфері фінансового контролю, систематичним порядком здійснення контрольних дій за дотриманням фінансових норм, методикою компенсації заданих збитків держави у частині бюджетних коштів, попередження цих незаконних дій та неможливості їх здійснення у майбутньому

Доцільно зупинитись на нормативно-правовій базі та суб'єктах державного фінансового контролю. Основи цього контролю беруть початок з 1990 року, саме тоді почали формуватись його інституціональні засади. До основних нормативних актів віднесемо Конституцію України, Бюджетний кодекс України, Закон України «Про Рахункову палату України», Закон України «Про Державний бюджет України на відповідний рік», Господарський кодекс України тощо.

До основних суб'єктів на загальнодержавному рівні відносяться Президент України, Верховна Рада України, Кабінет міністрів України, Міністерство фінансів України, відповідно вони є органами загальної компетенції, до органів спеціальної компетенції належать Державна аудиторська служба України, Рахункова палата України, Державна казначейська служба України, Державна митна та податкова служба.

Необхідно відмітити, що у Проекті Закону "Про основні засади діяльності органів державного фінансового контролю" [40] визначено тільки один головний орган у системі державного фінансового контролю – Державна

аудиторська служба України, яка є центральним органом виконавчої влади, знаходиться у підпорядкуванні Кабінету міністрів України. Більш детально інституційні основи державного фінансового контролю, ми розглянемо у параграфі 1.2

1.2. Інституційно-організаційні основи державного фінансового контролю у митній справі

Як ми вже відмітили у попередньому параграфі, є певний перелік суб'єктів державного фінансового контролю, діяльність яких базується на відповідній нормативно - правовій базі і якими визначено їхні права та обов'язки. Серед них виділяється такий орган як Рахункова палата України як постійно діючий орган державного фінансового контролю і саме на прикладі її діяльності і покажемо ефективність державного фінансового контролю у митній сфері.

Так, державний фінансовий контроль проводиться на основі ст. 98 Конституції України [21], де визначено, що контроль за надходженням коштів до державного бюджету і за їх використанням від імені Верховної Ради здійснює Рахункова палата, діяльність якої визначається окремим законом; ст. 26 «Контроль та аудит у бюджетному процесі» і 110 «Повноваження Рахункової палати з контролю за дотриманням бюджетного законодавства» Бюджетного кодексу України [3]; статті 4, 7 Закону України «Про Рахункову палату» [41]; Планів роботи рахункової палати на відповідний рік (ст.31 «Підстава для здійснення заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту)» розділу 5 «Порядок діяльності рахункової палати») [41].

Виходячи з аналізу всіх вищеперерахованих положень щодо здійснення повноважень Рахункової палати України у сфері державного фінансового контролю, приходимо до висновку що всі повноваження у сфері фінансового контролю (аудиту) здійснюються через проведення спеціальних заходів

(контрольних заходів), зокрема фінансового аудиту; аудиту ефективності; експертизи; аналізу тощо.

Стосовно нашого предмету дослідження, то застосовується фінансовий аудит у формі перевірки, аналізу і оцінки правильності ведення, повноти обліку і достовірності звітності щодо надходжень до бюджетів (у нашому випадку митних надходжень), загального стану адміністрування податкових та митних платежів, ефективності застосування податкових пільг та преференцій, їх впливу на дохідну частину бюджету у частині податкових та митних надходжень з розрахунком фінансових втрат бюджету. Аудит витрат з бюджету, проводиться зокрема щодо їх цільового використання і дотримання існуючого законодавства у бюджетній сфері. Окремим напрямком аудиту є вивчення стану внутрішнього контролю основних розпорядників коштів державного бюджету.

При цьому встановлюється реальний стан справ щодо своєчасності надходження і повноти надходжень у бюджеті, законності витрачання бюджетних коштів, ефективності прийняття відповідних управлінських рішень особами причетними до бюджетного процесу тощо. Причому ці всі дії мають вести до ефекту економності, тобто використовуючи мінімальну суму бюджетних коштів отримати максимальний результат або той результат, який був запланований.

Важливим етапом є участь Рахункової палати на стадії формування бюджетів, зокрема проведення експертизи проекту Закону України про Державний бюджет України на відповідний рік. У подальшому Рахункова палата аналізує його виконання у формі річного звіту, з наданням конкретних висновків і пропозицій щодо усунення виявлених недоліків, порушень, відхилень від запланованих показників, зокрема щодо виконання індикативних показників митних надходжень, неефективного управління бюджетними коштами.

Рахункова палата має право і на практиці вона його використовує, проводити з відповідними органами інших держав паралельні аудити, що

значно підвищує ефективність їх проведення, здійснюється співробітництво з органами державного фінансового контролю зарубіжних країн і у інших сферах, наприклад укладаються угоди про відповідне співробітництво.

Все вищезазначене розповсюджується на діяльність центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, тобто, наприклад Державної митної служби, що буде нами проаналізовано у другому розділі роботи.

Основні етапи аудиту Рахункової палати щодо оцінки та аналізу виконання Державною митною службою України своїх повноважень відображено на рис.1.4

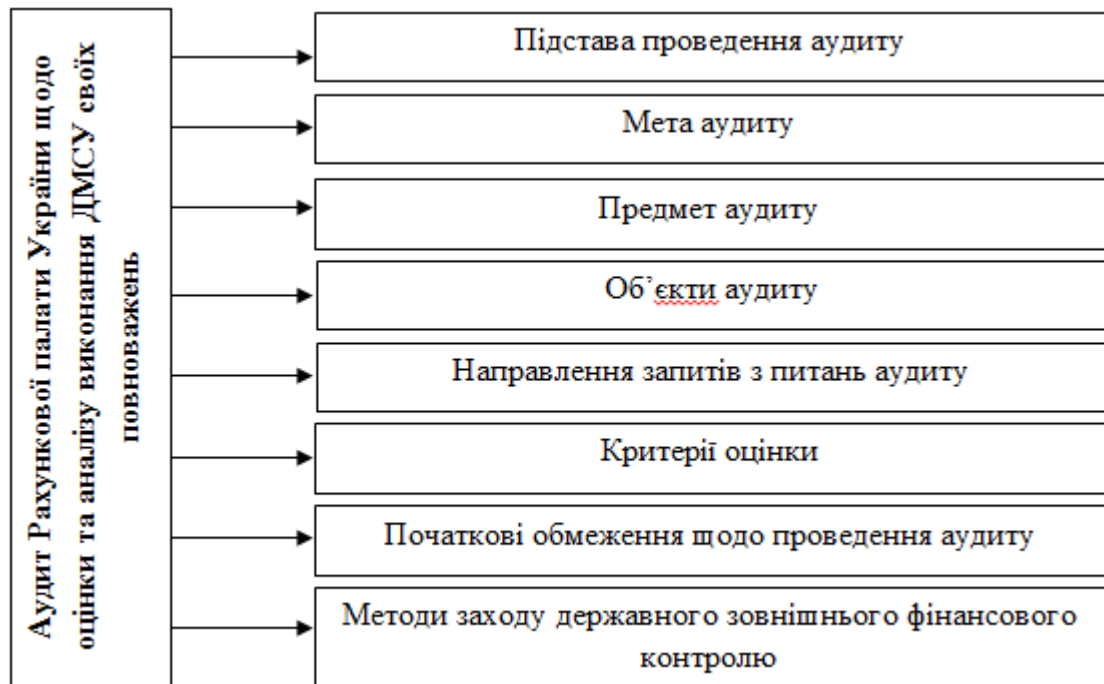


Рис.1.4 Основні етапи аудиту Рахункової палати щодо оцінки та аналізу виконання Державною митною службою України своїх повноважень

Характеризуючи дану схему, у якій наведено етапи проведення аудиту Рахунковою палатою України Державної митної служби, доцільно зупинитись коротко на висвітленні її основних структурних елементів (рис.1.4).

Підстави для проведення аудиту ми вже відзначали вище, а зокрема це: відповідні статті Конституції України, Бюджетного кодексу, Закону України "Про Рахункову палату", Плани роботи Рахункової палати на відповідний рік.

Основна мета аудиту, наприклад у Державній митній службі України, буде стосуватись безпосередньо встановленню фактичного стану, своєчасності і повноти прийняття управлінських рішень щодо діяльності Держмитслужби і її територіальних органів, їх законності в області використання бюджетних коштів дотримуючись принципів продуктивності, результативності, економності; оцінка ефективності заходів щодо боротьби з митними правопорушеннями.

До предмету аудиту відносяться:

- діючі нормативно-правові акти у митній сфері, різноманітні організаційно-розпорядчі документи, рішення з управління процесами у Держмитслужби, а також їх територіальних органах, які регламентують порядок використання у межах їх повноважень щодо бюджетних коштів; ефективність порядку адміністрування митних процесів; управлінські рішення Міністерства фінансів щодо прогнозування і планування митних надходжень, виходячи з макроекономічних показників соціально-економічного розвитку;
- кошти державного бюджету, виділені ДМС у відповідному звітному році за відповідними бюджетними програмами;
- бюджетна, фінансова та статистична звітність, облікові реєстри, первинні документи, документи бухгалтерського обліку, бюджетні запити, кошториси, паспорти бюджетних програм, звіти про їх виконання тощо;
- надходження до державного бюджету митних платежів протягом періоду за який здійснюється аудит;
- спеціальне програмне забезпечення: дані АІС "Податковий блок", АСМО "Інспектор";

- статистична, аналітична та оперативна митна звітність, зведені дані митних декларацій, розрахункові та інші документи Держмитслужби, які мають відношення до предмету аудиту, звіти Державної казначейської служби України щодо надходжень митних платежів до Державного бюджету України;
- діяльність Міністерства фінансів України щодо прогнозування обсягів доходів державного бюджету, зокрема митних надходжень, формування та реалізації єдиної державної митної політики, а також Державної митної служби, та їх територіальних органів щодо контролю за надходженням митних платежів, 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;
- матеріали, які стосуються організації та проведення внутрішнього аудиту з питань використання коштів державного бюджету та виконання повноважень об'єктами аудиту, а також матеріали перевірок органів Держмитслужби іншими контролюючими органами;
- інша інформація, що характеризує предмет заходу.

Об'єктами аудиту виступає Державна митна служба та її територіальні органи.

У процесі проведення аудиту можуть бути направлені відповідні запити Державній казначейській службі України, Міністерству внутрішніх справ України, Службі безпеки України, Державній аудиторській службі України, Державній службі фінансового моніторингу України, Державній судовій адміністрації України, Державному бюро розслідувань, Міністерству економіки України, Національному антикорупційному бюро України, Офісу Генерального прокурора.

Аудит повинен здійснюватись з дотриманням наступних критеріїв: законності; продуктивності; результативності; економності; обґрунтованості.

Дотримання цих критеріїв сприяє підвищенню ефективності проведення аудиту і неупередженості.

Обов'язково вказуються початкові обмеження щодо проведення аудиту, тобто період часу за який здійснюється аудит.

У процесі проведення аудиту застосовуються ряд заходів (методи) отримання достовірної і неупередженої інформації на основі якої формуються його висновки і результати: аналіз нормативно-правових актів та організаційно-розпорядчих документів, звітних даних щодо митних платежів, а також використання коштів, виділених з державного бюджету на утримання Державної митної служби, матеріалів контрольних заходів, проведених Держмитслужбою, Державною аудиторською службою України, правоохоронними органами, повідомлень засобів масової інформації; здійснення вибірки; письмові запити; аналіз первинних документів, митної звітності; підрахунок, зіставлення, порівняння планових та фактичних показників; опитування та обговорення проблемних питань; аналіз матеріалів попереднього аудиту. Всі процедури аудиту базуються на аналізі та оцінці ризиків.

За результатами своєї діяльності, Рахункова палата України складає Звіти, у яких наводиться детальний аналіз з найденими недоліками і рекомендаціями щодо їх усунення, зокрема і у митній сфері. Серед останніх таких документів, можна назвати: «Звіт про результати аналізу фактичного стану та оцінка впливу законодавства на повноту і своєчасність сплати непрямих податків до державного бюджету, затверджено рішенням Рахункової палати від 20.12.2022 № 26-10 [14]; висновки за результатами експертизи проекту закону України «Про Державний бюджет України на 2023 рік», затверджено рішенням рахункової палати від 30.09.2022 № 20 – 2 [4]; звіт про результати аналізу стану планування та результативності контролю за повнотою нарахування і своєчасністю надходження акцизного податку з транспортних засобів, затверджено рішення Рахункової палати від 12.07.2022. № 13-1 [13]; звіт про результати аудиту ефективності діяльності Державної фіскальної служби

України, Державної податкової служби України та Державної митної служби України, затверджено рішенням Рахункової палати від 22.12.2020 № 34-З [15]; звіт про результати аудиту ефективності планування та результативності контролю за повнотою нарахування і своєчасністю надходження податків на міжнародну торгівлю та зовнішні операції, затверджено рішенням Рахункової палати від 14.09.2021 № 20-2» [16];.

Крім того, за результатами аудиту ефективності діяльності Державної митної служби, який здійснюється відповідно до ст. до статті 98 Конституції України, статей 4, 7 Закону України "Про Рахункову палату", ст.26 і 110 Бюджетного кодексу, Плану роботи Рахункової палати на відповідний рік, відбувається розгляд складеного Звіту і приймаються рішення Рахункової палати, яке надсилається у порядку інформування Президентів України, Верховній раді, наприклад, були випадки надсилання тимчасовій слідчій комісії Верховної Ради з питань розслідування оприлюднених у засобах масової інформації фактів можливих корупційних дій посадових осіб органів державної влади, які призвели до значних втрат дохідної частини Державного бюджету України.

Крім того, за результатами аудиту, вносяться з метою вжиття відповідних заходів щодо усунення виявлених недоліків та порушень, пропозиції до відповідних органів державної влади, а саме Міністерству фінансів, Державній митній службі, їхнім структурним підрозділам, де були виявлені недоліки у роботі.

Висновки до 1 розділу

Контроль об'єктивно присутній у всіх сферах життя суспільства, у всіх його галузях, складових життя людей. Він сприяє підвищенню ефективності діяльності як держави, так і простих громадян шляхом встановлення відхилень від нормативів, правил, можливого попередження негативних проявів, винних,

міри відповідальності, компенсації збитків. Якщо у такому контролі проявляється управлінська роль держави у сфері контролю за рухом і використанням фінансових коштів, то виникає поняття державного фінансового контролю. Його здійснюють уповноважені на те органи, зі своїми правами, обов'язками, функціями, нормативно-правовою базою, серед них виділяється Рахункова палата України, Державна аудиторська служба, а у сфері митного контролю як різновидності державного фінансового контролю - Державна митна служба України, яка у своєму становленні і розвитку пройшла різні етапи щодо організаційної побудови.

Діяльність органів, які здійснюють державний фінансовий контроль базуються на певних статтях Конституції України; Бюджетного кодексу; спеціальних законах, які регламентують діяльність того чи іншого контролюючого органу. У процесі своєї діяльності вони можуть проводити аудит та аналіз центральних органів влади, які здійснюють діяльність у митній справі у контексті достовірності, повноти та своєчасності формування доходів державного бюджету у частині митних надходжень, причому починаючи з етапу їх прогнозування та планування та правильності, доцільності та законності витрачання бюджетних коштів, які виділені на виконання повноважень Державною митною службою. Аудит проводиться згідно певних критеріїв, таких як законності, продуктивності, результативності, економності, обґрунтованості і по етапах, які включають у себе мету, підстави для проведення, об'єкт та предмет аудиту, часовий період, напрямки направлення запитів, критерії оцінки, методи проведення.

РОЗДІЛ 2

ВІТЧИЗНЯНА ПРАКТИКА РЕАЛІЗАЦІЇ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ У МИТНІЙ СПРАВІ

2.1. Аналіз показників, що формують предмет аудиторської перевірки в органах Державної митної служби України

Як ми вже зазначали, однією з умов ефективного функціонування державного фінансового контролю є наявність його системі органів незалежного зовнішнього контролю. Таким органом в Україні є Рахункова палата, яка є органом парламентського контролю. Розглянемо методику аудиту Рахункової палати у митній справі, тобто оцінку діяльності Державної митної служби України.

Зазвичай повний аудит діяльності митних органів щодо ефективності їх діяльності здійснюється у наступних напрямках: перевірка ефективності організаційної структури органу; заходів та управлінських рішень щодо забезпечення повноти митних надходжень до Державного бюджету Держмитслужбою та відповідними територіальними підрозділами, у тому числі виконання індикативних показників і впливу на них різних чинників, зокрема зміни нормативно-правової бази, необґрунтованого планування та прогнозування внаслідок неврахування фактичної економічної ситуації в країні та наявної бази для нарахування платежів, неналежна координація між Державною податковою і митною служб у питаннях контролю за вимогами митного законодавства, недосконалість методик прогнозування надходжень Державного бюджету Мінфіну України, неякісне прогнозування макроекономічних показників на середньострокову перспективу Мінекономіки України.

Механізм загальної оцінки повноважень Державної митної служби України у сфері реалізації митної політики відображено у табл.2.1

Таблиця 2.1

Механізм загальної оцінки повноважень Державної митної служби України у сфері реалізації митної політики

№ п.п.	Показник
1.	Стан нормативно-правового забезпечення діяльності митної служби
2.	Аналіз та оцінка стану планування та прогнозування Міністерством фінансів України митних надходжень та забезпечення їх виконання ДМСУ
3.	Стан обліку суб'єктів митних відносин, товарів, транспортних засобів комерційного призначення, що переміщуються через митний кордон України та аналіз основних показників митної статистики
4.	Аналіз ефективності та результативності митного контролю
5.	Стан виконання повноважень щодо боротьби з правопорушеннями під час застосування митного законодавства
6.	Результативність виконання митними органами повноважень щодо зберігання і розпорядження безхазяйним майном

Міністерство фінансів прогнозує, аналізує надходження митних податків, які визначені у Митному та Податковому кодексах на основі прогнозних макропоказників економічного і соціального розвитку України на середньостроковий період та аналізу виконання бюджету в попередніх і поточному бюджетних періодах.

Так, основні макроекономічні показники на 2022-2024 роки відображено у табл.2.2 і традиційно до них відносяться: валовий внутрішній продукт (номінальний та реальний), показники експорту та імпорту та їх сальдо, рівень безробіття, обмінний курс гривні до основних валют, рівень інфляції тощо.

Таблиця 2.2

Основні макропоказники на 2022 – 2024 рр. [36]

<u>Показники</u>	2022	2023	2024
<u>ВВП реальний, % р/р</u>	5368,7	5993,9	6651,0
<u>Індекс споживчих цін, %</u>	3,8	4,7	5,0
<u>Індекс цін виробників, %</u>	7,8	6,2	5,7
<u>Середньомісячна заробітна плата, грн.</u>	15258	17159	19063
<u>Рівень безробіття у віці 15-70 років, %</u>	8,5	8,0	7,8
<u>Експорт товарів та послуг, % р/р</u>	6,5	7,7	7,9
<u>Імпорт товарів та послуг, % р/р</u>	9,2	9,4	8,6
<u>Курс гривні до долара США, середній /на кінець року</u>	28,6/28,7	28,8/29,4	29,2/29,4

Відмітимо, що макропоказники зазвичай неточні по своїй суті і майже завжди не виконуються, але вони необхідні для завдання напрямку руху тих чи інших показників у тому чи іншому напрямку. Проблема їхнього прогнозування полягає у часовому проміжку на який вони задаються, зрозуміло, що чим він довший, тим прогнозовані дані будуть більш неточними. При цьому важливим ще є правильний вибір методів прогнозування, перевагу необхідно надавати економіко-математичним методам, які дозволяють отримати більш точні результати, ніж, наприклад, експертні методи (індивідуальні і групові), методи від «досягнутого» (у прийнятті рішень відштовхуються від величин досягнутих у попередніх звітних періодах) тощо. Важливим є і якість вихідних даних для прогнозу, яка на жаль є на практиці невисокою.

Державна митна служба подає Міністерству фінансів свої пропозиції щодо проекту Державного бюджету на відповідний рік у частині індикативних показників, зокрема митних надходжень, які є фактором поповнення дохідної частини бюджету.

Фактичні надходження (рис.2.1) можуть відхилятися від індикативних показників внаслідок впливу різних суб'єктивних і об'єктивних причин (рис.2.2).

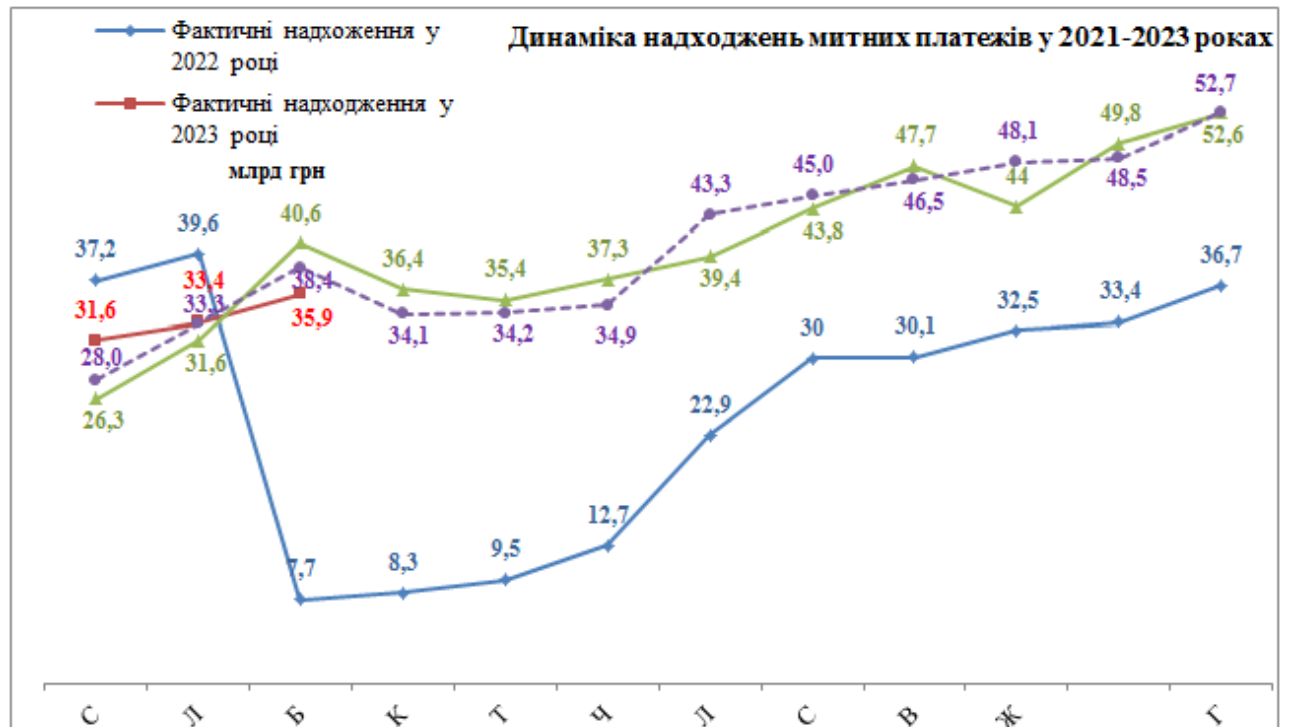


Рис.2.1 Динаміка надходжень митних платежів у 2021 – 2023 рр. [44]

Так, з даних рис.2.2. ми бачимо, що основними чинниками впливу на виконання індикативних показників були надані пільги: надання пільг зі сплати податків при імпорті товарів, не пов'язаних із протидією збройній агресії країни-окупанта, надані у квітні-червні, зокрема пільги, надані при ввезенні автомобілів громадянами, пільги «спрощенцям», пільги зі сплати мита надані підприємствам; відстрочення сплати митних платежів під час ввезення на митну територію України товарів, кінцевим отримувачем яких згідно з умовами договору визначено Міноборони, ЗСУ; встановлення 7% ставки оподаткування ПДВ та нульової ставки акцизного податку на імпорт пального у березні; обсяги розрахункових умовних недонадходжень акцизного податку та ПДВ у жовтні-грудні (після часткового відновлення правил оподаткування акцизним

податком у вересні); нові пільги, спрямовані на відновлення енергосистем та забезпечення громадян електроенергією – протягом листопада-грудня з імпорту електрогенераторів. Крім того, існували ще пільги зі сплати акцизного податку при ввезенні сировини для виробництва інших підакцизних товарів (переважно тютюну) [53].

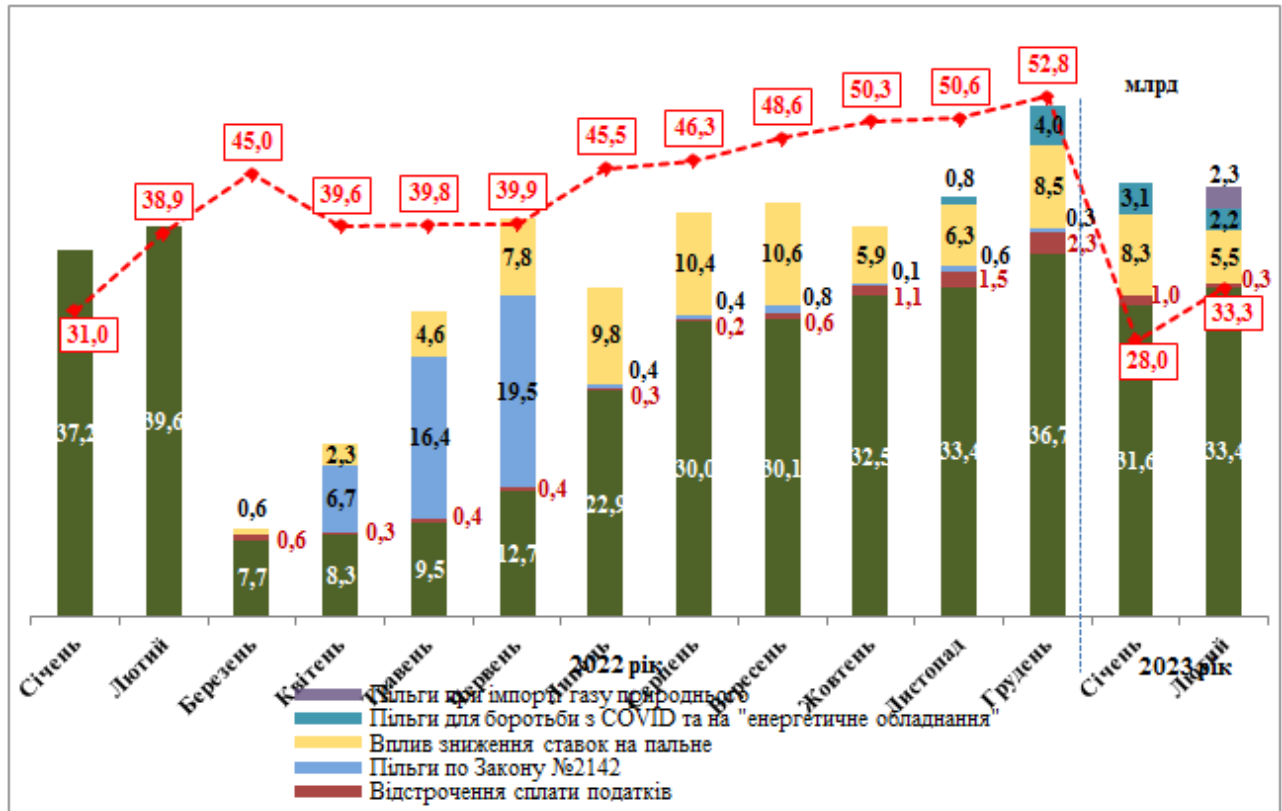


Рис.2.2 Вплив законодавчих змін 2022 року на стан надходжень митних платежів до бюджету та виконання відповідних індикативних показників [44]

Під час аналізу даних обліку в митних органах, встановлюється кількість осіб, які здійснювали операції з товарами та ті, які фактично здійснювали митні формальності у порівнянні з попередніми звітними періодами. При цьому аналізуються причини які призводять до динаміки приросту (спаду) облікованих осіб митних відносин. У більшості випадків це зміни, які вносяться до законодавчих актів, зокрема Митного кодексу і пов'язані вони можуть бути з впливом, наприклад війни, корона вірусної інфекції внаслідок чого відбувається спад економічної активності.

Що стосується обліку переміщення через кордон України транспортних засобів, товарів, то вони узагальнюються та систематизуються органами Держмитслужби у показниках митної статистики зовнішньої торгівлі (табл.2.3. і 2.4).

Таблиця 2.3

Окремі показники спеціальної митної статистики переміщення через кордон України транспортних засобів за ділянками кордону за період 2021 – 2022 років [31]

Пропущено транспортних засобів	Одиниця виміру	2021	2022
Польща	млн од.	3,77	4,40
Словаччина	млн од.	0,76	0,92
Угорщина	млн од.	1,06	1,06
Румунія	млн од.	0,80	1,31
Всього кордон з країнами ЄС	млн од.	6,39	7,70
Російська Федерація	млн од.	1,90	0,15
Білорусь	млн од.	0,99	0,13
Республіка Молдова	млн од.	1,13	1,43
Всього кордон з країнами СНД	млн од.	4,02	1,71
Через морські пункти пропуску	млн од.	0,14	0,04
Через авіаційні пункти пропуску	млн од.	0,11	0,01

Дані митної статистики підлягають всебічному аналізу і виясненню причин існування тих чи інших відхилень у порівнянні з попереднім звітним періодом. Так, з даних табл.2.3., можна зробити висновки щодо зменшення активності по переміщенню транспортних засобів на кордонах з країнами СНД і навпаки, її збільшення на кордонах ЄС. Також відбулось зменшення активності через морські та авіаційні пункти пропуску. Пояснення цьому може бути тільки одне: війна наклала відбиток на порядок переміщення транспортних засобів.

У таблиці 2.4. відображено дані, які сформовані у окремі показники митної статистики, які характеризують процес переміщення транспортних засобів через митний кордон України у січні-грудні 2021-2022 рр.

Таблиця 2.4

Окремі показники спеціальної митної статистики переміщення транспортних засобів через митний кордон України за період січень – грудень 2021 – 2022 рр. [31]

Показники	Одиниця виміру	2021	2022
<i>Пропущено через митний кордон України транспортних засобів</i>	<u>млн.од.</u>	10,6	9,5
на ввіз	<u>млн.од.</u>	5,4	4,7
на вивіз	<u>млн.од.</u>	5,3	4,7
<i>Пропущено через митний кордон України транспортних засобів</i>	<u>тис.од.</u>	10648,5	9461,7
залізничних вагонів	<u>тис.од.</u>	2514,7	1489,4
морських суден	<u>тис.од.</u>	17,2	6,1
річкових суден	<u>тис.од.</u>	13,9	26,0
автотранспорту	<u>тис.од.</u>	7925,0	7879,1
повітряних суден	<u>тис.од.</u>	107,2	13,5
інших транспортних засобів	<u>тис.од.</u>	70,5	47,5
<i>Пропущено товарів через митний кордон України (крім товарів, що переміщуються стаціонарними видами транспорту)</i>	<u>млн. тон</u>	333,0	150,8
на ввіз	<u>млн. тон</u>	91,3	31,1
на вивіз	<u>млн. тон</u>	241,7	119,8
<i>Оформлено митницями товарів, що переміщуються стаціонарними видами транспорту</i>			
трубопроводами	<u>млн. тон</u>	57,5	41,9
Лініями електропередач	<u>ГВт*Г</u>	4955,5	4818,3

Так само фактор війни вплинув і на пропуск товарів через митний кордон України: у 2022 році відбулось зменшення до 150,8 млн тонн у 2022 році з 333,0 млн тонн у 2021 році (табл.2.4).

Крім того, аналізу підлягає обсягів міжнародних поштових та експрес-відправлень, які переміщалися (пересилалися) через митний кордон України з відповідними висновками і рекомендаціями щодо втрат бюджету, наприклад внаслідок заниження вартості.

Що стосується такого напрямку як наліз ефективності та результативності митного контролю, то здійснюється аналіз результатів опрацювання митних декларацій щодо дотримання митних формальностей у наступних напрямках: кількість експортних та імпорتنих декларацій; митні декларації, щодо яких зафіксовано реагування АСУР; митні декларації, за якими рішення про необхідність проведення митних формальностей прийнято посадовою особою митного органу; встановлення розбіжностей, невідповідностей, та порушень; % розбіжностей до загальної кількості декларацій. Всі ці дії здійснюються у порівнянні до попереднього звітного періоду.

При аналізі особливу увагу приділяють результатам здійснення контролю за правильністю визначення митної вартості товарів. Встановлюється: кількість випадків збільшення задекларованої митної вартості; сума збільшення; сума донарахованих митних платежів; сума донарахувань до збільшеної митної вартості; кількість оскаржень суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності рішень митних органів; сума оскарженої митної вартості і сума та % недонадходження митних платежів внаслідок такого оскарження; кількість випадків погодження суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності з рішеннями митних органів; сума збільшення погоджена суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності; сплачена сума та % донарахованих митних платежів; сума донарахованих митних платежів, які не оскаржувались і не були сплачені; % неузгоджених та несплачених платежів до донарахованих.

За результатами аналізу встановлюються суми, причини, посадові особи винні у порушеннях у ракурсах окремих митниць.

Аналіз результатів здійснення митними органами контролю за правильністю класифікації товару згідно з УКТ ЗЕД здійснюється у наступних напрямках: кількість випадків зміни кодів УКТ ЗЕД товару; сума донарахованих митних платежів; кількість та сума оскаржень суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності рішень митних органів; кількість випадків погодження суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності з рішеннями митних органів; сума сплачених митних платежів.

Аналіз кількості документів, за якими походження товару не підтверджено, або документів, які визнано недостовірними здійснюється із встановленням кількості таких документів та суми сплачених платежів із врахуванням штрафів.

Велика увага приділяється правильності застосування митних пільг, внаслідок того, що вони прямо впливають на суму митних надходжень до бюджету. Часто встановлюються факти що митницями не забезпечується ефективний контроль за обґрунтованістю застосування суб'єктами бізнесу митних пільг, що проявляється у встановленні фактів щодо того, що у загальних сумах умовних нарахувань митних платежів містяться недостовірні дані. Цьому сприяє і те, що не проводяться документальні виїзні перевірки суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, які задекларували пільги, що веде до ризиків несплати митних платежів.

Аналіз результатів перевірок суб'єктів ЗЕД, проведених підрозділами аудиту Держмитслужби проводиться щодо планових та позапланових перевірок у наступних напрямках: кількість перевірок; донараховано та рівень сплати донарахованих сум; узгоджено та рівень сплати узгоджених сум; рівень узгодження (%); сплачено до бюджету за результатами перевірок звітного періоду.

2.2. Оцінка ефективності використання коштів Державного бюджету в органах Державної митної служби України при здійсненні ними своїх повноважень

Великий блок питань при аудиті присвячується перевірці ефективності використання органами Держмитслужби бюджетних коштів (параграф 2 другого розділу роботи). Ця діяльність регулюється Законом України «Про Рахункову палату», зокрема перевіряється «стан внутрішнього контролю розпорядників коштів державного бюджету; стану внутрішнього інших операцій, пов'язаних із надходженням коштів до державного бюджету та їх використанням» [41].

Таблиця 2.5

Механізм оцінки обґрунтованості планування та ефективності використання коштів Державного бюджету, виділених на виконання повноважень органами Державної митної служби України [15]

№ п.п.	ПОКАЗНИК
1.	Оцінка стану планування та проведення видатків державного бюджету на забезпечення діяльності контролюючих органів
2.	Аналіз паспортів бюджетних програм, відповідальними виконавцями яких визначені контролюючі органи, та звітів про їх виконання
3.	Стан використання коштів на оплату праці та нарахувань на неї
4.	Стан використання коштів на оплату комунальних послуг, енергоносіїв та інших витрат
5.	Стан дотримання вимог законодавства при здійсненні процедур закупівель товарів, робіт, послуг, укладенні та виконанні договорів
6.	Аналіз стану зберігання, обліку та ефективності використання майна контролюючими органами
7.	Стан забезпечення контролюючими органами інформаційної безпеки
8.	Стан формування та ефективність використання коштів спеціального фонду державного бюджету

Під час аудиту розглядалися питання ефективності виконання наступних бюджетних програм: за КПКВК (код програмної класифікації видатків та кредитування) 3503010 "Заходи з реорганізації Державної фіскальної служби" у 2020 році; за КПКВК 3506010 "Керівництво та управління у сфері митної політики" у 2020 році; за КПКВК 3506090 "Реалізація заходів, передбачених Угодою про фінансування програми "Підтримка секторальної політики управління кордоном в Україні" у 2020 році; за КПКВК 3506610 "Реалізація проекту з розбудови прикордонної дорожньої інфраструктури та облаштування пунктів пропуску" у 2020 році.

Таблиця 2.6.

Динаміка показників фінансування у 2019 році та січні–квітні 2020 року за бюджетними програмами, відповідальними виконавцями яких визначені Держмитслужба, млн грн. [15, 26]

КПКВК	Фонд	Доведені Мінфіном граничні обсяги зі змінами	Потреба в коштах відповідно до бюджетного запиту	Затверджено законом про державний бюджет зі змінами	Врахування потреби, %	Затверджено кошторисом на рік зі змінами*
3506010	ЗФ	3 999	9 103,2	3 546,9	39	3 546,9
	СФ	10,2	10,2	10,2	100	16,3
	Всього	4 009,2	9 113,4	3 557,1	39	3 563,2
3506090	ЗФ	0,5	21,9	21,9	-	21,9
3506610	СФ	100	100	100	100	100,0

*** У 2020 році станом на 01.05.2020**

На 2020 рік Держмитслужбі за КПКВК 3506010 було надано 4 017,7 млн грн, які згодом Законом № 553 зменшено до 3 546,9 млн грн, або на 11,7 відс. (470,8 млн грн); КПКВК 3506610 – 100,0 млн грн; КПКВК 3506090 – 21,9 млн грн (табл. 2.6.).

Таблиця 2.7.

Динаміка показників фінансування у 2019 році та січні–квітні 2020 року за бюджетними програмами, відповідальними виконавцями яких визначені Держмитслужба (фактичне використання), млн грн. [15, 26]

КПКВК	Фонд	Розподілено асигнувань	Касові видатки за даними Казначейства	Невикористані відкриті асигнування
3506010	ЗФ	902,5	695,6	206,9
	СФ	х	2,8	х
	Всього	х	698,4	х
3506090	ЗФ	5,0	0	5,0
3506610	СФ	х	0	х

На виконання основних функцій органів Держмитслужби протягом 2019 року та січня–квітня 2020 року з державного бюджету було виділено близько 0,7 млрд гривень.

Внаслідок неякісного планування при визначенні обсягів бюджетних призначень та асигнувань, а також несвоєчасного і неефективного прийняття органами Держмитслужби рішень щодо управління бюджетними коштами протягом 2019 року, було повернено до державного бюджету невикористаних на кінець звітної періоду асигнувань загального фонду за бюджетною програмою за КПКВК 3507010 (ДМСУ) у сумі 5,2 млн гривень (табл.2.7) [15, 1].

Встановлено, що порушувалися вимоги Закону України від 10.12.2015 № 889 "Про державну службу" у частині планування видатків на оплату праці державних службовців, зокрема на виплати премій та стимулюючих надбавок.

Порушення були зафіксовані і при складанні органами Держмитслужби проєктів кошторисів (бюджетних пропозицій), внесенні змін до них та кошторисів на 2019 і 2020, зокрема щодо при обрахуванні видатків на сплату

єдиного внеску з фонду заробітної плати працюючих осіб з інвалідністю, що призвело до завищення показників проєкту зведеного кошторису за цим КЕКВ Держмитслужбою – 8,1 млн гривень, зокрема, «за розрахунками територіальних управлінь Рахункової палати, Дніпровською митницею Держмитслужби завищено розрахунки видатків за КЕКВ 2120 на 2020 рік на 1,0 млн грн в розрахунку на 29 осіб з інвалідністю, Слобожанською – на 0,8 млн грн в розрахунку на 25 осіб, Подільською – на 0,3 млн грн в розрахунку на 13 осіб» [15, 30].

Були встановлені порушення під час проведення перерахунку заробітної плати водіїв та індексації заробітної плати (Дніпровська митниця); при здійсненні виплат відпускних, компенсації за невикористану відпустку та матеріальної допомоги на оздоровлення (Одеська митниця); не забезпечено ефективного управління та використання коштів спеціального фонду (Харківська, Галицька та Слобожанська митниця); допущено неефективне використання майна та неналежний облік нерухомого майна; відсутність ефективних управлінських рішень щодо гарантування інформаційної безпеки та безпеки об'єктів критичної інфраструктури.

Крім того, «необґрунтовано завищено вартість за одиницю електроенергії, газу та послуги з поводження з побутовими відходами, в тому числі у фактично укладених договорах про споживання цих послуг, що призвело до збільшення видатків за цим КЕКВ на 142,7 тис. грн; при затвердженні кошторису на 2020 рік Галицької митниці Держмитслужби необґрунтовано завищено на 7,5 млн грн видатки на капітальне будівництво за КЕКВ 3122 порівняно із сумою, розрахованою в проєкті кошторису митниці (у квітні 2020 року видатки на капітальний ремонт скорочено майже у повному обсязі) » [15, 30].

Були порушення пов'язані з недотриманням вимог Порядку № 228 при плануванні надходжень до спеціального фонду державного бюджету у проєктах кошторисів по різних митницях (Галицькій, Слобожанській).

Внаслідок проведення аудиту було встановлено що Держмитслужбою та її територіальними органами було недотримано вимоги Порядку № 228 «Порядок складання, розгляду, затвердження та основні вимоги до виконання кошторисів бюджетних установ, затверджений постановою КМУ від 28.02.2002 № 228» [35] при складанні проектів кошторисів, наявні порушення при плануванні видатків державного бюджету. Крім того, не було забезпечено ефективне виконання «програм з розбудови прикордонної дорожньої інфраструктури та облаштування пунктів пропуску на українсько-польському кордоні, а також реалізації заходів, передбачених Угодою про фінансування програми «Підтримка секторальної політики управління кордоном в Україні», які мали сприяти підвищенню ефективності контролю і скороченню часу, необхідного для переміщення через кордон людей, товарів, транспортних засобів, розвиткові багатофункціональної комплексної системи "Електронна митниця" тощо» [15, 36].

Таким чином, зосередженість державного фінансового контролю на контролі за видатками, які здійснювались Державною митною службою України, дозволяє не тільки контролювати стан використання бюджетних коштів виділених на її потреби, але і у кінцевому результаті сприяти підвищенню ефективності діяльності митних органів.

Висновки до 2 розділу

Прагматика проведення незалежного державного фінансового контролю у митній сфері зосереджена на правильності і ефективності прогнозування і планування митних надходжень, виконання індикативних показників і виясненню причин їх невиконання (перевиконання), як об'єктивних, так і суб'єктивних у ракурсах структурних підрозділів і відповідальних осіб. Повноваження Державної митної служби оцінюються у наступних ракурсах:

правильність застосування нормативно - правової бази; облік суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності і відповідно товарів, транспортних засобів, які переміщуються через кордон; результативність ефективність митного контролю тощо.

Основними недоліками, які виявляються у результаті проведення аудиту є: нецільове використання бюджетних коштів; помилкове трактування законодавства з оплати праці, зокрема видатків на оплату праці; нераціональне складання проектів бюджетних програм; порушення при використанні коштів спеціального фонду; низька результативність заходів щодо забезпечення надходжень до державного бюджету; недієвий контроль за використанням та обліком митних пільг; необґрунтованість рішень щодо збільшення митної вартості, що призводить до програшу таких рішень у судах, у випадку звернення до них суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності тощо.

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ У МИТНІЙ СПРАВІ В УКРАЇНІ У КОНТЕКСТІ ЗАРУБІЖНОГО ДОСВІДУ

3.1. Зарубіжний досвід організації державного фінансового контролю у митній справі

Згідно Закону України «Про Рахункову палату» Рахункова палата «здійснює співробітництво з вищими органами фінансового контролю інших держав, міжнародними організаціями, укладає з ними угоди про співробітництво, проводить з органами фінансового контролю інших держав спільні та паралельні аудити» (п.12) [41]. Вважається, що одним із напрямків підвищення ефективності державного фінансового контролю є використання міжнародного досвіду в його організації в Україні.

Важливу роль у розбудові та вдосконаленні державного фінансового контролю відіграє INTOSAI, яка є по своїй сутті є міжнародною професійною організацією, яка об'єднує вищі органи фінансового контролю (ВОФК) країн – членів ООН: до її складу входять ВОФК 194 країн, 5 ВОФК є асоційованими членами. Рахункова палата України також входить у дану організацію з 1998 року [58, 96].

Основне завдання організації полягає у сприянні вдосконаленню державного управління шляхом співпраці органів фінансового контролю з державою, підвищенню прозорості процесів, які відбуваються у бюджетній сфері, боротьби з корупційними явищами, забезпечення підзвітності на всіх рівнях, обмін інформацією щодо кращих практик аудиту, методологій його проведення, застосування стандартів аудиту тощо.

Найбільш відомими та визнаними результатами діяльності INTOSAI є «Декларація керівних принципів контролю, Декларація незалежності,

Стандарти з аудиту державних фінансів та Кодекс етики контролерів(аудиторів) державного сектору» [20; 24; 26; 48].

У діяльності державного фінансового контролю, повинні бути дотримані та використовуватись на практиці два основні принципи, які були задекларовані у 1977 році у так званій Лімській декларації («Декларація керівних принципів контролю») [24]: контроль відбувається у загальній системі державного регулювання, а не як самоціль або чиясь забаганка і при цьому досягається на ранній стадії процесів фіксування відхилень від встановлених стандартів, правил, законних підстав і прийняття мір коригування або притягнення винних осіб до встановленої законодавством відповідальності з метою або компенсації нанесених збитків або запобіганню щодо їх функціонування у майбутніх періодах. І другий принцип полягає у автономності прийняття рішень контролюючими органами, тобто на них не повинен здійснюватись тиск зі сторони. Але при цьому треба зважати на той факт, що органи фінансового контролю є державними органами, тобто залежність від держави все одно зберігається.

Вже у 2007 році була прийнята «Мексиканська декларація незалежності» [26] у відповідь на те, що після прийняття Лімської декларації, ні один вищий орган фінансового контролю в світі не відповідав повністю принципу незалежності у своїй діяльності і тому було визначено вісім принципів незалежного аудиту державного сектору (рис.3.1.).

Як видно з рис.3.1. всі ці принципи направлені на те, щоб органи фінансового контролю прагнули і були незалежними у своїй організаційній та практичній діяльності. Але загальне керівництво держави повинно зберігатись внаслідок того, що мова йде про контроль за використанням ресурсів саме держави, які вона виділяє на функціонування певних структур, виходячи перш за все зі своїх інтересів і громадян країни і маючи повне право контролювати правильність витрачання бюджетних коштів у межах діючого законодавства.

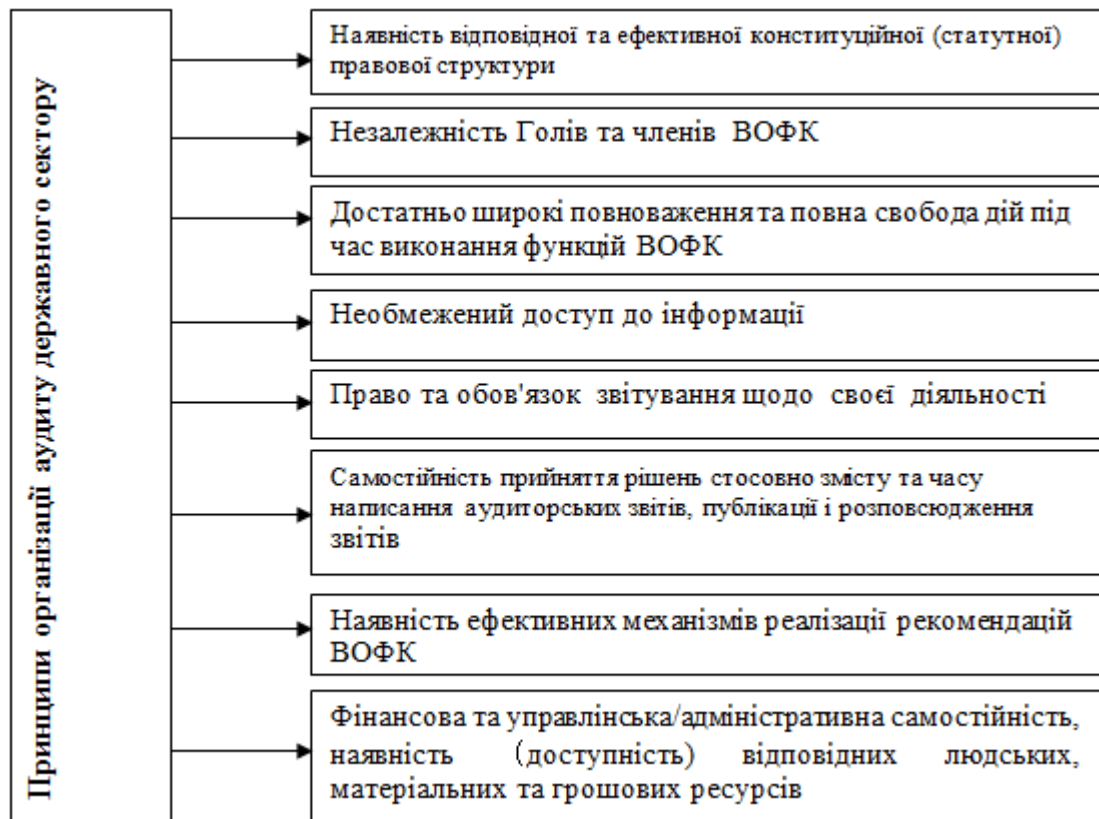


Рис.3.1 Основні принципи організації ефективного аудиту згідно «Мексиканської декларації незалежності» [57, 68]

На практиці впровадження цих міжнародних принципів організації фінансового контролю (INTOSAI і EUROSAI - Європейська організація вищих органів фінансового контролю, яка була створена у 1990 році) у вітчизняну дійсність полягає у їх законодавчому закріпленні, причому від відбору внаслідок ефективного планування тих рекомендацій і положень, які найбільш важливі і актуальні для нас і до їх впровадження шляхом внесення до відповідних нормативно-правових актів.

Виходячи з вищенаведених принципів, формується та чи інша модель організації державного фінансового контролю у тій чи іншій країні. У табл.3.1і 3.2. відображено особливості організації фінансового контролю у країнах ЄС.

У Німеччині і Франції існують аналоги по назві вітчизняній Рахунковій палаті, але звичайно зі своїми національними особливостями. Наприклад, у зв'язку з тим, що Німеччина є федеративною державою, то контрольно-

ревізійні підрозділи відповідних федеральних структур повинні погоджувати проведення внутрішніх ревізій із Федеральною рахунковою палатою.

Таблиця 3.1.

Особливості організації контрольної діяльності в країнах ЄС [10, 19 - 20]

Країна	Особливості організації контрольної діяльності
Франція	Одна з організаційно найскладніших структур – Рахункова палата Франції. Керівництво палати затверджується Радою Міністрів. До керівного складу палати входять прем'єр-президент (призначається довічно), генеральний прокурор (виступає в державних інтересах та є посередником між палатою, урядом і судовими органами) й генеральний прем'єр-адвокат. Палата діє на колегіальних засадах. У професійному штаті відомства сім палатних президентів (за галузевими напрямками) та 200 магістратів (юридичні радники, фінансові інспектори, аудитори)
Німеччина	У Німеччині фінансово-господарська діяльність підприємств також піддається державному регулюванню, а відтак і зовнішньому контролю. Під зовнішнім контролем тут розуміють як ревізію (її проводять фінансові органи з метою забезпечення правильності стягнення податків), так і обов'язкову перевірку річних балансів, рахунків прибутків і збитків та інших форм (її здійснюють господарські контролери). Федеральне відомство з фінансів займається податковою перевіркою підприємств і оподаткуванням іноземних капіталовкладень, а Федеральна контрольно-ревізійна служба здійснює поточний контроль за бюджетом. У Німеччині контрольно-ревізійні підрозділи відповідних федеральних структур виконують внутрішні ревізії за погодженням із Федеральною рахунковою палатою
Швеція	У Швеції, яка є парламентарною монархією, головним відомством у справах державного контролю та обліку є Державне ревізійне управління (яке ще в деяких джерелах називають Національним бюро аудиту). Його метою, за визначенням уряду, і досягнення високоякісного управління фінансовою діяльністю. Діяльність Управління характеризується двома напрямками-проведенням щорічних ревізій фінансово-господарської діяльності національних установ і підприємств та ревізій ефективності державних закупівель. На відміну від багатьох інших європейських країн міністерства Швеції не наділені повноваженнями безпосереднього управління урядовими відомствами

Організація державного фінансового контролю у Франції рахується найскладнішим з позиції його організації. У країні існує Рахункова палата, керівництво якої затверджується Радою Міністрів. Цікавими посадами у штатному розписі є окрім прем'єр-президента, який призначається довічно (що теж є цікавим і не зовсім доцільним з нашої точки зору – в Україні голова Рахункової палати призначається на термін 7 років з правом переобрання),

посада генерального прокурора, який виступає від імені держави і свого роду посередником між рахунковою палатою, урядом і судовими органами і посада генерального прем'єр-адвоката. Що стосується штатного розпису то є сім напрямків діяльності по галузях відповідних, які очолюються палатними президентами і 200 працівників - юридичних радників, фінансових інспекторів, аудиторів або як їх ще називають –магістратів.

У Швеції головним контролюючим органом є Державне ревізійне управління (Національним бюро аудиту), у деяких джерелах - Національне ревізійне бюро (НРБ) [52]. Особливістю шведської моделі є поєднання функції ревізії і проведення фінансової звітності. Позитивним моментом, є участь у підготовці прогнозів ефективності державної адміністрації щодо виконання державного бюджету. Поряд з контролем законності здійснення тих чи інших фінансових витрат, здійснюється контроль ефективності їх використання, що на наш погляд, не хватає вітчизняній системі фінансового контролю.

Таблиця 3.2.

Особливості організації контрольної діяльності в країнах ЄС [10, 19 - 20]

Країна	Особливості організації контрольної діяльності
Болгарія	У Болгарії державний фінансовий контроль здійснюється міністерством фінансів через Головне управління фінансового контролю і територіальні управління. Штат визначається Радою Міністрів. Фінансові ревізори призначаються та звільняються наказами міністра фінансів. План роботи затверджується міністром фінансів. Предметом контролю є законність фінансово-господарських операцій, достовірність звітності, бюджетної та валютної дисципліни, приватизаційні операції
Румунія	У Румунії основу контролю складають такі його різновиди, як парламентський, урядовий та відомчий. Парламентський контроль здійснюється Рахунковою палатою, яка має свої дирекції в усіх регіонах (Румунія адміністративно розділена на 41 повіт). Урядовий фінансовий контроль здійснюється Міністерством фінансів, яке у своїй структурі має Генеральну дирекцію фіскального контролю та генеральні управління державних фінансів у кожному повіті, які також мають дирекції фіскального контролю. Відомчий фінансовий контроль здійснюється Управлінням контролю і внутрішнього аудиту, які є в складі галузевих міністерств. Водночас рахункова палата Румунії є незалежним органом, підпорядкованим і підзвітним тільки парламенту, її низові дирекції підпорядковані тільки центральному апарату палати

У Болгарії видно чітке підпорядкування фінансового контролю Міністерству фінансів країни, яке має своє Головне управління фінансового контролю і територіальні управління, план роботи затверджується міністром фінансів і працівники, а саме фінансові ревізори призначаються та звільняються наказами також міністра фінансів, але штат структури визначається Радою Міністрів (табл.3.2).

У Румунії рахункова палата є інструментом парламентського контролю і по формі організації є незалежним органом, підпорядкованим і підзвітним тільки парламенту, а її низові дирекції, які є в усіх регіонах, а саме 41 повіті, підпорядковані тільки центральному апарату палати. Ця форма організації подібна до організації вітчизняної Рахункової палати, яка також створюється і підпорядковується Верховній Раді України і є незалежною від будь яких державних органів.

Характерним для європейського досвіду функціонування державного фінансового контролю, є наявність зовнішнього незалежного контролю і державного внутрішнього фінансового контролю, яка по формі організації може у централізованій або децентралізованій формі.

Щодо організації державного фінансового контролю в інших країнах світу, зокрема Великобританії (табл.3.3), то він там здійснюється відповідно до діючого законодавства - Закону про фінансовий контроль і відповідним державним органом - Національним контрольно-ревізійним управлінням. Цікавим фактом є те, що перевірки даного органи охоплюють урядові установи та державні органи, на які припадає більше 60 % витрат.

Характеризуючи особливості організації контрольної діяльності у США, необхідно відмітити дуже широке коло контролюючих органів (табл.3.3.) і це незважаючи на відомий факт щодо законослухняності платників податків у цій країні і традиціям добровільної сплати податків, які нараховують вже не одне століття.

Таблиця 3.3.

Особливості організації контрольної діяльності в окремих країнах світу
[10, 19 - 21]

Країна	Особливості організації контрольної діяльності
США	Класичним прикладом щодо організації фінансового контролю в президентській республіці є Сполучені Штати Америки. Незважаючи на те, що <u>законослухняність</u> у США піднесена до рівня культу, окрім казначейства, державний контроль у галузі фінансів тут здійснюють ще Головне контрольно-фінансове управління (ГКФУ) Конгресу, Адміністративно бюджетне управління (АБУ) при Президентові США, Управління з добору і розстановки кадрів, Президентська рада з боротьби з фінансовими зловживаннями в державних установах ("Рада честі й ефективності"), інспектори Федеральної резервної системи, служба внутрішніх доходів (податкова служба) та ін.
Великобританія	У Великобританії контроль фінансово-господарської діяльності державного сектора економіки здійснює Національне контрольно-ревізійне управління, яке є урядовим органом і функціонує відповідно до Закону про фінансовий контроль. Управлінню надано право проводити перевірки рахунків усіх урядових установ і широкого кола державних органів, через які проходить більше 60 % витрат, а також контролювати субсидії, що надаються місцевими органами влади системи охорони здоров'я, галузям промисловості і державним корпораціям
Бахрейн	Зразком найоптимальнішого підходу до питання використання функцій вищого органу контролю є досвід Бахрейну. Професійними складниками організаційної структури органу Державного фінансового аудиту цієї країни є секції: фінансового аудиту (аналіз загального фінансового стану підприємств та установ; перевірка дотримання положень нормативно-регулювальних документів); аудиту адміністративної діяльності (визначення економічності й ефективності, оцінювання якості й кількості наданих послуг; аналіз досягнення об'єктом контролю поставленої мети); аудиту комп'ютерних та бухгалтерських систем

Цікавим є організація фінансового контролю у Китаї, де контрольні функції виконує Міністерство контролю, що є органом Держради КНР. Але особливістю є те, що контролю піддається не тільки господарська діяльність міністерств і відомств, але і конкретні керівники: міністри, їх заступники, губернатори, чиновники адміністративних одиниць, включаючи їх особисті заощадження. Також Міністерство контролю має свої структурні підрозділи у всіх інших міністерствах і відомствах. Відмітимо, що право контролю

особистих заощаджень керівників існує і у практиці організації державного фінансового контролю у Швейцарії.

Таким чином, кожна країна має свої особливості організації державного фінансового контролю, свою систему його організації, які полягають у підпорядкування контролюючого органу, масштабах перевірок, об'єктів тощо. Крім того, необхідно враховувати і національні особливості щодо податкової дисципліни, культури, склад характеру населення, рівень розвитку економіки, міжнаціональних зв'язків тощо. Але поряд з цим існує єдина методична база, зокрема Декларація керівних принципів контролю (Лімска декларація), яка визначає обов'язковість фінансового контролю як елемента управління фінансовими коштами держави. Характерними особливостями є зосередження контролю не тільки на виявленні фактів порушень, а на їх профілактиці, виробленні пропозицій і рекомендацій щодо управління коштами. Цьому сприяє існування попереднього контролю (Бельгія, Великобританія).

3.2. Вектори вдосконалення державного фінансового контролю у митній справі в Україні з урахуванням передового зарубіжного досвіду

На наш погляд, зважаючи на міжнародний досвід, зокрема рекомендацій згідно Лімської декларації щодо основних принципів контролю, орган державного фінансового контролю повинен мати функціональну та організаційну незалежність, яка полегшує, а у багатьох випадках є єдиною можливою для досягнення цілей контролю у тому чи іншому випадку. Для цього це положення повинно знайти своє відображення у Конституції України і у відповідному спеціальному Законі, який би регулював функціонування державного фінансового контролю в Україні.

Перші намагання у цьому напрямку вже є, зокрема це відображення у Проекті Закону України "Про основні засади діяльності органів державного

фінансового контролю"позиції щодо того, що «державний фінансовий контроль — це урядовий фінансовий контроль, що здійснюється органами державного фінансового контролю щодо забезпечення законного, ефективного, економного та результативного формування, розподілу, управління та використання державних ресурсів суб'єктами контролю та спрямований на попередження, виявлення та усунення порушень фінансово - бюджетної дисципліни» [40]. Але якраз у цьому визначенні підкреслюється роль держави і відповідно підпорядкування державного фінансового контролю їй, що проявляється зокрема у тому, що основним органом даного виду контролю визначено Державну аудиторську службу України. На наш погляд, це є недоліком, тому що як ми зазначали у першому розділі роботи, перелік органів які є суб'єктами державного фінансового контролю, є набагато ширшим. Спроба дати визначення державного фінансового контролю, буде сприяти більш чіткому розмежуванню понять між існуючими видами контролю, а саме податковим, митним, господарським та фінансовим контролем, що дозволить у свою чергу більш чітко розмежувати повноваження органів які у тій чи іншій мірі здійснюють певні функції державного фінансового контролю на законодавчому рівні, зокрема податкових і митних органів.

Ми погоджуємося з точкою зору, що «реформування державного фінансового контролю в Україні має відбуватися за двома напрямками. Поперше, у напрямі розвитку ДВФК (державний внутрішній фінансовий контроль) шляхом його гармонізації з міжнародно-визнаними стандартами (ПА, INTOSAI) й методологіями, а також найкращою практикою ЄС щодо ВК (внутрішнього контролю) та ВА (внутрішнього аудиту) в державних органах. По-друге, у напрямі розвитку зовнішнього фінансового контролю (з боку Рахункової палати України), метою якого є підвищення ефективності зовнішнього контролю та аудиту державних фінансів шляхом імплементації стандартів Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI) і кращих міжнародних методик» [5,48].

Вважаємо, що у розвитку державного фінансового контролю повинне бути оптимальне поєднання зовнішнього парламентського контролю, який в Україні проводиться Рахунковою палатою України за допомогою таких контрольних заходів як фінансовий аудит, експертиза, аналіз з посиленням аналітичної функції і контролю, який має фіскальну спрямованість, тобто централізованого контролю, який координується урядовими структурами такими як Міністерство фінансів, а безпосередніми виконавцями виступають Державна аудиторська служба України, Державна казначейська служба України і іншими контролюючими органами в системі органів виконавчої влади і які мають відношення до формування бюджету за рахунок податків: Державна податкова і митна служба.

Як ми вже вказували вище, діяльність державних органів фінансового контролю має фіскальну спрямованість, на це вказують контрольні-вибіркові процедури, які використовуються на практиці, зокрема ревізія та перевірка. Така вітчизняна практика функціонування фінансового контролю дозволяє тільки фіксувати правопорушення, визначити їх обсяги, але аж ніяк не попереджати їх.

Крім того, навіть сума адміністративних стягнень, які застосовуються за результатами перевірок, часто менша і не покриває суму втрачених бюджетних коштів, що не сприяє підвищенню ефективності контролю і таким чином відсутні елементи профілактичної функції контролю щодо незаконного і нецільового використання бюджетних коштів, що не відповідає зарубіжним практикам.

Крім того, у період кризових явищ, а зокрема війни, необхідно за допомогою фінансового контролю виявляти внутрішні резерви держави, що поряд із зовнішньою допомогою допоможе у ліквідації питань нестачі фінансових ресурсів. Цифри, які наводить у своїх звітах по результатах перевірок Рахункова палата України свідчать про правильність даного висновку.

У табл.3.4. відображено в узагальненому вигляді основні недоліки та шляхи вдосконалення державного фінансового контролю в Україні.

Таблиця 3.4.

Шляхи удосконалення державного фінансового контролю в Україні [18, 91]

Недоліки державного фінансового контролю в Україні	Шляхи удосконалення державного фінансового контролю в Україні
Недоліки законодавчого характеру	Розробка єдиного законодавчого акту у сфері державного фінансового контролю
Плутанина в повноваженнях суб'єктів державного фінансового контролю	Активне впровадження внутрішнього контролю Узгодження процедур внутрішнього та зовнішнього контролю Закріплення повноважень Рахункової палати як єдиного органу зовнішнього фінансового контролю
Недосконалість механізмів відповідальності за правопорушення	Розробка єдиного Кодексу відповідальності розпорядників коштів за скоєні правопорушення Законодавче закріплення механізму реалізації виявлених правопорушень за результатами заходів державного фінансового контролю

Вважаємо ефективною практикою проведення Рахунковою палатою аудиту діяльності Державної митної служби, за результатами якої складається Звіт встановленої форми, який затверджується у формі відповідного рішення [13; 14; 15; 16], інформується про ці результати Верховну Раду, надсилається у порядку інформування Президенту України; Кабінетові Міністрів України,

Міністерству фінансів з метою вжиття заходів щодо виявлених порушень і недоліків у діяльності митних органів, наприклад щодо змін до нормативно – правової бази, яке регулює діяльність Держмитслужби з того чи іншого проблемного питання; Державній митній службі із конкретною вказівкою виявлених недоліків і порушень по кожному напрямку діяльності і по кожному структурному підрозділу і вказівкою щодо інформування Рахункової палати про стан виконання наданих рекомендацій.

Відмітимо, що рекомендації Рахункової палати щодо виявлених недоліків і порушень, є рекомендаціями, які повинні сприяти вдосконаленню митної справи на рівні територіальних органів Держмитслужби (розділ 2 роботи). Якщо розглядати вдосконалення митної діяльності взагалі як системного поняття, то воно полягає у вдосконаленні митної політики загалом.

Серед напрямків вдосконалення митної служби можна виділити напрямок митного контролю, де виділяються заходи, які пов'язані з використанням світового досвіду, зокрема система уповноважених економічних операторів, система їх реєстрації та ідентифікації, це свідчить про бажання митної служби розвиватись; заходи щодо митної вартості, яка як ми вже відмічали у роботі є основою для формування бази оподаткування і відповідно від неї залежить розмір митних платежів у бюджет; вдосконалення системи управління митними органами тощо.

Всі методи удосконалення діяльності митної служби відповідають рекомендаціям, які наводять у своїх висновках органи державного фінансового контролю, наприклад Рахункова палата (розділ 2 роботи) і базуються на них, тільки висновки контролюючих органів по результатах аудиту, носять більш деталізований і конкретний характер, можна сказати, що вони є основою для вдосконалення митної політики загалом по країні, що в свою чергу сприяє і вдосконаленню Державної митної служби загалом і її територіальних органів.

Висновки до 3 розділу

У багатьох країнах світу існують відповідні органи фінансового контролю, але організація їх діяльності має свої особливості, які визначаються їх підпорядкованістю, чисельністю, масштабами перевірок, напрямками перевірок, штатною чисельністю тощо. Факторами, які мають вплив на цей процес виступають ще і національні особливості країн, форма правління, історія їх розвитку, міжнародні зв'язки, стан розвитку економіки, рівень податкової дисципліни, культури тощо.

З метою вдосконалення державного фінансового контролю необхідно поширювати в українську дійсність кращі зарубіжні практики, врегулювати питання визначення державного фінансового контролю і його як цілісної системи у одному законодавчому акті, питання координації та розмежування повноважень численних державних органів, які займаються питання фінансового контролю, усунення дублювання їх функцій, надання незалежності від впливу держави контролюючих органів з наголосом на першорядній ролі Рахункової палати як органу парламентського контролю із посиленням аналітичної функції у її діяльності і на протидію фінансовій спрямованості у діяльності інших органів фінансового контролю. На протидію фінансовій функції у діяльності органів фінансового контролю повинна бути профілактично-попереджувальна, яка дозволить попереджувати незаконне і нецільове використання бюджетних коштів, а не тільки фіксувати відхилення. У багатьох країнах світу існує так званий попередній контроль (Бельгія, Великобританія).

Крім того, фінансовий контроль повинен сприяти виявленню внутрішніх ресурсів держави, особливо у період кризових явищ, зокрема війни, що дозволить поліпшити ситуацію у фінансовій сфері поряд із фінансовими ресурсами, які залучаються ззовні у вигляді займів, кредитів, грантів тощо.

ВИСНОВКИ

1. Контроль як об'єктивна економічна категорія, присутній на всіх етапах розвитку суспільства, чинить великий вплив на сфери розвитку суспільства і є невід'ємним атрибутом держави та її політики у сфері контролю за суспільними та економічними явищами. Полягає він у фіксації відхилень від встановлених норм, правил поведінки на якомога ранніх стадіях розвитку негативного явища відхилення та прийняття мір та заходів щодо його нівелювання або зменшення його масштабів, при цьому бажано встановлення винуватців відхилень і притягнення їх до певної відповідальності, наприклад у митній сфері при порушенні митного законодавства, це може бути адміністративна, фінансова або кримінальна.

2. Державний фінансовий контроль пов'язаний з рухом грошових коштів, здійснюється державою в особі уповноважених органів на основі встановленої нормативно-правової бази, за допомогою спеціальних інструментів аудиту та аналізу, полягає у встановленні фактів нецільового використання бюджетних коштів та їх усунення. Він має свій предмет, об'єкт, суб'єкт, методи здійснення. До основних суб'єктів загальної компетенції відноситься Верховна Рада України, Кабінет міністрів України, а до спеціальної Президент України, Державна казначейська служба України, Рахункова палата України, Державна аудиторська служба, Державна митна та податкова служба. Кінцевою метою є зміцнення фінансового стану держави як головного розпорядника коштів.

3. Державний фінансовий контроль у митній справі проводиться згідно окремих статей Конституції України, Бюджетного кодексу, відповідних законів, які регулюють діяльність того чи іншого контролюючого органу у цій сфері – Рахункової палати, Державної аудиторської служби тощо. Проведення аудиту та аналізу здійснюється згідно встановлених планів роботи на відповідний рік з дотриманням певних критеріїв, таких як законності; продуктивності; результативності; економності; обґрунтованості і з

дотриманням певних обов'язкових елементів: підстава для проведення аудиту; мета аудиту; предмет аудиту; об'єкти аудиту; направлення запитів з питань аудиту; критерії оцінки; початкові обмеження щодо проведенні аудиту; методи заходу.

4. До основних недоліків, які виявляються органами державного фінансового контролю, а зокрема Рахунковою палатою, відносяться: порушення вимог законодавства з питань використання бюджетних коштів як відповідального виконавця бюджетних програм; неефективне використання коштів спеціального фонду; неефективне використання та облік майна і нерухомого майна; низька ефективність та результативність заходів Держмитслужби щодо забезпечення митних надходжень до державного бюджету; неналежний рівень аналізу діяльності митних органів на місцях щодо виявлення та притягнення до відповідальності суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, які провадять свою господарську діяльність без відповідної реєстрації; неякісне виконання функцій митного контролю, зокрема щодо обліку кількості транспортних засобів, що переміщувалися через митний кордон України та митних платежів, які були нараховані виходячи з вартості товарів, надісланих у міжнародних поштових і експрес-відправленнях; часте необґрунтоване збільшення митної вартості товарів, що призводить до програшу судових рішень, у випадку оскарження таких дій митних органів суб'єктами бізнесу; неналежний облік наданих митних пільг, відсутність контролю з боку митних органів за цільовим використанням товарів, які були звільнені від оподаткування, невикористання такого інструменту митного контролю як документальні виїзні перевірки, що в кінцевому випадку призводило до втрати митних платежів; неналежна організація внутрішнього аудиту; неефективність заходів щодо боротьби з митними правопорушеннями, зокрема процедур примусового виконання постанов у справах про порушення митних правил.

5. Організація державного фінансового контролю за кордоном має свої особливості у кожній країні, які визначаються рядом факторів як

економічного, так і іншими, зокрема це національні особливості країн у всіх сферах життя, тип побудови держави, взаємовідносини держави і громадян, стан розвитку економік, податкової культури, дисципліни. Відповідно до цього формується штат структури, масштаби і галузі контролю (об'єкт контролю), її підпорядкованість тощо. Але характерною особливістю, зокрема європейської моделі побудови фінансового контролю є наявність двох складових: зовнішнього незалежного контролю і внутрішнього контролю, який централізованим або децентралізованим. На Заході діяльність державного фінансового контролю базується на єдиній науково - методичній основі - Декларації керівних принципів контролю (Лімська декларація).

6. Необхідна розробка єдиної концепції розвитку державного фінансового контролю, зважаючи на те, що до цього часу не існує визначення державного фінансового контролю і система державного фінансового контролю, що в свою чергу призводить до таких негативних явищ в його існуванні як дублювання функцій, повноважень різноманітних органів, які так чи інакше мають стосунок до нього: Державної аудиторської служби України, Рахункової палати, Державної казначейської служби, Державної податкової та митної служби тощо. Це призводить до того, що у процесі здійснення контролю вчиняються дії стосовно одних і тих же об'єктів обліку, діяльність контролюючих органів дублюється і не координується між собою, межі їх відповідальності не визначені. Позитивним моментом у вирішенні цієї проблеми є напрацювання Проекту Закону України "Про основні засади діяльності органів державного фінансового контролю", хоча навіть і у ньому основним органом державного фінансового контролю визначено Державну аудиторську службу України, без згадки інших органів, які мають відношення до нього.

7. Відповідно до міжнародної практики функціонування, зокрема принципів контролю які задекларовані у Лімській декларації державного фінансового контролю, орган фінансового контролю повинен мати якнайменший вплив від держави. Тому на перший план повинна виходити

діяльність Рахункової палати як органу парламентського контролю, але із посиленням її аналітичної функції, що дозволить підвищити результативність фінансового контролю і з можливістю закріплення цього органу як основного зовнішнього органу державного фінансового контролю у Конституції України.

8. Доцільним є оптимальне поєднання фіскальної функції у діяльності органів фінансового контролю, яке проявляється на практиці у застосуванні таких методів як ревізія і перевірки і накладання за їх результатами адміністративних стягнень, які часто навіть не покривають сум бюджетних втрат і профілактично-попереджувальної, яка дозволить не тільки фіксувати відхилення у діяльності суб'єктів контролю від встановлених норм, але і попереджувати незаконне і нецільове використання бюджетних коштів, кожна перевірка повинна закінчуватись висновками, пропозиціями і рекомендаціями щодо управління. У зарубіжній практиці це проявляється в існуванні попереднього контролю (Бельгія, Великобританія).

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Азаренкова Г. Шляхи вдосконалення державного фінансового контролю в Україні: окреслення та обґрунтування. *Бізнес Інформ*. 2013. № 12. С. 280–283.
2. Бондаренко А.І. Державний фінансовий контроль як забезпечення безпеки економіки України. *Публічне управління та митне адміністрування*. №1 (18).2018.С.168-172.
3. Бюджетний кодекс України. № 2456-VI від 08.07.2010.URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>
4. Висновки за результатами експертизи проекту закону України «Про Державний бюджет України на 2023 рік». Затверджено рішенням рахункової палати від 30.09.2022 № 20 – 2 URL: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2022/20-2_2022/Vysn_20-2_2022.pdf
5. Владімірова Н.П. Напрями реформування державного фінансового контролю задля забезпечення фінансової безпеки суб'єктів господарювання. *Інвестиції: практика та досвід*. №16.2016. С.46-52.
6. Герчаківський С.Д. Митна справа. Навч. посіб. Тернопіль: Вектор, 2020. 316 с.
7. Гончарук С.М., Долбнєва Д.В., Приймак С.В., Романів Є.М.Фінансовий контроль: теорія, термінологія, практика: навч. посіб. Львів: ЛНУ ім. І. Франка, 2019. 298 с.
8. Господарський Кодекс України. Закон України від 16 січня 2003р. № 436-IV (редакція від 07.02.2019, підстава 2473-VIII). URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
9. Гуцаленко Л.В. Дерій В. А., Коцупатрий М. М.. Державний фінансовий контроль : навч. посіб. К. : Центр учбової літератури. 2009. 424 с.
- 10.Дікань Л.В., Шевченко І.О. Дейнеко Є.В., Калінкін Д.В. Державний фінансовий контроль: навчальний посібник у схемах і таблицях. Харків: ХНЕУ ім.. С.Кузнеця, 2019.275 с.

- 11.Дмитренко Г.В. Фінансовий контроль в Україні: проблеми і шляхи розвитку: монографія. К.: "К. І. С.", 2010. 374 с.
- 12.Ефективність фінансового контролю та державного аудиту для забезпечення фінансово-економічної стійкості держави. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії і практики*. 2019. № 28. Том 1. С .205-215
- 13.Звіт про результати аналізу стану планування та результативності контролю за повнотою нарахування і своєчасністю надходження акцизного податку з транспортних засобів. Затверджено рішення Рахункової палати від 12.07.2022 № 13-1.Київ URL: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2022/13-1_2022/Zvit_13-1_2022.pdf
- 14.Звіт про результати аналізу фактичного стану та оцінка впливу законодавства на повноту і своєчасність сплати непрямих податків до державного бюджету Затверджено рішенням Рахункової палати від 20.12.2022 № 26-10 URL: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2022/26-10_2022/Zvit_26-10_2022.pdf
- 15.Звіт про результати аудиту ефективності діяльності Державної фіскальної служби України, Державної податкової служби України та Державної митної служби України. Затверджено 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
- 16.Звіт про результати аудиту ефективності планування та результативності контролю за повнотою нарахування і своєчасністю надходження податків на міжнародну торгівлю та зовнішні операції. Затверджено рішенням Рахункової палати від 14.09.2021 № 20-2 URL: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2021/20-2_2021/Zvit_20-2_2021.pdf
- 17.Іванова І.І. Державний фінансовий контроль: Парадигми розвитку: монографія. К.: Академвидав, 2010. 168 с.

- 18.Іваськевич Х. Напрями підвищення результативності державного фінансового контролю бюджетних установ в Україні. *Приазовський економічний вісник*. Випуск 4(04). 2017.с.90-93.
- 19.Капітанець С.В. Запобігання та протидія митним правопорушенням: аналіз закордонного досвіду. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. 2017. № 26. Ч.І. С. 55-58.
- 20.Кодекс етики [запроваджений Міжнародною організацією вищих контрольних органів (INTOSAI)] від 16 груд. 2004 р. Рахункова палата України. URL: http://www.ac-rada.gov.ua/-control/main/uk/publish/printable_article/232293.
- 21.Конституція України: Закон України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254 к/96-вр](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%20к/96-вр).
- 22.Кримінальний кодекс України від 05.04.2001 № 2341-III. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2341-14>.
- 23.Лисяк Л. Качула С. Державний фінансовий контроль: сучасні питання удосконалення та підвищення ефективності. *Вісник Дніпропетровської державної фінансової академії*. 2015. № 1. С. 111–120.
- 24.Лімська Декларація керівних принципів контролю: прийнята IX Конгресом Міжнародної організації вищих контрольних органів (INTOSAI) у 1977 році. URL:http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/604_001.
- 25.Максімова В.Ф. Організація державного фінансового контролю: Навч. посіб. Одеса: ОНЕУ, 2012. 276 с.
- 26.Мексиканська декларація незалежності: прийнята XIX Конгресом Міжнародної організації вищих контрольних органів (INTOSAI) у листопаді 2007 року, м. Мехіко, Мексиканські Сполучені Штати URL: http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/-printable_article/1013545.
- 27.Міжнародна організація вищих органів фінансового контролю: офіційний сайт. URL: <https://www.intosai.org> (дата звернення: 01.06.2020)
- 28.Мужев О. О.Імплементация сучасних заходів митної політики в Україні. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Серія:

- Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. Випуск 18, частина 1. 2018. С.165 – 169.
- 29.Офіційний веб – сайт Державної казначейської служби України URL: [http://: www.treasury.gov.ua](http://www.treasury.gov.ua)
 - 30.Офіційний веб – сайт Міністерства фінансів України URL: [http://: www.minfin.gov.ua](http://www.minfin.gov.ua) Піхоцький В.Ф., Рисін В.В.
 - 31.Офіційний веб - сайт Державної митної служби України. URL: <https://customs.gov.ua>
 - 32.Офіційний веб – сайт Державної податкової служби України URL:<http://www.sta.gov.ua>
 - 33.Офіційний веб – сайт Державної служби статистики України.URL: <http://ukrstat.gov.ua/>
 - 34.Податковий кодекс України. К.: ДП «ІВЦ ДПА України», 2010. 336с.
 - 35.Порядок складання, розгляду, затвердження та основні вимоги до виконання кошторисів бюджетних установ. Порядок № 228 затверджений постановою КМУ від 28.02.2002 № 228.URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-%D0%BF#Te>
 36. Презентація Державного бюджету на 2022 рік. URL: https://mof.gov.ua/uk/budget_2022-538 https://mof.gov.ua/uk/budget_2022-538
 37. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19> (дата звернення: 01.06.2020)
 38. Про державну службу: Закон України від 10.12.2015 № 889. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/zakonodavstvo-pro-diyalnis/zakoni-ukraini/72725.html>
 39. Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 03.02.2016 № 43. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF> (дата звернення: 01.06.2020)

40. Про основні засади діяльності органів державного фінансового контролю.
Проект Закону України. URL: <https://www.dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/1327>
41. Про Рахункову палату України. Закон України від 02.07.2015 № 576. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19#Text>
42. Про розгляд Звіту про результати аудиту ефективності діяльності Державної фіскальної служби України, Державної податкової служби України та Державної митної служби України. Рішення Рахункової палати України від 22 грудня 2020 р. №34-3. URL: http://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2020/34-3_2020/R_RP_34-3_2020.pdf
43. Проект Закону "Про основні засади діяльності органів державного фінансового контролю" URL: <https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/1057>
44. Результати роботи Держмитслужби у напрямку забезпечення надходжень митних платежів до державного бюджету. URL: <https://customs.gov.ua/news/zagalne-20/post/rezultati-roboti-derzhmitsluzhbi-u-napriamku-zabezpechennia-nadkhodzhen-mitnikh-platezhiv-do-derzhavnogo-biudzhetu-1095>
45. Сичевський, В. Напрями розвитку та вдосконалення державного фінансового контролю в Україні. *Молодий вчений*. 2019. 9 (73). С.215-218.
46. Слободяник Ю.Б. Формування системи державного аудиту в Україні: монографія. Суми: ФОП Наталуха А.С., 2014. 321 с.
47. Собкова Н.Д., Ібрагімова Л.С., Городинський С. І. Проблеми та вектори розвитку державного фінансового контролю на місцевому рівні. *Науковий вісник Чернівецького університету*. 2019. Випуск 809. Економіка. С.72-76.
48. Стандарти з аудиту державних фінансів, розроблені та прийняті Міжнародною організацією вищих контрольних органів (INTOSAI). URL: http://www.ac-rada.gov.ua/-control/main/uk/publish/printable_article/232351.
49. Сучасні виклики забезпечення митної безпеки в Україні: монографія/ А.І. Крисоватий та ін. Тернопіль: Університетська думка, 2020. 414 с.

50. Табенська Ю. Напрями посилення результативності державного фінансового контролю центральних органів виконавчої влади. *Вісник Волинського інституту економіки та менеджменту*. 2015. Вип. 12. С. 444–453
51. Труш І. Є Державний фінансовий контроль в умовах економічних трансформацій. *Причорноморські економічні студії*. 2017. Вип. 14. С. 141—144
52. Туболец, І. І. Шляхи удосконалення державного фінансового контролю в Україні. *Державне управління: удосконалення та розвиток*. № 12. 2010.
53. У 2022 році Держмитслужба перерахувала до держбюджету 300,8 млрд грн: чому не більше? URL: <https://customs.gov.ua/news/zagalne-20/post/u-2022-rotsi-derzhmitsluzhba-pererakhuvala-do-derzhbiudzhetu-3008-mlrd-grn-chomu-ne-bilshe-1062>
54. Угода про фінансування програми "Підтримка секторальної політики управління кордоном в Україні" від 31.10.2011р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_a71#Text
55. Угрин В., Бондаренко Є., Шевчук А. Ефективність роботи митних органів України в умовах воєнного стану. *Економічний аналіз*. 2022 рік. Том 32. № 3. с. 171 - 182
56. Федотов О.П. Організація митного контролю: навчально-методичний посібник (для студентів денної та заочної форми навчання). 2020. 144 с.
57. Хмельков А.В. Державний фінансовий контроль. Навчальний посібник. Х.: ХНУ імені В. Н. Каразіна, 2013. 549с.
58. Хмельков А.В. Державний фінансовий контроль: Підручник. Х.: ХНУ імені В. Н. Каразіна, 2017. 228 с.
59. Шевчук О.А. Державний фінансовий контроль: питання теорії та практики: монографія. К.: УБС НБУ, 2013. 431 с.
60. Якимчук І. М. Державний фінансовий контроль в Україні та перспективні напрями його вдосконалення. *Економіка та держава*. 2021. № 7. С. 34–39.