

А. О. Костенко,
Державна фіскальна служба України

МИТНИЙ ПОСТАУДИТ В УКРАЇНІ: СУЧАСНИЙ СТАН ТА ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ

А. Kostenko,
State Fiscal Service of Ukraine

POST CLEARANCE AUDIT IN UKRAINE: CURRENT CONDITION AND WAYS FOR IMPROVEMENT

У статті проаналізовано стандарти країн ЄС, що визначають порядок організації та проведення митного постаудиту, а також нормативно-правове забезпечення митного постаудиту та системи аналізу та управління ризиками в Україні, здійснено порівняльний аналіз законодавства ЄС і України у сфері митного постаудиту.

Розроблено пропозиції щодо вдосконалення механізму проведення митного контролю, що здійснюється після митного оформлення, впровадження системи відбору підприємств для здійснення перевірок у рамках митного постаудиту з урахуванням відомостей системи аналізу та управління ризиками.

The article analyzes the EU standards, governing the order of organization and conducting of post clearance audit, as well ukrainian legislation and system of risk analysis and management, the comparative assessment of EU and Ukraine legal instruments concerning post clearance audit.

It has been developed the suggestions for improving the mechanism of customs control after customs clearance, the introduction of selecting enterprises for inspections during post clearance audit with considering of information of system risk analysis and management.

Ключові слова: митний постаудит, митний контроль, система аналізу та управління ризиками, документальна перевірка, досвід країн ЄС.

Key words: post clearance audit, customs control, system of risk analysis and management, verification of documents, EU experience.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Сучасна стратегія розвитку нашої країни встановлює перед Державною фіскальною службою України (далі — ДФС) завдання стрімкого підвищення якості митного контролю, що полягає в його адаптації до кращих світових практик, європейських норм та стандартів.

У свою чергу значне зростання світової торгівлі призвело до підвищення кількості митних оформлень до такого рівня, який унеможливує використання звичайних методів митного контролю. Як зазначається в передмові Рамкових стандартів безпеки та полегшення всесвітньої торгівлі Всесвітньої митної організації, ор-

ляд кожної партії вантажів просто паралізував би світову торгівлю. У зв'язку з цим на сьогодні у світі використовуються сучасні методи митного контролю, які ґрунтуються на використанні автоматизованої системи управління ризиками.

У зв'язку з необхідністю підвищення якості існуючих інструментів митного постаудиту та створення нових, актуалізується проблематика формування комплексу науково-теоретичних і практичних пропозицій, реалізація яких у перспективі дозволить забезпечити ефективний системи митного постаудиту України.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Питання вдосконалення митного контролю, проблеми митного постаудиту як форми митного контролю досліджували такі науковці та практики: О.М. Вакульчик, І.Г. Бережнюк, А.М. Пісьмаченко, П.В. Пашко, Т.В. Корнева, Н.В. Ширкунова, Т.С. Єдинак, О.О. Книшук та інші. Однак у зв'язку з динамічним розвитком сучасного економічного простору, багато як теоретичних, так і суто практичних аспектів цієї проблеми залишаються недостатньо вивченими.

ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ

Метою статті є оцінка сучасної вітчизняної практики проведення митного контролю, що здійснюється після митного оформлення з визначенням, на основі аналізу світового досвіду в цій предметній сфері, перспектив розвитку системи митного постаудиту в Україні.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Напрямок митного постаудиту на рівні Європейського союзу регламентується загальними нормативними актами, які визначають стандарти його проведення. До основних нормативних документів належать: Митний кодекс ЄС 1992 р.; модернізований Митний кодекс ЄС 2008 р.; Митний кодекс ЄС 2013 р.; Посібник з митного постаудиту ВМО (WCO — Guidelines for Post-clearance Audit, 2012); Посібник з митного аудиту ЄС (EU — Customs Audit Guide, 2007); технічні примітки ВМО до митного постаудиту (UNCTAD Technical Note 5 Post-clearance audit, 2008); Митні стандарти ЄС (Customs Blueprints); інші нормативні акти ЄС [1, с. 1]. Крім того, більш детально особливості роботи митного постаудиту визначаються у інструкціях, посібниках, кодексах та інших документах національного законодавства країн-учасниць ЄС.

Основним міжнародним документом у сфері організації та проведення митного контролю є Міжнародна конвенція про спрощення і гармонізацію митних процедур (далі — Конвенція), розроблена в рамках Всесвітньої митної організації [2]. У Конвенції вперше згадується про систему аналізу ризиків та зазначається, що вона відноситься до сучасних методів роботи, завдяки затвердженню яких може бути досягнуто спрощення і гармонізація митних правил і процедур, що робитиме свій внесок у розвиток міжнародної торгівлі.

Також у Конвенції визначено такі особливості здійснення митного контролю є [2]:

- митний контроль обмежується мінімумом, необхідним для забезпечення дотримання митного законодавства з використанням інструментів системи управління митними ризиками;

- для визначення осіб, товарів або транспортних засобів, що підлягають перевірці на основі засобів оцінки імовірності недотримання діючого законодавства, застосовується метод аналізу ризиків;

- система митного контролю містить у собі контроль на основі методів аудиту;

- з іншими митними службами здійснюється співробітництво та укладення угод про взаємну допомогу з метою вдосконалення митного контролю;

- з учасниками зовнішньої торгівлі на основі укладених меморандумів про взаєморозуміння з метою вдосконалення митного контролю здійснюється співробітництво;

- використовуються сучасні інформаційні технології та засоби електронних комунікацій для вдосконалення митного контролю із застосуванням відповідних міжнародних стандартів.

Україна приєдналася до Конвенції у 2006 році (Закон України "Про приєднання України до Міжнародної Конвенції про спрощення і гармонізацію митних процедур у змінений редакції згідно з Додатком 1 до Протоколу про внесення змін до Міжнародної Конвенції "Про спрощення і гармонізацію митних процедур" від 05.10.2006 р. № 227-V). Українське законодавство було приведене у відповідність з положеннями цього документа у 2012 році.

Порядок здійснення митного контролю висвітлюється у Розділі 6 Загального додатку Конвенції. Нова редакція Конвенції була розроблена та прийнята з метою гармонізації та спрощення митних процедур, сприяння розвитку міжнародної торгівлі, що передбачає проведення митними органами під час оформлення лише часткового контролю, обсяг якого визначається митними органами та залежить від достовірності інформації, що надається суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності.

Єдиним ефективним способом для отримання надійної гарантії дотримання законодавства при здійсненні мінімального митного контролю під час оформлення є проведення якісних перевірок в рамках митного постаудиту. Враховуючи це, Конвенція передбачає, що одним з напрямів, в якому мають рухатися митні органи у сучасних умовах, є перехід на форми митного контролю, які здійснюються після митного оформлення (митний постаудит) та ґрунтуються на системі управління ризиками. Слід відмітити, що кількість застосування методів митного контролю для забезпечення дотримання законів та митних правил повинна визначатись пропорційно до попередньо визначеного ступеня ризику.

На сьогодні в Україні питання перенесення заходів митного контролю з моменту оформлення на постаудит потребує дослідження з подальшим впровадженням змін до чинного законодавства. Так, відповідно до Конвенції, постаудит є формою митного контролю, який здійснюють митні органи для перевірки правильності та достовірності даних, зазначених у митних деклараціях, через вивчення бухгалтерських документів, рахунків, систем управління бізнесом після завершення митного оформлення [2].

Всесвітня митна організація визначає митний постаудит як процес, що дозволяє працівникам митних органів проводити контроль за достовірністю даних митних декларацій шляхом перевірки книг, записів, бізнес-систем, комерційних даних фізичних осіб/фірм, задіяних у міжнародній торгівлі.

У відповідності до Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, що була ратифікована Законом України від 16.09.2014 № 1678-VII сторонами було погоджено, що положення і процедури мають бути "пропорційними, прозорими, передбачуваними, недискримінаційними, об'єктивними й мають застосовуватися уніфіковано та ефективно, а також, забезпечити застосування сучасних митних методів зокрема оцінки ризиків, постаудитного контролю та методів аудиту компаній для спрощення та сприяння ввезенню та вивезенню товарів..." [3].



Рис. 1. Види та організаційні засади перевірок дотримання законодавства України з питань державної митної справи

Також Україною було підписано Протокол про вступ України до Світової організації торгівлі, що ратифікований Законом України від 10 квітня 2008 року № 250-VI. Згодом, 27 листопада 2014 року Генеральна рада Світової організації торгівлі офіційно прийняла Протокол про доповнення Угоди про заснування СОТ "Угодою про спрощення процедур торгівлі" (далі — Угода). Україна ратифікувала Угоду Законом України від 04.11.2015 № 745-VII, вона є чинною з 06.12.2015.

Відповідно до норм підпункту 3.1 пункту 3 статті 10 Угоди "Використання міжнародних стандартів", членам рекомендується використовувати відповідні міжнародні стандарти або їхні частини як основу для своїх формальностей та процедур, пов'язаних із імпортом, експортом або транзитом, за винятком випадків, коли Угодою передбачено інше.

Також згідно з нормами підпункту 5.2 статті 7 Додатку до Угоди, кожен член обирає особу або вантаж для аудиту після митного оформлення з урахуванням ризикоорієнтованого підходу, що може включати відповідні критерії вибірковості [4].

Основні принципи і стандарти Європейського Союзу в галузі митної справи зосереджено в Митних прототипах (Customs Blueprints) — комплексі заходів практичного характеру, розроблених європейськими митними експертами. Це своєрідні стандарти, у порівнянні з якими можна оцінювати недоліки функціонування митних органів, а також вносити відповідні зміни до стратегії їх діяльності. Одним із 22 напрямів Митних прототипів є митний постаудит, який передбачає сприяння розвитку міжнародної торгівлі шляхом встановлення балансу між спрощенням торговельних процедур, з одного боку, і забезпечення ефективного митного контролю та безпеки — з іншого [5].

У свою чергу, відповідно до Митного кодексу (далі — Кодекс) митний контроль в Україні визначається як сукупність заходів, що здійснюються з метою забезпечення додержання норм Кодексу, законів та інших нормативно-правових актів з питань державної митної справи, міжнародних договорів України, укладених у встановленому законом порядку. Кодекс передбачає вісім форм митного контролю, однією з яких є проведення документальних перевірок дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи, у тому числі своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів. Виконання цієї форми митного контролю покладено на підрозділ митного аудиту ДФС. Види таких перевірок та організаційні засади їх проведення в Україні зазначені на рисунку 1 [6, с. 157].

Авторське поняття митного контролю було визначено Корневою Т.В. як вид державного контролю, сис-

тема (комплекс) здійснюваних митними органами заходів і дій, спрямованих на забезпечення державними органами, підприємствами та їх службовими особами, а також громадянами (у т.ч. іноземними) встановленого національним законодавством порядку переміщення через митний кордон України товарів, предметів і транспортних засобів [7, с. 4]. Однак це визначення не враховує виду митного, що здійснюється після митного оформлення.

Слід звернути особливу увагу на те, що визначення термінів "митний аудит" або "митний постаудит" у Кодексі відсутні, що унеможлиблює здійснення остаточних висновків щодо відповідності та повноти існуючого законодавства та порядку роботи фіскальних органів нормам європейського права. Зазначене питання потребує подальшої розробки законодавчої бази у сфері митних перевірок, що здійснюються після митного оформлення.

За визначенням Пашка П.В. митний аудиторський контроль є методом контролю за діяльністю економічних операторів шляхом перевірки їх рахунків, правильності обліку і систем, які фіксують та зберігають митну інформацію. Стан здійснення митного аудиторського контролю (у тому числі як складової системи управління ризиками), на думку науковця, є одним із показників рівня забезпечення митної безпеки держави [8, с. 94].

У свою чергу, Письмаченко Л.М. було запропоновано виокремити в системі державного фінансового контролю новий напрям — "митно-податковий аудит" як сукупність заходів, що проводяться в межах державного фінансового контролю та спрямовані на підтвердження достовірності інформації, задекларованої суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності, шляхом перевірки облікової документації та комерційної інформації з використанням методів аудиту. Основними ж відмінностями митно-податкового аудиту від звичайної перевірки економічної діяльності суб'єктів ЗЕД, є те, що митно-податковий аудит включає в себе аналіз бази даних митних оформлень за методом оцінки ризиків. Крім того, митно-податковий аудит здійснюється паралельно з перевіркою підрозділів митних органів, які проводили митне оформлення, що одночасно є дієвим антикорупційним заходом [9, с. 4].

Також слід підтримати і обґрунтуванням Письмаченко Л.М. щодо необхідності функціонування підрозділів митно-податкового аудиту, що передбачає попередню оцінку інформації за профілями ризику, за якими справи суб'єктів ЗЕД сортується за певними ознаками.

Зважаючи на необхідність переходу від суцільного контролю до вибіркового, потребує розробки система відбору підприємств для здійснення контрольних перевірок заходів після митного оформлення на

базі системи аналізу та управління ризиками. З метою якісного та своєчасного наповнення такої системи потребує розробки відповідний порядок організації роботи та взаємодії між підрозділами митних органів та митного аудиту, оскільки після створення Міністерства доходів і зборів України та проведення реорганізації, нормативні документи, які б регулювали такі взаємовідносини, у тому числі обмін інформацією, відсутні.

У відповідності до ст. 361 Кодексу управління ризиками є робота фіскальних органів країни з аналізу ризиків, виявлення та оцінки ризиків, розроблення та практичної реалізації заходів, спрямованих на мінімізацію ризиків, оцінки ефективності та контролю застосування цих заходів. Відповідно органи доходів і зборів застосовують систему управління ризиками для визначення товарів, транспортних засобів, документів і осіб, які підлягають митному контролю, форм митного контролю, що застосовуються до таких товарів, транспортних засобів, документів і осіб, а також обсягу митного контролю [10].

Система аналізу ризиками передбачає застосування ризикоорієнтованих підходів у процесі митного контролю з метою забезпечення максимальної його ефективності, а саме дотримання відповідного рівня безпеки держави та сприяння суб'єктам ЗЕД. Ризикоорієнтовані інструменти митного контролю передбачають поєднання оцінювання впливу сукупності ризикоформуючих факторів на усіх етапах здійснення зовнішньоекономічних операцій і послідовності взаємопов'язаних заходів їх ідентифікації, оцінювання та мінімізації їх впливу на економічну безпеку держави. В Україні на цей момент запроваджено лише використання ризикоорієнтованих інструментів митного контролю [11, с. 39—40].

Вітчизняними науковцями запропоновано ряд моделей класифікації митних ризиків. У відповідності до етапів митного контролю, виокремлюють наступні види митних ризиків [12, с. 27]:

- ризики, що виникають в пунктах пропуску через державний кордон;
- ризики, виникнення яких можливе при переміщенні товарів та транспортних засобів під митним контролем від митниці відправлення до митниці призначення;
- ризики, виникнення яких можливе при тимчасовому зберіганні товарів та транспортних засобів під митним контролем;
- ризики, виникнення яких можливе при митному оформленні;
- ризики, що виникають після митного контролю та митного оформлення.

У зазначеній класифікації не охоплено тип ризиків, які виникають після митного оформлення під час такої форми митного контролю, як "проведення документальних перевірок дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи...".

Для ефективного опрацювання митних ризиків в Україні використовується Автоматизована система аналізу та управління ризиками (далі — АСАУР), яка є сукупністю програмно-інформаційних комплексів, які забезпечують функціонування системи управління ризиками під час митного контролю та оформлення товарів і транспортних засобів.

Слід зазначити, що на законодавчому рівні [13] визначено, що система аналізу та управління ризиками охоплює усі форми митного контролю. Але зазначена система не передбачає виокремлення специфічних ризиків для відбору потенційних об'єктів перевірок у рамках митного постаудиту, а результати таких перевірок не впроваджуються до цієї системи у вигляді нових ризиків. Тому потребує опрацювання питання внесення змін до Кодексу в частині використання результатів митного постаудиту при застосуванні системи управ-

ління ризиками. Слід звернути увагу, що ризики для митного постаудиту повинні включати інформацію про діяльність підприємства за довгостроковий період, у тому числі з моменту перетину товаром кордону до дати здійснення аналізу. Також для підвищення якості відбору необхідно враховувати податкові ризики та відомості, що містяться у податкових базах даних ДФС. Крім того, в рамках АСАУР потребує розробки групування ризиків за формами здійснення митного контролю.

Також у наукових дослідженнях в даній предметній сфері наголошується на необхідності впровадження системи багатоетапного аналізу та управління ризиковими ситуаціями [8, с. 94]. Така система може бути використана для створення ефективної глобальної автоматизованої системи управління ризиками, що охоплювала б усі форми митного контролю та забезпечувала якісну взаємодію між діяльністю підрозділів, що здійснюють різні форми контролю. Відповідно етапами такої системи є:

- збір і аналіз попередньої інформації про зовнішньоекономічні операції, суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, що їх здійснюють, та суб'єктів-посередників;
- переміщення товарів через митний кордон України на підставі результатів оброблення попередньої інформації з урахуванням визначення товарів і транспортних засобів, що підлягають обов'язковій перевірці;
- здійснення інформаційного митного контролю, що включає оброблення даних економічних індикаторів та індикаторів безпеки (формат-логічного контролю; аналізу та оцінки ризиків на основі інформації, отриманої при декларуванні товарів; аналізу та оцінки попередньої інформації від країн імпорту; оперативної інформації про товари та суб'єктів, які подають товари до митного оформлення; контролю даних зіставлень);
- врахування інформації, отриманої в рамках системи боротьби з корупцією в митних органах (за наявності);
- аналіз інформації про товари, що вже перебувають під митним контролем на території держави;
- сповіщення фахівців митного аудиторського контролю про операції та підприємства, які характеризуються високим ступенем ризику недотримання законодавства з питань державної митної справи;
- здійснення митного аудиторського контролю, коригування критеріїв ризику та інформаційної бази системи аналізу ризиків;
- моніторинг ризикових зовнішньоекономічних операцій;
- інформування покупців і продавців про ризики при продажу і придбанні недоброякісного та контрафактного товару;
- заохочення компаній до усунення виявлених недоліків, проведення власними силами митного аудиту [8, с. 93—94].

У відповідності до ст. 346 Кодексу проведення документальних планових виїзних перевірок здійснюється фіскальними органами на підставі кварталних планів, які формуються ними самостійно, виходячи з результатів аналізу зовнішньоекономічних операцій підприємств із застосуванням системи управління ризиками. Оскільки документальні планові перевірки дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи не можуть проводитись окремо від документальних планових перевірок, що здійснюються підрозділами податкових органів, при формуванні кварталних планів у ДФС використовуються загалом податкові ризики. Однак зазначена система відбору потребує подальшого розвитку з відповідною автоматизацією процесів відбору об'єктів та платників для реалізації контрольних заходів.

ВИСНОВКИ

Таким чином, проведена оцінка сучасної вітчизняної практики митного контролю та функціонування системи аналізу та управління ризиками надала змогу констатувати невідповідність українського законодавства нормам міжнародного права, а тому цілий ряд питань щодо здійснення митного контролю потребує додаткового законодавчого регулювання в напрямі впровадження ризикоорієнтованих інструментів та формування ефективної системи управління ризиками із врахуванням усіх етапів та видів здійснення митного контролю.

Крім того, з огляду на зазначене, з метою забезпечення виконання угод та домовленостей України зі світовими організаціями та забезпечення якісної роботи державних організацій, яка відповідає світовим стандартам, перспективним напрямом розвитку вітчизняної системи фіскального адміністрування є впровадження ефективно діючих механізмів відбору потенційних об'єктів перевірок дотримання митного законодавства, що здійснюються після митного оформлення.

Література:

1. Вакульчик О.М. Використання досвіду ЄС у побудові системи законодавчого та методичного забезпечення митного постаудиту в Україні / О.М. Вакульчик, Т.С. Єдинак, О.О. Книшек // Вісник Академії митної служби України. — 2013. — № 2 (50). — С. 11—23.

2. Міжнародна конвенція про спрощення та гармонізацію митних процедур від 18.05.1973 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

3. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, від 27.06.2014 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

4. Протокол про внесення змін до Марракеської угоди про заснування Світової організації торгівлі від 27.11.2014 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

5. Рамкові стандарти забезпечення безпеки і спрощення процедур міжнародної торгівлі [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://ambu.org.ua/files/ram_standart.html

6. Крисовата К.В. Фінансові ризики функціонування митної системи України: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.08 / Катерина Вікторівна Крисовата. — Л., 2014. — 229 с.

7. Корньєва Т.В. Митний контроль в Україні: організаційно — правові питання: автореф. дис. на здобуття канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 "теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право" / Т.В. Корньєва. — Київ, 2003. — 14 с.

8. Пашко П.В. Митний аудиторський контроль / П.В. Пашко // Вісник КНТЕУ. — 2012. — № 5. — С. 89—101.

9. Пісьмаченко Л.М. Державне управління зовнішньоторговельною діяльністю в умовах інтеграції України у світовий економічний простір: механізми регулювання та контролю: автореф. дис. на здобуття д-ра наук з державного управління: 25.00.02 "механізми державного управління" / Л.М. Пісьмаченко. — Київ, 2008. — 30 с.

10. Митний кодекс України від 13.03.2012 № 4495-VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

11. Розробка механізму аналізу ризиків в контексті впровадження системи попереднього інформування про переміщення товарів та транспортних засобів через митний кордон: Збірник тез II науково-практичної Інтернет-конференції (м. Хмельницький, 19 травня 2016 року). — Хмельницький: НДЦ митної справи НДІ фіскальної політики УДФСУ, 2016. — 56 с.

12. Ширкунова Н.В. Управління ризиками в митному контролі: автореф. дис. на здобуття канд. екон. наук: спец.

08.00.05 "економіка та управління народним господарством" / Н.В. Ширкунова. — Москва, 2005. — 20 с.

13. Про затвердження Порядку здійснення аналізу та оцінки ризиків, розроблення і реалізації заходів з управління ризиками для визначення форм та обсягів митного контролю [Електронний ресурс]. — Наказ Міністерства фінансів України від 31.07.2015 № 684. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

References:

1. Vakul'chik, O.M. Yedynak, T.S. and Knyshek, O.O. (2013), "Using the EU experience in building systems, legal and methodological support post clearance audit in Ukraine", *Visnyk Akademii mytnoi sluzhby Ukrainy*, vol. 2, no. 50, pp. 11—23.

2. Customs Cooperation Council (1973), "The International Convention on the Simplification and Harmonization of Customs procedures (Kyoto Convention)", available at: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/995_643 (Accessed 20 June 2016).

3. Verkhovna Rada of Ukraine (2014), "Association agreement between Ukraine, of the one part, and European Union and European Atomic Energy Community and their Member States, of the other part", available at: <http://zakon.rada.gov.ua> (Accessed 20 June 2016).

4. The Verkhovna Rada of Ukraine (2015), The Law of Ukraine "On ratification of Protocol on amendments to the Marrakesh Agreement establishing the World Trade Organization", available at: <http://zakon.rada.gov.ua> (Accessed 20 June 2016).

5. Customs cooperation council (2005), The framework secure and facilitate global trade, available at: http://ambu.org.ua/files/ram_standart.html (Accessed 20 June 2016).

6. Krysovata, K.V. (2014), "Financial risks functioning customs system of Ukraine", Abstract of Ph.D. dissertation, Money, finances and credit, Ternopil National Economic University, Ternopil, Ukraine.

7. Kornieva, T.V. (2003), "Customs control in Ukraine: organizational — legal issues", Ph.D. Thesis, Management theory; administrative law and process; finance law; information law, National Academy of Sciences of Ukraine, Kyiv, Ukraine.

8. Pashko, P.V. (2012), "Customs audit control", *Visnyk KNTUEU*, vol. 5, pp. 89—101.

9. Pis'machenko, L.M. (2008), "State Department foreign trade in the integration of Ukraine into the world economy: mechanisms of regulation and supervision", Sc. D. Thesis, Governance arrangements, National Academy of Public Administration, Kyiv, Ukraine.

10. The Verkhovna Rada of Ukraine (2012), "Customs Code of Ukraine", available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4495-17> (Accessed 20 June 2016).

11. Berezniuk, I. I. (2016), "European experience implementing security and facilitation of international trade", *Rozrobka mekhanizmu analizu ryzykiv v konteksti vprovadzhennia systemy poperedn'oho informuvannia pro peremischennia tovariv ta transportnykh zasobiv cherez mytnyj kordon* [Development mechanism of risk analysis in the context of the introduction of prior notification of the movement of goods and vehicles across the customs border], II naukovopraktychna Internet-konferentsiia [II Scientific and Practical Internet Conference], Khmelnytskyi, Ukraine, pp. 38—41.

12. Shyrkunova, N.V. (2005), "Risk management in customs control", Ph.D. Thesis, Economics and Management, Russian Customs Academy, Moscow, Russia.

13. Ministry of Finance of Ukraine (2015), The order "On approval of the analysis and risk assessment, development and implementation of risk management measures to determine the form and extent of customs control", available at: <http://zakon.rada.gov.ua> (Accessed 20 June 2016).

Стаття надійшла до редакції 18.07.2016 р.