

УДК:35.078.3:339.543

О. М. Вакульчик, доктор економічних наук,
завідувач кафедри обліку і аудиту
Академії митної служби України
І. Д. Харламова, магістр Академії митної
служби України

**КІЛЬКІСНА ОЦІНКА ЯКІСНИХ ХАРАКТЕРИСТИК СУБ'ЄКТА ЗЕД
З МЕТОЮ НАДАННЯ СТАТУСУ
УПОВНОВАЖЕНОГО ЕКОНОМІЧНОГО ОПЕРАТОРА**

Розглянуто регулювання, процес і умови надання статусу уповноваженого економічного оператора суб'єктам ЗЕД, а також запропоновано методика кількісної оцінки характеристик підприємства під час проведення попереднього митного аудиту.

Рассмотрено регулирование, процесс и условия предоставления статуса уполномоченного экономического оператора субъектам ВЭД, а также предложена методика количественной оценки характеристик предприятия при проведении предварительного таможенного аудита.

The article contains regulation, process and conditions for granting the status of authorised economic operator. The method of quantitative evaluation of company's characteristics during the previous customs audit is suggested.

Ключові слова. Уповноважений економічний оператор, попередній митний аудит, оцінка ризиків, кількісна оцінка якісних характеристик.

Вступ. Обраний Україною стратегічний курс до європейської інтеграції передбачає поступове наближення митного законодавства до міжнародних норм, правил і стандартів, що ставить перед митною службою нові завдання. Найголовніше з них – розробка та прийняття такого Митного кодексу України, який був би актуальним стосовно вимог часу та світового досвіду. Нова редакція Митного кодексу України має норми, які є прогресивними інструментами митного регулювання, що широко використовуються в країнах ЄС [1]. Серед нововведень центральним є впровадження статусу уповноваженого економічного оператора (далі – УЕО) для суб'єктів ЗЕД, що відповідають певним умовам.

Нове поняття опинилось у центрі уваги таких науковців, як І. Г. Бережнюк, І. І. Бережнюк, О. В. Мошинська, А. В. Мазур, С. С. Терещенко, Г. Д. Симонова, Г. О. Хабло, О. В. Горянська, О. О. Книшек, І. О. Войтехова, С. Г. Левченко, Л. Р. Прус. Проте питання кількісної та якісної оцінки окремих характеристик суб'єктів ЗЕД (відомостей) щодо відповідності їх вимогам статусу уповноваженого економічного оператора не досліджено.

Постановка завдання. Мета статті – обґрунтування та розробка методології комплексного кількісного оцінювання окремих характеристик суб'єктів ЗЕД у рамках попереднього митного аудиту.

Результати дослідження. Розвиток правового підґрунтя системи уповноважених/авторизованих економічних операторів (рис. 1) розпочався у сфері міжнародного митного права під егідою Всесвітньої митної організації. У розділі Програми економічної реформи України “Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава” стосовно реформування митних процедур зазначено, що необхідно: “... імплементувати Кіотську конвенцію, зокрема концепцію авторизованих митних операторів, і здійснювати подальшу модернізацію митного законодавства на основі законодавства ЄС” [2]. Таким чином, становлення правових норм України щодо УЕО відбувається на основі світового досвіду і, зокрема, європейського законодавства.

© О. М. Вакульчик, І. Д. Харламова, 2013

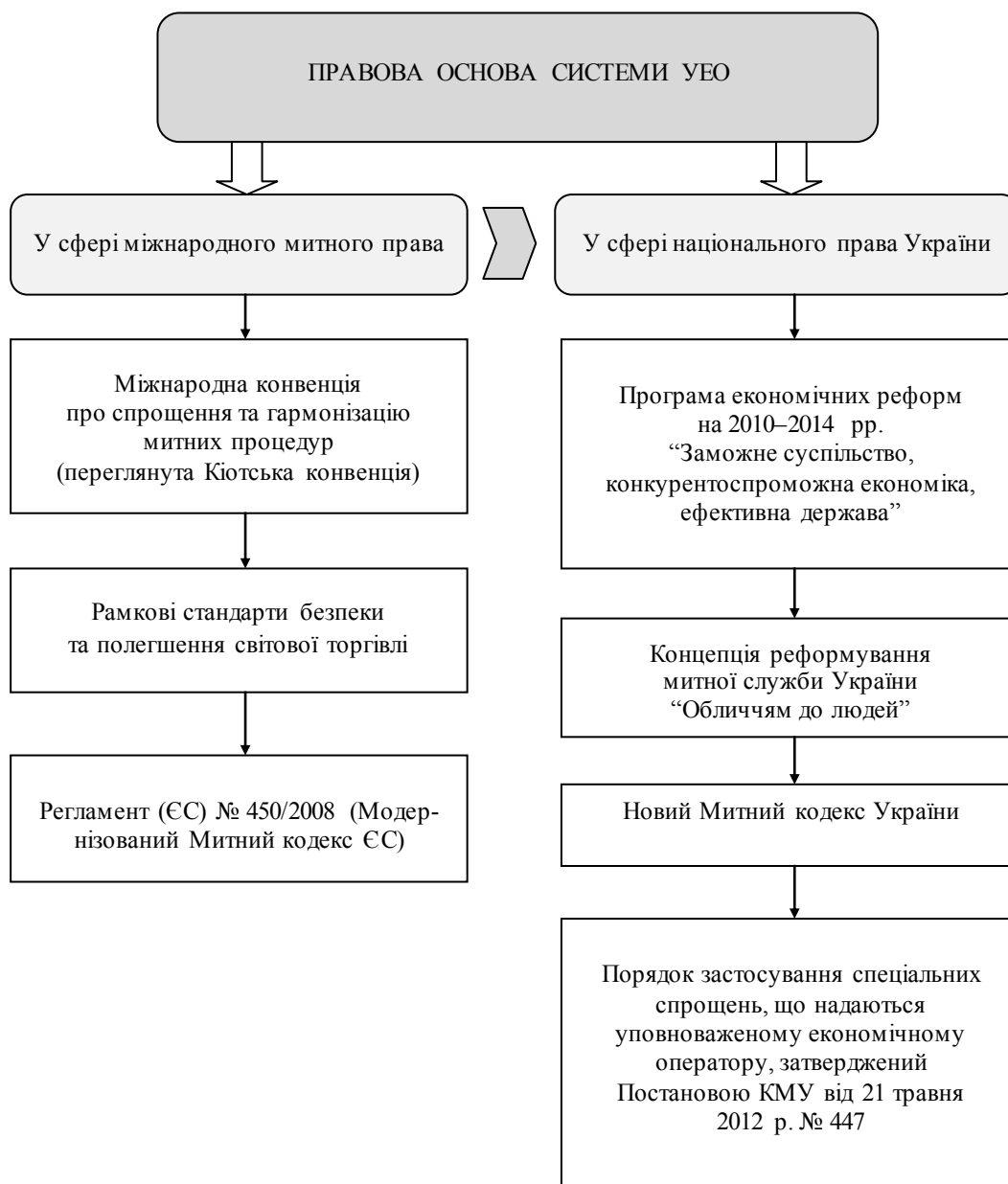
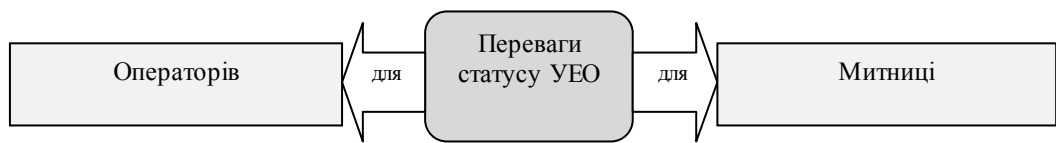


Рис. 1. Правова основа системи УЕО

УЕО – це концепція, спрямована на забезпечення збалансованості посилення вимог безпеки для несертифікованих учасників торгівлі та спрощень для сумлінних суб’єктів ЗЕД. При цьому сертифікати УЕО стають вигідними як для трейдерів, так і для митниці (рис. 2).



1	Довіра з боку митниці, партнерство
2	Спрощення і преференції
3	Проведення митного постаудиту не частіше одного разу на 30 місяців
4	Імідж надійного і безпечного бізнес-партнера
5	Прискорення поставок, зменшення затримок, отже й витрат
6	Приведення підсистем управління у відповідність до стандартів
7	Отримання рекомендацій щодо оптимізації своєї діяльності в цілому

1	Переорієнтація контролю в більш ризикові сфери бізнесу – збільшення ефективності, зменшення часових витрат
2	Посилення партнерства між митницею і бізнесом
3	Відповідність принципам і вимогам міжнародних стандартів
4	Детальне уявлення про бізнес оператора
5	Використання даних про ризикові аспекти діяльності з метою ефективного планування митного постаудиту

Рис. 2. Переваги сертифікації та надання статусу УЕО

Сутність статусу УЕО полягає в наданні операторам вагомих преференцій і спрощень у митному контролі та оформленні. Тому вимоги до операторів також мають бути суттєвими. У ст. 14 Митного кодексу України зазначено, що для отримання сертифіката УЕО підприємство має відповідати таким умовам:

- 1) провадження зовнішньоекономічної діяльності не менше як протягом трьох років до дня звернення в митницю з заявою про надання статусу УЕО;
- 2) виконання на день звернення до митниці усіх зобов'язань зі сплати митних платежів та пені;
- 3) відсутність на день звернення до митниці заборгованості відповідно до податкового законодавства;
- 4) відсутність протягом трьох років до дня звернення в митницю фактів притягнення посадових осіб підприємства до адміністративної відповідальності за порушення митних правил за ст. 472, 482–485 Митного кодексу;
- 5) наявність такої системи обліку товарів, яка дає змогу порівнювати документи й відомості, що подаються митним органам під час митного контролю та митного оформлення, з документами й відомостями про провадження господарської діяльності;
- 6) відсутність на день звернення до митниці суми непогашеного грошового зобов'язання, визначеного за результатами документальної перевірки [1].

Крім того, для отримання сертифіката суб'єкт ЗЕД має подати до митного органу відповідну заяву й анкету з результатами самооцінки. В анкеті зазначаються всі ключові відомості про ведення бізнесу оператором, які тематично розділені на 5 блоків:

1. До відомостей загального характеру входить опис економічної діяльності підприємства, його організаційно-правова форма, штатна структура, місце в міжнародному ланцюзі постачань товарів, обсяги зовнішньоторговельних операцій тощо.

2. Дотримання положень законодавства України, в тому числі з питань державної митної справи – інформація щодо виявлених порушень митних правил суб'єктом ЗЕД, опис таких порушень.

3. Система звітності та обліку товарів, транспортних засобів – висвітлення даних щодо системи бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю/аудиту, збереження бухгалтерської та іншої документації, автоматизація обліку та захисту комп'ютерних систем тощо.

4. Платоспроможність – зазначається інформація про стабільність фінансового стану підприємства протягом останніх трьох років.

5. Відповідність стандартам безпеки – опис заходів з безпеки, включаючи фізичний захист об'єктів підприємства, безпеку вантажних одиниць, товарів під час транспортування, товарів в умовах виробництва, товарів, що зберігаються, заходи щодо забезпечення безпеки у відносинах з партнерами та під час добору персоналу.

Анкета з результатами самооцінки – це досить складний, навантажений великим масивом інформації документ, запозичений з європейських стандартів. Адже мета митної адміністрації України – визнання статусу вітчизняних УЕО на міжнародному рівні, що потребує повного збігу вимог і критеріїв щодо операторів.

На першому етапі перевірку заявлених оператором відомостей здійснює комісія, що створюється на митниці, на другому етапі – Департаментом митної справи. За результатами опрацювання наданих митницею документів Департамент згідно з вимогами ч. 7 ст. 13 Митного кодексу України [1] ухвалює рішення про підтвердження можливості або неможливості надання заявнику статусу УЕО та надсилає його засобами електронної пошти на адресу митниці.

Загальну схему процесу надання (отримання) статусу УЕО наведено на рис. 3.

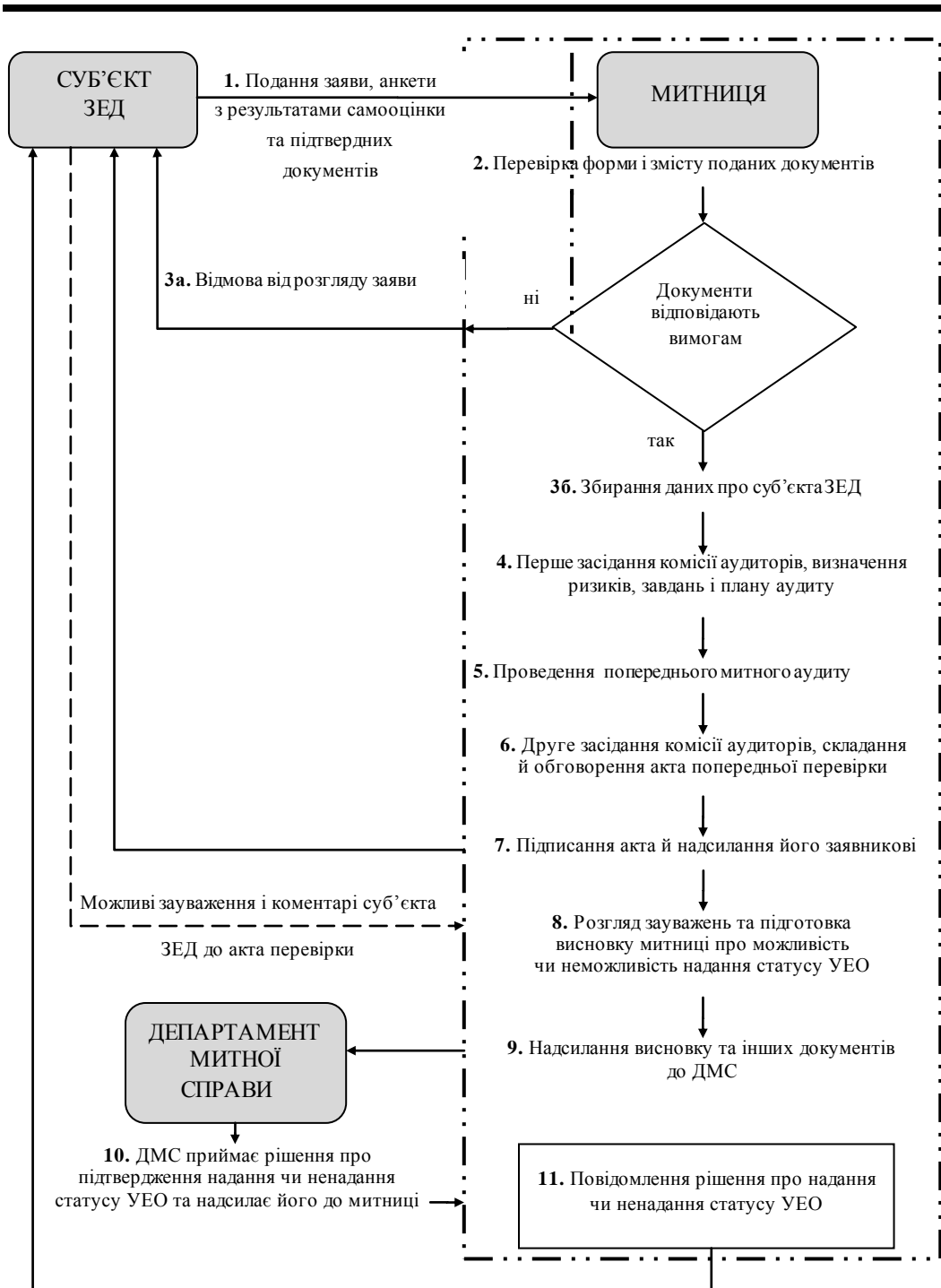


Рис. 3. Процес надання (отримання) статусу УЕО

Оскільки надання суб'єктам ЗЕД статусу УЕО передбачає значну довіру з боку митниці, то йдеться і про значні ризики, пов'язані як з прийняттям рішення щодо сертифікації, так і з послабленням контролю за діяльністю оператора в подальшому. У даному аспекті ключове значення належить системі аналізу й управління ризиками, оскільки цілком уникнути небажаних подій неможливо, але потрібно намагатися звести до мінімуму негативні наслідки, що можуть бути завдані ризиками.

З цією метою, як зазначено в Митному кодексі, “митниця проводить попередню (фізичну та документальну) перевірку відомостей, наданих заявником”, тобто здійснює фактично попередній митний аудит (преаудит) [1].

У рамках попереднього аудиту проводиться ретельна класифікація та оцінка всіх ризиків як потенційних, так і реальних, а також усіх критичних ділянок управлінського процесу. Перевіряється вплив кожного елемента на якість митних операцій, що здійснює підприємство.

Для митниці важливим завданням буде збирання детальної та об'єктивної інформації для того, щоб зрозуміти діяльність суб'єкта ЗЕД та оцінити відповідність його відомостей вимогам безпеки. Як тільки це буде виконано, митниця може провести оцінку ризиків, розробити план попереднього аудиту й виконати сам аудит. Під час використання всієї доступної інформації оцінка ризиків проводиться на всіх відповідних ділянках ризиків діяльності економічного оператора в міжнародному ланцюгу поставок згідно з моделлю ведення діяльності оператора [3].

Ризики та критерії оцінки відомостей, заявлених підприємством для отримання статусу УЕО, визначені наказом Міністерства фінансів України “Про надання підприємству статусу уповноваженого економічного оператора”, проект якого перебуває в стадії розробки [4]. Однак висновок комісії про можливість або неможливість надання статусу уповноваженого економічного оператора й видачі сертифіката пропонується давати тільки на основі переліку питань за 30 позиціями та з урахуванням зафіксованих на основі митного преаудиту відповідей на ці питання “так” або “ні”. По-перше, на підприємстві дуже рідко якась із характеристик розроблена повною мірою й не має недоліків, а також мала ймовірність того, що за якимось із параметрів взагалі відсутні необхідні властивості. У даному випадку коректна система оцінювання має передбачати, крім крайніх оцінок шкали “так” або “ні”, також проміжні рівні – коли оцінювані властивості наявні, але потребують певних доробок або вдосконалення. По-друге, на наш погляд, під час преаудиту посадові особи митних органів також мають провести спеціальні дослідження та розрахунки, в результаті яких стане можливо оцінити кількісно-якісні характеристики підприємства. Такий підхід підвищить точність оцінних процедур та сприятиме посиленню об'єктивності в роботі комісії, а також допоможе обґрунтувати причини відмови у наданні статусу УЕО тим операторам, яких це може стосуватись.

Оскільки потрібно оцінити велику кількість різних неоднорідних аспектів діяльності підприємства, то доцільно їх тематично згрупувати за сферами інтересів митниці. Наприклад, у деяких країнах ЄС під час визначення ступеня ризику суб'єкта ЗЕД загальна рейтингова оцінка формується на основі чотирьох секцій:

1. Корпоративна структура та організація учасника ЗЕД.
2. Виробництво або торгівля.
3. Фінансовий стан (активи і доходи).
4. Митна складова.

Кожна секція має свої параметри, результати оцінки за кожним із яких вимірюються відповідними балами. У підсумку бали додаються, що й становить загальну оцінку якості суб'єкта ЗЕД щодо вимог митниці.

На основі застосування адаптованої до відповідної мети методики оцінки відомостей підприємства може бути прийнято обґрунтоване рішення щодо надання статусу УЕО шляхом зіставлення кількісно вираженої інтегрованої оцінки за результатами перевірки підприємства та мінімально допустимого її значення, яке відповідає прийнятному рівню ризику.

Крім того, деталізована інформація, що служить для розрахунку інтегрального показника, дозволяє виявити слабкі місця управління і внутрішнього контролю, а також інші ризикові сфери конкретного підприємства, сформувавши відповідні профілі ризику, що надалі можуть бути використані для ефективного планування митного постаудиту.

Отже, побудова і впровадження даного методу оцінки мають багато переваг. На наш погляд, під час його розробки за основу параметрів кількісної оцінки слід узяти критерії оцінки заявлених підприємством відомостей (описані у проекті наказу про надання статусу УЕО), спираючись, звісно, й на європейський досвід [4]. Таким чином, кількісна оцінка оператора має здійснюватися за такими блоками (рис. 4):



Рис. 4. Тематичні блоки, що застосовуються в оцінюванні якісних характеристик підприємства

Кожний блок має перелік пунктів з питаннями, що підлягають дослідженню. На питання пропонуються варіанти відповідей, а результат перевірки обирається з наданих варіантів, кожному з яких відповідає певна кількість балів. У кінці кожного блоку бали підсумовуються, а оцінний результат з даного блоку (B_j) визначається з урахуванням кількості параметрів у ньому:

$$B_j = \frac{\left(\sum_{i=1}^{n_j} a_i \right)}{n_j},$$

де a – кількість балів, якою оцінено відповідь;

j – блок показників;

i – параметр блоку j ;

n – кількість параметрів у блоці j .

Відповідно інтегральний показник якості, який ураховує результат оцінки за всіма блоками (INT), дорівнює:

$$INT = \sum_{j=1}^5 B_j.$$

Розглянемо приклад розробленого авторами підходу до оцінювання блоку “дотримання підприємством положень митного законодавства України” (табл. 1).

Питання, що підлягають оцінці під час визначення відповідності підприємства критерію “дотримання підприємством положень законодавства України, у тому числі з питань державної митної справи” (Блок 1)

1.1.1	Дотримання підприємством вимог законодавства з питань державної митної справи протягом минулого періоду його діяльності (питання розділу 2 анкети самооцінки (АСО))								
	Підприємство дотримувалось вимог законодавства з питань державної митної справи протягом минулого періоду його діяльності йі на постійній основі здійснює заходи щодо недопущення порушень митного законодавства, зокрема шляхом: 1) упровадження письмових інструкцій (порядків) для відповідного персоналу; 2) забезпечення постійного навчання і підвищення кваліфікації персоналу; 3) запровадження контролю за діяльністю персоналу з метою виявлення ненавмисних помилок або навмисних дій, спрямованих на порушення вимог законодавства	Фактів недотримання законодавства з питань митної справи в минулому не виявлено, але заходи щодо недопущення порушень митного законодавства підприємство на постійній основі не здійснює	Заходи щодо недопущення порушень митного законодавства підприємство на постійній основі здійснює, але наявні факти недотримання законодавства з питань митної справи в минулому, зокрема: 1) з питань декларування товарів, у тому числі щодо: заповнення митних декларацій; класифікації товарів; декларування митної вартості товарів, країни їх походження тощо; 2) щодо дотримання митних режимів; 3) з питань нетарифного регулювання; 4) щодо надання товарів митному органу для здійснення митних процедур тощо	Заходи щодо недопущення порушень митного законодавства підприємство на постійній основі не здійснює, при цьому наявні факти недотримання законодавства з питань митної справи в минулому, зокрема: 1) з питань декларування товарів, у тому числі щодо: заповнення митних декларацій; класифікації товарів; декларування митної вартості товарів, країни їх походження тощо; 2) щодо дотримання митних режимів; 3) з питань нетарифного регулювання; 4) щодо надання товарів митному органу для здійснення митних процедур тощо	3	2	1	0	а ₁ ⁽¹⁾

1.2.1	<p style="text-align: center;">Забезпечення підприємством належного рівня виконання вимог законодавства з питань митної справи (питання підрозділу 3.5 АСО) *за умов здійснення митних формальностей підприємством самостійно</p>				
	<p>Забезпечено виконання вимог законодавства з питань митної справи під час здійснення митних формальностей безпосередньо підприємством; підприємство виконує такі умови: – упроваджено задокументовані процедури щодо забезпечення дотримання умов кожного окремого митного режиму; – встановлено процедури опрацювання кожного окремого питання, яке підлягає вирішенню під час подання документів, інформації й даних до митного органу у зв'язку з переміщенням товарів через митний кордон України (визначення митної вартості товару, його коду згідно з УКТЗЕД, країни походження тощо)</p>	<p>Забезпечено виконання вимог законодавства з питань митної справи під час здійснення митних формальностей безпосередньо підприємством, але зазначені умови підприємство не виконує</p>	<p>Зазначені умови підприємство виконує, але має місце неправильне виконання підприємством митних правил, надання митним органам неповної та/або неправильної інформації в митних деклараціях та інших документах, що стосуються таких процедур</p>	<p>Зазначені умови підприємство не виконує, при цьому має місце неправильне виконання підприємством митних правил, надання митним органам неповної та/або неправильної інформації в митних деклараціях та інших документах, що стосуються таких процедур</p>	
цінка	3	2	1	0	$a_2^{(1)}$

1.2.2	Забезпечення підприємством належного рівня виконання вимог законодавства з питань митної справи (питання підрозділу 3.5 АСО) *за умов здійснення митних формальностей з використанням послуг стороннього суб'єкта				
	Забезпечено виконання вимог законодавства з питань державної митної справи під час здійснення митних формальностей з використанням послуг стороннього суб'єкта. Особливості (умови) відносин між підприємством і стороннім суб'єктом, залученим для забезпечення виконання митних формальностей, закріплені в письмових договорах. Положення договорів передбачають: – надання підприємству прав щодо перевірки повноважень залучених суб'єктів; – визначення заходів контролю, що здійснюються підприємством за результатами роботи таких суб'єктів (зокрема, це може бути перевірка митних декларацій, що подаються суб'єктом митному органу тощо); – відповідальність (штрафні санкції) у разі неналежного виконання взятих на себе зобов'язань (під час заподіяння збитків); – визначення процедур і порядку взаємодії між підприємством і залученим суб'єктом з окремих питань (зокрема, щодо обміну документами, інформацією і даними між ними тощо)	Забезпечено виконання вимог законодавства з питань державної митної справи під час здійснення митних формальностей з використанням послуг стороннього суб'єкта. Особливості (умови) відносин між підприємством і стороннім суб'єктом не закріплені в письмових договорах чи не виконуються	Не забезпечено виконання вимог законодавства з питань державної митної справи під час здійснення митних формальностей з використанням послуг стороннього суб'єкта. Але при цьому існує контроль з боку підприємства за діяльністю стороннього суб'єкта, який забезпечує виконання митних формальностей	Не забезпечено виконання вимог законодавства з питань державної митної справи під час здійснення митних формальностей з використанням послуг стороннього суб'єкта. Відсутній контроль з боку підприємства за діяльністю стороннього суб'єкта, який забезпечує виконання митних формальностей	
оцінка	3	2	1	0	a ₂ ⁽¹⁾

Таким чином, за блоком 1 досліджується митна історія суб'єкта ЗЕД, що має бути позитивною, а також стан дотримання митних вимог у реальному часі. Оцінка відомостей про підприємство за цим блоком визначається з урахуванням кількості оцінних параметрів та, відповідно, може набувати значень: 3; 2; 1; 0.

Доцільно також розглянути як приклад оцінні параметри, що характеризують платоспроможність та фінансову стійкість підприємства – Блок 3 (табл. 2).

Таблиця 2

Питання, що підлягають оцінці під час визначення відповідності підприємства критерію “платоспроможність” (Блок 3)

3.1 Рентабельність власного капіталу				
	вище середнього значення дохідності державних облігацій ($\approx 9\%$)	дорівнює середньому значенню дохідності державних облігацій	нижче середнього значення дохідності державних облігацій	нижче нуля
	3	2	1	0
$a_1^{(3)}$				
3.2 Рентабельність продукції				
	$> 10\%$	$5-10\%$	$< 5\%$	< 0
	3	2	1	0
$a_2^{(3)}$				
3.3 Коефіцієнт заборгованості				
	< 2	$= 2$	> 2	> 3
	3	2	1	0
$a_3^{(3)}$				
3.4 Запас фінансової безпеки				
	$> 10\%$	$10-5\%$	$< 5\%$	< 0
	3	2	1	0
$a_4^{(3)}$				
3.5 Забезпечення матеріальних оборотних коштів власними джерелами фінансування (МОБК – ВОК)				
	> 0	$= 0$	< 0	
	3	1,5	0	
$a_5^{(3)}$				
3.6 Коефіцієнт поточної (загальної) ліквідності				
	> 2	від 1 до 2	< 1	
	3	1,5	0	
$a_6^{(3)}$				
3.7 Коефіцієнт швидкої ліквідності				
	> 1	від 0,75 до 1	$< 0,75$	
	3	1,5	0	
$a_7^{(3)}$				
3.8 Коефіцієнт абсолютної ліквідності				
	$> 0,25$	від 0,2 до 0,25	$< 0,2$	
	3	1,5	0	
$a_8^{(3)}$				

3.9	Строк наданого товарного кредиту (СНТК) – показник погашення дебіторської заборгованості клієнтів оператора			a ₉ ⁽³⁾
	до 60 днів	від 60 до 120 днів	понад 120 днів	
	3	1,5	0	

3.10	Строк отриманого товарного кредиту (СОТК) – показник погашення кредиторської заборгованості оператора			a ₁₀ ⁽³⁾
	вищий за рівень показника СНТК	дорівнює показникові СНТК	нижчий рівня показника СНТК	
	3	1,5	0	

Як видно з табл. 2, у вигляді оцінних параметрів подано фінансові показники, які аудитори під час попереднього митного аудиту мають або зажадати у відповідальних осіб суб'єкта ЗЕД, або розрахувати самостійно на підставі фінансової звітності оператора та інших бухгалтерських документів, що будуть надані. Оцінка відомостей про підприємство за цим блоком також визначається з урахуванням кількості оцінних параметрів і може набувати значень: 3; 2; 1; 0.

Запропонований оцінний підхід доцільно застосувати також до тематичного блоку 2 “Система звітності й обліку товарів та транспортних засобів” та блоку 4 “Відповідність стандартам безпеки”.

Розрахунок інтегрального показника можна здійснювати з урахуванням вагомості кожного параметра та вагомості кожного тематичного блоку. Вагомість для відповідних параметрів доцільно встановлювати або за допомогою експертного методу, або відповідно до виявлених закономірностей, при цьому вага показника визначається його впливом на всю групу показників виходячи з обраних цілей оцінки.

У підсумку кількість балів за кожним із блоків додається й визначається як середньозважена величина, яка й дає загальну оцінку якісних характеристик оператора.

Висновки. Запровадження в Україні статусу уповноваженого економічного оператора для суб'єктів ЗЕД – це значний крок уперед до адаптації законодавства і принципів приведення митної справи до європейських стандартів. Водночас має бути визначено раціональні механізми регулювання й методичні рекомендації щодо процедури надання такого статусу. Розробка й запровадження методу кількісної оцінки якісних характеристик суб'єктів ЗЕД – це необхідна умова в контексті об'єктивності такого процесу.

Література

1. Митний кодекс України від 13.03.2012 р. № 4495-VI [Електронний ресурс]: Закон України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.
2. Програма економічних реформ на 2010–2014 роки “Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава” від 02.06.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/n0004100-10>.
3. Doc. TAXUD/ B2/047/2011 – Rev.3. Authorised Economic Operators. Guidelines [Електронний ресурс]. – Європейська комісія. Брюссель, 17 квітня 2012 р. – Режим доступу : http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/customs/policy_issues/customs_security/aeo_guidelines2012_en.pdf.
4. Про надання підприємству статусу уповноваженого економічного оператора [Електронний ресурс] : Проект наказу Міністерства фінансів України. – Режим доступу : <http://uazakon.com>.