

**О.М. Петрук, д.е.н., проф.
Ю.С. Костишин, аспірант**

Державний університет «Житомирська політехніка»

Ідентифікація та оцінка загроз системі фінансової безпеки держави у сфері митного контролю

Статтю присвячено дослідженню питань фінансової безпеки держави у сфері митного контролю. Зважаючи на високий відсоток митних платежів в обсязі податкових надходжень, однією з важливих проблем забезпечення належного рівня фінансової безпеки є недосконалість контрольного механізму за повнотою та своєчасністю їх стягнення, що вимагає ідентифікації та оцінки загроз фінансовій безпеці держави у сфері митного контролю. Метою написання статті є ідентифікація та оцінка загроз системі фінансової безпеки держави у митній сфері, джерелом яких є неефективне функціонування механізму митного контролю. Проведений моніторинг стану митного контролю у системі фінансової безпеки засвідчив значну кількість порушень митного законодавства, що вимагає виявлення взаємозв'язку загроз фінансовій безпеці зі структурою механізму митного контролю. До них належать: неефективне нормативно-правове забезпечення здійснення митного контролю; відсутність з боку Міністерства фінансів ефективного планування та прогнозування показників щодо надходжень митних платежів до державного бюджету; відсутність методики оцінки ефективності і результативності контролю у митній сфері; неефективні управлінські рішення територіальних органів; недостатнє інформаційне забезпечення (неповноцінне впровадження автоматизованої системи контролю за обігом підакцизних товарів); неієвність системи управління митними та фіскальними ризиками, низький відсоток узгодження за результатами перевірок донарахованих сум митних платежів; невиконання рекомендації підрозділу внутрішнього аудиту щодо покращення системи організації митного контролю тощо. За результатами дослідження запропоновано диференціювати загрози за складовими механізму митного контролю, що надало можливість виокремити: загрози суб'єктно-об'єктної складової та її забезпечення (організаційного, нормативно-правового, кадрового та інформаційного); загрози, пов'язані з обранням та застосуванням контрольних методів; загрози, обумовлені функціонуванням блоку оцінки результатів контролю з позиції дотримання встановлених індикаторів фінансової безпеки та блоку прийняття управлінського рішення за результатами проведеного митного контролю. Така ідентифікація у подальшому сприятиме розробці заходів нівелювання негативного впливу означених загроз через удосконалення та розвиток складових механізму митного контролю, спрямованого на їх попередження та уникнення.

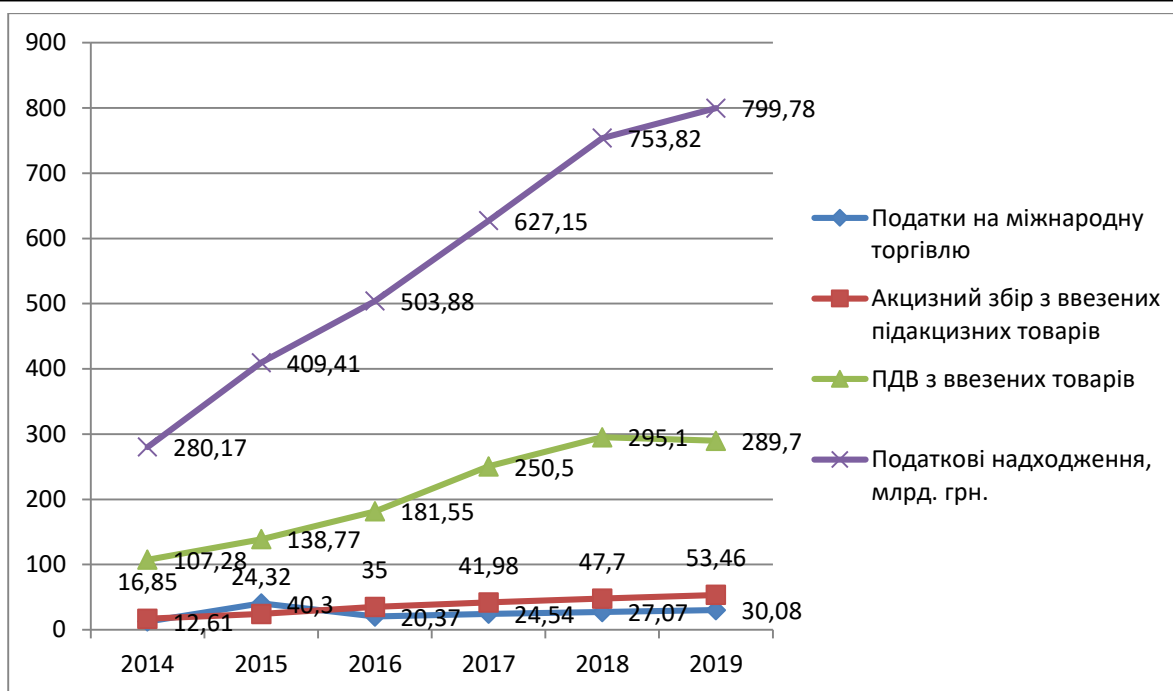
Ключові слова: фінансова безпека; держава; система фінансової безпеки; загрози.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок з важливими практичними завданнями. Митні платежі, які є об'єктом митного контролю, це – важливе джерело надходжень до державного бюджету, що є передумовою забезпечення достатнього рівня фінансової безпеки держави. Під фінансовою безпекою слід розуміти стан захищеності економіки від зовнішніх та внутрішніх загроз, що потребує ретельного вивчення та оцінки видів загроз, які можуть суттєво впливати на систему безпеки. Всі загрози можна диференціювати на зовнішні (глобалізація та становлення глобальної світогосподарської системи; діяльність ТНК; надмірна залежність від іноземного капіталу; високий динамізм фінансових ринків та їх тісний взаємозв'язок; нестійкість світової фінансової системи та обмежена можливість впливу державних фінансових інститутів на світові кризові тенденції тощо) та внутрішні (неефективна фінансова політика держави; зловживання окремих суб'єктів фінансових відносин; відсутність результативної системи державного фінансового контролю тощо).

Зважаючи на високий відсоток митних платежів в обсязі податкових надходжень (рис. 1), однією з важливих проблем забезпечення належного рівня фінансової безпеки є недосконалість контрольного механізму за повнотою та своєчасністю їх стягнення, що вимагає ідентифікації та оцінки загроз фінансовій безпеці держави у сфері митного контролю.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання ідентифікації загроз системі фінансової безпеки в контексті митного контролю досліджено у наукових працях В.Бойса [1], В.Бурцева [2], Н.Виговської [3], К.Гулька [4], С.Денисенка [5], М.Єрмошенка [22], М.Каленського [23], Г.Шиназі [28] та багатьох інших.

Постановка завдання. Метою статті є ідентифікація та оцінка загроз системі фінансової безпеки держави у митній сфері, джерелом яких є неефективне функціонування механізму митного контролю.



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

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

Джерело: складено авторами на основі [24]

Рис. 1. Суми надходжень митних платежів до державного бюджету протягом 2014–2019 рр., млрд грн

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

Незважаючи на значний відсоток митних платежів у податкових надходженнях, під час перевірок, ініційованих органами державного фінансового контролю, було виявлено значну кількість порушень. Наявність порушень бюджетного та митного законодавства, виявлених за результатами проведених аудитів ефективності Рахунковою палатою за період 2016–2019 рр. (табл. 1), вимагає дослідження взаємозв'язку загроз фінансовій безпеці зі структурою механізму митного контролю.

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

*Ідентифікація загроз фінансовій безпеці держави у митній сфері,
виявлених за результатами проведених аудитів ефективності Рахунковою палатою за період 2016–2019 рр.*

№ з/п	Назва аудиту ефективності, проведеного Рахунковою палатою України	Недоліки системи митного контролю											
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
1	Про результати аудиту ефективності планування та повноти надходжень акцизного податку з пива до державного бюджету [19]	+	+	+									
2	Про результати аудиту ефективності виконання повноважень територіальними органами Державної фіскальної служби у Одеській, Миколаївській та Херсонській областях у частині контролю за повнотою нарахування та своєчасністю сплати до державного бюджету митних платежів суб'єктами підприємницької діяльності [20]	+			+		+	+					
3	Про результати аудиту ефективності виконання повноважень територіальними органами Державної фіскальної служби у Дніпропетровській та Запорізькій областях за дотриманням суб'єктами господарювання, які здійснюють зовнішньоекономічну діяльність, законодавства України з питань державної митної справи [21]	+							+	+			
4	Про результати аудиту ефективності управління Міністерством енергетики та вугільної промисловості України об'єктами державної власності у сфері транзиту, експорту та імпорту енергоносіїв [13]	+											
5	Про результати аналізу обґрунтованості планування (прогнозування) надходжень акцизного податку до державного бюджету [16]	+	+			+							
6	Про результати аудиту ефективності виконання органами Державної фіскальної служби України повноважень у сфері державної митної справи та боротьби з правопорушеннями під час застосування митного законодавства [18]		+					+			+		
7	Про результати аудиту ефективності використання державних коштів, спрямованих на досягнення цілей Базельської конвенції про контроль за транскордонними перевезеннями небезпечних відходів та їх видаленням [11]		+						+				
8	Про результати аудиту обґрунтованості планування та результативності контролю за повнотою нарахування і своєчасністю надходжень акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів до Державного бюджету України [15]	+				+							
9	Про результати аудиту ефективності використання органами державного управління коштів державного бюджету на заходи з реформування системи управління державними фінансами [17]	+	+										

Закінчення табл. 1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
10	Про результати аудиту ефективності планування та результативності контролю за повнотою нарахування і своєчасністю надходжень єдиного збору, який справляється у пунктах пропуску (пунктах контролю) через державний кордон України [14]											+	
11	Про результати аудиту ефективності функціонування системи електронного адміністрування реалізації пального з метою контролю за надходженням акцизного податку [10]	+	+										+
12	Про результати аудиту ефективності виконання повноважень державними органами щодо забезпечення контролю за дотриманням суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності вимог валютного законодавства [8]	+			+					+			
13	Про результати аудиту ефективності та обґрунтованості застосування податкових пільг з податку на додану вартість за операціями з постачання та ввезення на митну територію України лікарських засобів і медичних виробів [9]	+	+				+						
14	Про результати аналізу ефективності виконання державними органами повноважень у частині контролю за дотриманням вимог податкового та митного законодавства під час надання гуманітарної допомоги [12]	+											

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

Тому загрози фінансовій безпеці держави у митній сфері, що пов'язані зі структурою механізму митного контролю, запропоновано сформувати за такими напрямками (табл. 2).

Таблиця 2

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

№ з/п	Структурні елементи механізму митного контролю	Види загроз фінансовій безпеці, пов'язаних зі структурою механізму митного контролю
1	Суб'єкти механізму митного контролю та їх забезпечення (суб'єктна складова механізму)	<p><i>Загрози, пов'язані з кадровим забезпеченням суб'єктів митного контролю:</i> неукмплектованість кадрового складу Державної митної служби; скорочення штатної чисельності територіальних підрозділів Державної митної служби; недостатній рівень кваліфікації аудиторів, які реалізують на практиці перевірки у вигляді постаудиту; незадовільний рівень оплати їх праці</p> <p><i>Загрози, пов'язані з організаційним забезпеченням суб'єктів митного контролю:</i> часті трансформації організаційної моделі реалізації контрольної функції у митній сфері; відсутність з боку Міністерства фінансів, ДФС (ДПС та ДМС) ефективного планування та прогнозування показників щодо надходжень митних платежів до державного бюджету; відсутність належної взаємодії та координації між ДМС та її територіальними органами; неефективна система адміністрування митних платежів;</p> <p><i>Загрози, пов'язані з нормативно-правовим забезпеченням суб'єктів митного контролю:</i> неефективне нормативно-правове забезпечення здійснення митного контролю; ненадання контрольних повноважень щодо здійснення постаудиту митницям; відсутність нормативно-правового акта, який би визначав порядок обліку надходжень єдиного збору за його складовими, а також обліку витрат на здійснення уповноваженими органами в пунктах пропуску (пунктах контролю) заходів офіційного митного контролю; відмінності у законодавстві різних держав Європи та світу, внаслідок чого ускладнюється процес уведення перетворень для застосування нових методів роботи</p> <p><i>Загрози, пов'язані з інформаційним забезпеченням суб'єктів митного контролю:</i> недостатнє інформаційне забезпечення (неповноцінне впровадження автоматизованої системи контролю за обігом підакцизних товарів); незабезпечення митниць засобами технічного контролю</p>
2	Підконтрольні об'єкти митного контролю (об'єктна складова механізму)	<i>Загрози, пов'язані з підконтрольними об'єктами митного контролю:</i> недотримання суб'єктами підприємницької діяльності вимог митного законодавства, ухилення від сплати податків
3	Методологічне забезпечення механізму митного контролю	<i>Загрози, пов'язані з обранням та застосуванням контрольних методів:</i> недовіра системи управління митними та фіскальними ризиками; неповнота реалізації потенціалу постаудиту з причини його обмеження виключно контролем повноти сплати митних платежів до бюджету; виключно фіскальний характер постаудиту та невиконання функції інструменту спрощення міжнародної торгівлі
4	Блок оцінки результатів митного контролю	<i>Загрози, пов'язані з оцінкою результатів митного контролю:</i> відсутність методики оцінки ефективності і результативності контролю у митній сфері; низький відсоток узгодження донарахованих сум митних платежів за результатами перевірок
5	Управлінські рішення за результатами митного контролю	<i>Загрози, пов'язані з прийняттям управлінських рішень за результатами контролю:</i> відсутність дієвих управлінських рішень територіальних органів Державної митної служби; невиконання рекомендацій підрозділу внутрішнього аудиту щодо покращення системи організації митного контролю

Джерело: складено авторами

Досліджуючи загрози фінансовій безпеці держави, що пов'язані з функціонуванням суб'єктів митного контролю, доцільно їх диференціювати за такими рівнями: 1) загрози організаційного забезпечення діяльності суб'єктів митного контролю; 2) загрози кадрового забезпечення; 3) загрози нормативно-правового забезпечення як основи для функціонування суб'єктів контролю; 4) загрози інформаційного забезпечення. Загрози кадрового забезпечення пов'язані з формуванням штатної чисельності митних служб, забезпеченням їх навчання та фахової перепідготовки, оцінки рівня їх профпридатності. Сьогодні уряд не приділяє достатньо уваги потребам митної служби щодо формування та регулювання складу штатної чисельності митників, їх рівня оплати праці. Наприклад, М.М. Каленський зазначає, що обсяги зовнішньоекономічних операцій щорічно збільшуються, а це автоматично збільшує навантаження на працівників митних служб. Водночас потужності Державної митної служби залишаються на такому ж рівні [23].

Реалізація плану заходів Стратегії розвитку системи управління ризиками у сфері митного контролю на період до 2022 р., яка затверджена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 27.12.2017 № 978-р [27], передбачає формування структурних підрозділів, що займатимуться управлінням митними ризиками в митних органах, у складі не менше 5 штатних одиниць для митниць чисельністю до 500 осіб, та відповідно не менше 11 штатних одиниць для митниць, у штаті яких 500 працівників та більше. Постановою № 297 передбачено ліквідацію Міжрегіональної митниці ДФС, наслідком чого ДФС призначено правонаступником майна цієї митниці та відповідно кількість працівників ДФС збільшено на 450 осіб (на фоні скорочення на таку ж кількість граничної чисельності працівників територіальних органів ДФС). Отже, в результаті проведених структурних перетворень станом на 01.07.2018 загальна кількість працівників ДФС залишилась незмінною і становила 41 178 осіб (тобто, штатна чисельність працівників ДФС збільшилась на 39 % порівняно з 2016 р. і становила 2126 осіб). Кількість працівників територіальних органів ДФС зменшилась на 1,5 % і становила 39 052 працівників.

Такі зміни кадрового складу працівників ДФС на територіальному рівні призвели до того, що на період I півріччя 2018 р. штат ДФС не був повністю укомплектованим, при цьому значна кількість працівників перебувала поза штатом, що пов'язано з проведенням організаційних змін у структурі. Так в ДФС на 01.01.2016 при штатній чисельності 1525 осіб фактично працювало 1945 осіб, при цьому нараховувалося 104 вакансії; на 01.01.2017 ці показники відповідно становили 1530 од., 1704 фактично працюючих, 46 вакансій; на 01.01.2018 – 1676 од., 1703 фактично працюючих, 178 вакансій. На початок періоду, що досліджувався, поза штатом ДФС перебувало 524 особи (34,4 % фактичної чисельності працюючих), на 01.01.2017 – 220 осіб (12,9 % фактичної чисельності працюючих), на 01.01.2018 – 205 осіб (12,0 % фактичної чисельності працюючих).

Починаючи з 2011 р., в період, коли Державна податкова служба та Державна митна служба функціонували як окремі структури, центральний апарат ДМС збільшився на 60,8 %, що становило 192 штатних працівника, центральний апарат ДПС – на 10,8 % або на 158 штатних працівників. Це супроводжувалося скороченням кількості штатних працівників на територіальному рівні (чисельність працівників Державної митної служби скоротилася на 28,5 % або на 4295 осіб, податкової – на 48 % або на 26 114 осіб). В сукупності по двом фіскальним органам зменшення складає -42,2 %. Зокрема, середній показник за митним напрямом у період 2011–2019 рр. склав -26,6 % або -4103 особи, по податковому напрямку – -46,5 % або -25 956 осіб [25]. Таким чином, протягом 2011–2020 рр. органи ДФС провадили діяльність в умовах перманентних організаційних і структурних перетворень, внаслідок яких відбулося суттєве скорочення кількості працівників на територіальному рівні. На 01.01.2020 було затверджено граничну чисельність працівників центрального апарату – 571 особа. Планом роботи Державної митної служби на 2020 р. поставлено завдання: організація роботи з доукомплектування кадрового складу Державної митної служби та її територіальних органів фахівцями.

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

Таким чином, у результаті запровадженої у 2019 р. реорганізації фактично відтворено центральні органи виконавчої влади, які функціонували до створення Міністерства доходів і зборів. Остання реорганізація була здійснена на основі Концептуальних напрямів реформування системи органів, що реалізують державну податкову та митну політику [26]. Визначені напрями передбачають формування ефективної моделі реалізації державної податкової та митної політики в Україні на базі двох новостворених служб. У Звіті Рахункової палати зазначено, що «... за останні сім років структурні та організаційні зміни державних органів у сфері податкової та митної політики набули постійного безсистемного характеру, мали протилежну спрямованість» [17].

Загрози, пов'язані з кадровим забезпеченням у структурі митної служби, обумовили виникнення низки організаційних проблем. Наприклад, проблему недостатньої координації між територіальними органами Державної митної служби та головними управліннями. Згідно з аудиторським звітом Рахункової палати «не забезпечено належної взаємодії між митницями ДФС та головними управліннями ДФС з питань контролю за дотриманням чинного законодавства під час оподаткування акцизним податком при ввезенні на митну територію України пального. Аудитом встановлені непоодинокі випадки, коли листи щодо прийняття рішення про проведення документальної позапланової виїзної перевірки суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності (ЗЕД), за якими існували ризики ухилення від оподаткування, направлялися митницями ДФС головним управлінням ДФС, у яких ці суб'єкти ЗЕД не перебували на обліку, а також випадки, коли головні управління ДФС не реагували на відповідні листи митниць ДФС. Так протягом дослідженого періоду нормативними актами або розпорядчими документами не врегульовані питання щодо процедур та механізмів здійснення взаємодії ДФС з Антимонопольним комітетом України, Державною службою України з питань безпеки харчових продуктів та захисту прав споживачів, Державною прикордонною службою України, правоохоронними та іншими державними органами при здійсненні контролю за виробництвом, обігом та реалізацією пального» [10]. Відсутність належної координації між державними органами та митницею призвела до того, що спільні контрольні заходи (планові перевірки) відносно платників акцизного податку з пального не проводились протягом періоду 2016–2017 рр. та I півріччя 2018 р.

Сьогодні організаційне забезпечення суб'єктів митного контролю в багатьох наукових працях досліджують у контексті розвитку «Сервісної митниці», регламентованої документами Всесвітньої митної організації. Під такою структурою розуміють елемент механізму митного контролю, який поєднує контрольні функції (контрольний сервіс) та функції міжнародного обміну інформації (інформаційний сервіс). Метою функціонування такої митниці є спрощення митних процедур для учасників зовнішньоекономічних відносин. Гунько К.І. стверджує, що це «... розмежування між контрольною-наглядовою митною функцією як публічною інституцією із захисту економічних інтересів держави, і «інструментальною» функцією як сервісною інституцією в сенсі забезпечення зручності для учасників зовнішньоекономічної діяльності... Вказані функції як доповнюють, так і суперечать одна іншій, тому що, з одного боку, є, а з другого – продуктом єдиного постачальника державних послуг» [4]. Варто зауважити, що функціонування механізму сучасного митного контролю в країні переорієнтовано на виконання карально-фіскальних функцій без належного забезпечення сервісного обслуговування клієнтів, що також є недоліком організаційного забезпечення контролю. В контексті гарантування фінансової безпеки країни слід розуміти, що «сервісна митниця» не може бути виключно структурним підрозділом Державної фіскальної служби, це взаємодія, координація, співробітництво багатьох установ у митній сфері, операції яких також мають стати об'єктом контролю. Водночас спрощення митних формальностей призведе до задоволення інтересів держави, суб'єктів господарської діяльності, фізичних осіб, що сприятиме прозорості митних операцій, скороченню обсягів тіньового ринку та надходженню додаткових фінансових ресурсів до державного бюджету. В комплексі ці наслідки сприятимуть підвищенню рівня фінансової безпеки держави.

Загрози, пов'язані з інформаційним забезпеченням суб'єктів митного контролю, також є суттєвими. Ми погоджуємось, що «...недостатній рівень інформаційного забезпечення митних служб, технічна відсталість вимагають перебудови їх роботи в напрямі використання більш досконалих інформаційних засобів для ефективного митного контролю» [5, с. 34]. Наприклад, згідно з даними Звіту Рахункової палати за 2019 р. визначено, що інформаційний обмін за принципом «єдиного вікна» на багатьох митних постах не здійснюється, що суперечить Порядку інформаційного обміну між органами доходів і зборів, іншими державними органами та підприємствами за принципом «єдиного вікна» з використанням електронних засобів передачі інформації. У той же час практика свідчить, що розроблений на законодавчому рівні механізм «єдиного вікна» сприяє спрощенню порядку перетину державного кордону України, але суттєво не впливає на скорочення тривалості процедури проходження митного контролю. Також є факти, що свідчать про відсутність обміну даними щодо транспортних засобів та товарів, що перетнули державний кордон України, з Публічним акціонерним товариством «Українська залізниця» та Державною службою України з безпеки на транспорті, що також знижує рівень фінансової безпеки. Наприклад, відповідно до інформації ДФС України протягом 2017–2018 рр. кількість залізничних вагонів, які в'їхали в Україну, становить на 646,7 тис. од. менше, ніж за даними, отриманими від ПАТ «Укрзалізниця». Це суттєво впливає на зростання ризику недоотримання суми єдиного збору. Ситуація ускладнюється тим, що протягом 2017–2018 рр. та першого кварталу 2019 р. органами ДФС не проводилися документальні перевірки перевізників щодо своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати єдиного збору до бюджету. Водночас було здійснено 18 планових перевірок митниць ДФС. За їх результатами встановлено порушення щодо відсутності даних у митній квитанції про стягнення сум єдиного збору під час митного оформлення 239 одиниць залізничних вагонів в уніфікованій митній квитанції МД-1. Додатково за результатами перевірки Рахунковою палатою

митниць ДФС встановлено, що не було організовано належного внутрішнього фінансового контролю за діяльністю митних постів щодо справляння єдиного збору.

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

Аудитом Рахункової палати встановлено, що згідно із затвердженими паспортами бюджетної програми на період 2016–2018 р. у контексті удосконалення інформаційного забезпечення роботи митної служби (на той час – у складі ДФС) заходом спрямування бюджетних коштів визначено «Забезпечення належного функціонування інформаційно-аналітичних систем ДФС (заходи з інформатизації)», на реалізацію якого планувалось використати 31 356,1 тис. грн (кошти загального фонду – 25 458,8 тис. грн, спеціального – 5897,3 тис. грн). Однак реалізацію цього заходу здійснено не було. Зокрема аудитом встановлено, що не забезпечено формування запланованого ІТС «Податковий блок», «Єдина автоматизована інформаційна система» (митний блок), «Управління документами». Суми, які передбачались на їх створення, є такими: ІТС «Податковий блок» – 3,5 млн грн; «Єдина автоматизована інформаційна система» – 4,5 млн грн; «Управління документами» – 1,7 млн грн. Також не було враховано, що при створенні вказаних інформаційно-телекомунікаційних систем не було передбачено паспортом бюджетної програми витрачання коштів на захист інформації відповідно до чинного законодавства. Наслідком цього є порушення законодавства у сфері захисту інформації (Закону України від 05.07.1994 № 80/94-ВР «Про захист інформації в інформаційно-телекомунікаційних системах» [6]), що обумовлює виникнення ризиків неконтрольованого втручання в ці бази даних. У перспективі є актуальною задача формування єдиної автоматизованої інформаційної системи, під якою слід розуміти багатофункціональну інтегровану автоматизовану систему, функціонування якої сприяє забезпеченню інформаційної підтримки та супроводженню митної справи в Україні, модернізації системи митного контролю. Наприклад, 19 травня 2020 р. Державна митна служба почала впроваджувати пілотний проєкт виконання митних формальностей за допомогою автоматизованої системи митного оформлення в автоматичному режимі, який є напрямом реалізації удосконалення інформаційного забезпечення митного контролю.

Значне місце у загрозах фінансовій безпеці держави посідають ті, що пов'язані з недосконалим нормативно-правовим забезпеченням суб'єктів митного контролю. Розпорядженням КМУ від 8 лютого 2017 р. № 142-р було схвалено Стратегію реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 рр. [27]. Згідно з її основними положеннями завданнями зазначеної Стратегії є реформування системи управління в напрямі удосконалення системи митного контролю та сприяння сумлінним суб'єктам зовнішньоекономічної діяльності. Це передбачалося шляхом виконання трьох заходів: 1) формування плану заходів з реалізації Концепції реформування органів, що реалізують державну митну політику, на середньострокову перспективу; 2) запровадження централізованого адміністрування митних платежів (єдиний рахунок); 3) створення системи контролю за введенням в обіг товарів і з розширенням використання реєстраторів розрахункових операцій. Проведений Рахунковою палатою аудит показав, що заплановані заходи виконано не було. Було зауважено низьку якість та ефективність проведення уповноваженими державними органами камеральних і документальних перевірок (коефіцієнт стягнення нарахованих митних платежів у 2017 р. склав 10,5 %, у 2018 – 11,1 %; платниками податків оскаржувалось 63,9 % донарахованих сум у 2018 р.).

До цієї групи загроз слід зарахувати й ті, що пов'язані з нерозробленістю та недосконалістю правового забезпечення, що регулює надходження окремих митних платежів. Наприклад, це відсутність нормативно-правового акта, який би визначав порядок обліку надходжень єдиного збору за його складовими, а також обліку витрат на здійснення уповноваженими органами в пунктах пропуску (пунктах контролю) заходів офіційного контролю, що унеможливило проведення такого обліку відповідними центральними органами виконавчої влади. Додатково Міністерством фінансів не забезпечено вдосконалення існуючої Методики прогнозування надходжень єдиного збору, яка б передбачала врахування всіх факторів, вплив яких на обсяги його надходжень до державного бюджету є суттєвим. Законом № 1212 [7] не встановлено порядок організації та здійснення митними органами документальних перевірок суб'єктів господарювання щодо повноти нарахування та сплати ними єдиного збору. Наслідком цього є те, що заходи митного та фіскального контролю, передбачені Податковим і Митним кодексами, під час справляння єдиного збору контролюючими органами не здійснювалися. Окремі положення Закону № 1212 не узгоджуються між собою, що також має негативний вплив на

систему митного контролю. До проблем нормативно-правового забезпечення слід додати існуючі відмінності у законодавстві різних держав Європи та світу, внаслідок чого ускладнюється процес уведення перетворень для застосування нових методів роботи [5, с. 34].

Вагомий вплив на функціонування механізму митного контролю спричиняє його методологічне забезпечення (порядок обрання та застосування контрольних методів), неефективність якого обумовлює виникнення загроз методологічного характеру. Зокрема, важливою невирішеною проблемою митного контролю є проблема неповноцінного впровадження митного постаудиту, а саме: 1) неповнота реалізації потенціалу постаудиту з причини його обмеження виключно контролем повноти сплати митних платежів до бюджету. Це спрямовує діяльність контролюючих органів виключно на питання донарахування належних податків до бюджету, без оцінки сутності господарської операції. Вирішення проблеми вбачається у спрямуванні контролю на дотримання в цілому митного законодавства; 2) недостатній рівень кваліфікації аудиторів, які реалізують на практиці перевірки у вигляді постаудиту; 3) ненадання контрольних повноважень щодо здійснення постаудиту митниціям; 4) виключно фіскальний характер постаудиту та невиконання функцій інструменту спрощення міжнародної торгівлі.

Постаудит як метод наступного митного контролю має бути частиною єдиної контрольної системи методів, що передбачає його впровадження одночасно з методами превентивного та поточного контролю. В центрі превентивного митного контролю має бути система управління ризиками, яка попереджує порушення митного законодавства, поточного контролю – контрольні процедури, здійснювані на етапі митного оформлення товарів та інших цінностей (огляд, документальну перевірку, фактичну перевірку тощо), постаудиту – документальна перевірка, орієнтована на перевірку дотримання митного законодавства в цілому. Така пропозиція обумовлена також і Положеннями міжнародних угод, наприклад, угодою про Асоціацію з ЄС, у якій запропоновано використовувати сучасні методи митного контролю (зокрема, оцінка ризиків, контроль після випуску товарів, аудит суб'єктів господарювання).

Наявність зазначених вище загроз, обумовлених недосконалістю механізму митного контролю в країні, спричиняє значний вплив на систему фінансової безпеки країни. Зокрема під час визначення показників державного бюджету на 2019 р. враховано зростання імпорту товарів і послуг – на 9,1 %. Фактично, за даними НБУ, імпорт збільшився на 7 %. Необґрунтований прогноз зростання імпорту товарів і послуг призвів, за оцінкою Рахункової палати, до недонадходження 8,4 млрд грн доходів державного бюджету у 2019 р.

Наслідки дії перерахованих загроз також спостерігаються і у 2020 р. За даними звіту Рахункової палати, доходи загального фонду державного бюджету в I кварталі 2020 р. не виконано на 27 млрд грн (на 13 %), з них за платежами, контроль за справлянням яких здійснює Державна митна служба, – на 20 млрд грн. Частка платежів, що контролюються митними органами, і, насамперед, сплачується під час ввезення товарів на митну територію України, в доходах загального фонду державного бюджету, порівняно з I кварталом 2019 р., зменшилася на 6,8 % та становить 35,6 %. Також на суму 19 млрд грн (24,2 %) у I кварталі 2020 р. не виконано плановий показник ПДВ із ввезених на митну територію України товарів, що становив 37,6 % запланованих доходів загального фонду. У планових розрахунках суми доходів, затверджених Законом України «Про державний бюджет на 2020 рік», прогнозоване зростання обсягу імпорту товарів визначено на рівні 11,3 %, тоді як фактичне значення цього показника у I кварталі 2020 р. скоротилося на 3,9 %, що спричинило недонадходження 9,5 млрд грн суми цього податку до бюджету. Аналогічно: ненадходження акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції) у I кварталі 2020 р. менше запланованого показника на 2 млрд грн (на 15,2 %). Зокрема, план акцизного податку з вироблених в Україні тютюнових виробів не виконано на 1,4 млрд грн, або на 13,0 %.

Один із складових показників бюджетної безпеки у 2019 р. (співвідношення обсягу сукупних платежів із обслуговування і погашення державного боргу до доходів державного бюджету) збільшився, порівняно з 2018 р, на 8,8 % (до 47 %), що в три рази перевищує критичний рівень (16 %), встановлений законодавчо. Це є наслідком впливу на фінансову безпеку всього комплексу перерахованих у таблиці 2 загроз, зокрема неефективного нормативно-правового забезпечення у податковій сфері (в тому числі, митній), прорахунків у плануванні бюджетних надходжень, неефективності управлінських рішень тощо. Нівелювання негативного впливу означених загроз можливе через функціонування та розвиток складових механізму митного контролю, спрямованого на їх попередження та уникнення.

Висновки та перспективи подальших наукових досліджень. За результатами дослідження ідентифіковано потенційні загрози системі фінансової безпеки держави у митній сфері, диференційовані за складовими механізму митного контролю, що надало можливість виокремити загрози: суб'єктно-об'єктної складової та її забезпечення (організаційного, нормативно-правового, кадрового та інформаційного); загрози, пов'язані з обранням та застосуванням контрольних методів; загрози, обумовлені функціонуванням блоку оцінки результатів контролю з позиції дотримання встановлених індикаторів та індикаторів фінансової безпеки і блоку прийняття управлінського рішення за результатами проведеного митного контролю. Така ідентифікація сприятиме в подальшому розробці

заходів нівелювання негативного впливу означених загроз через удосконалення та розвиток складових механізму митного контролю, спрямованого на їх попередження та уникнення.

Перспективи подальших наукових досліджень пов'язані з визначенням впливу означених загроз на індикатори та показники фінансової безпеки держави.

Список використаної літератури:

1. *Boyes W.* Economics / *W.Boyes, M.Melvin.* – 9th ed. – South-Western, Cengage Learning, 2013. – P. 371.
2. *Бурцев В.* Факторы финансовой безопасности России / *В.Бурцев* // Менеджмент в России и за рубежом. – 2001. – № 1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.cfin.ru/press/management/2001-1/burtsev.shtml> 5.
3. *Виговська Н.Г.* Місце зовнішнього державного фінансового контролю у національній контрольній системі України / *Н.Г. Виговська, А.Ю. Славіцька* // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки. – 2016. – № 4 (78). – С. 219–228.
4. *Гулько К.І.* Сервісна функція митних органів: потенціал теоретичного аналізу / *К.І. Гулько* // Економічний вісник. – 2018. – № 1. – С. 69–74.
5. *Денисенко С.І.* Міжнародно-правові стандарти спрощення та гармонізації митних процедур у сфері міжнародної торгівлі : дис. на здоб. наук. ступ. к.ю.н. : спец. 12.00.11 «Міжнародне право» / *С.І. Денисенко.* – Одеса, 2015.
6. Закон України від 05.07.1994 № 80/94-ВР «Про захист інформації в інформаційно-телекомунікаційних системах» / Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80/94-%D0%B2%D1%80#Text>.
7. Закон України «Про єдиний збір, який справляється у пунктах пропуску (пунктах контролю) через державний кордон України» : зі змінами, внесеними згідно із Законом № 2530-VIII від 06.09.2018 / Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 1999. – № 51.
8. Звіт Рахункової палати «Про результати аудиту ефективності виконання повноважень державними органами щодо забезпечення контролю за дотриманням суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності вимог валютного законодавства» ; затв. рішенням РПУ від 26.06.2018 № 15-5 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2018/15-5_2018/zvit_15-5_2018.pdf.
9. Звіт Рахункової палати «Про результати аудиту ефективності та обґрунтованості застосування податкових пільг з податку на додану вартість за операціями з постачання та ввезення на митну територію України лікарських засобів і медичних виробів» ; затв. рішенням РПУ від 06.03.2018 № 4-6 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2018/4-6_2018/Zvit_4-6_2018.pdf.
10. Звіт Рахункової палати «Про результати аудиту ефективності функціонування системи електронного адміністрування реалізації пального з метою контролю за надходженням акцизного податку» ; затв. рішенням РПУ від 11.09.2018 № 23-2 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2018/23-2_2018/Zvit_23-2_2018.pdf.
11. Звіт Рахункової палати «Про результати аудиту ефективності використання державних коштів, спрямованих на досягнення цілей Базельської конвенції про контроль за транскордонними перевезеннями небезпечних відходів та їх видаленням» ; затв. рішенням РПУ від 03.12.2019 № 36-3 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2019/36-3_2019/Zvit_36-3_2019.pdf.
12. Звіт Рахункової палати «Про результати аналізу ефективності виконання державними органами повноважень в частині контролю за дотриманням вимог податкового та митного законодавства при наданні гуманітарної допомоги» ; затв. рішенням РПУ від 10.03.2020 № 5-4 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2020/5-4_2020/Zvit_5-4_2020.pdf.
13. Звіт Рахункової палати «Про результати аудиту ефективності управління Міністерством енергетики та вугільної промисловості України об'єктами державної власності у сфері транзиту, експорту та імпорту енергоносіїв» ; затв. рішенням РПУ від 19.12.2017 № 26-5. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2017/26-5_2017/zvit_26-5_2017.pdf.
14. Звіт Рахункової палати «Про результати аудиту ефективності планування та результативності контролю за повнотою нарахування і своєчасністю надходжень єдиного збору, який справляється у пунктах пропуску (пунктах контролю) через державний кордон України» ; затв. рішенням РПУ від 09.07.2019 № 17-1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2019/17-1_2019/Zvit_17-1_2019.pdf.
15. Звіт Рахункової палати «Про результати аудиту обґрунтованості планування та результативності контролю за повнотою нарахування і своєчасністю надходжень акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів до Державного бюджету України» ; затв. рішенням РПУ від 22.10.2019 № 29-2 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2019/29-2_2019/zvit_29-2_2019.pdf.
16. Звіт Рахункової палати «Про результати аналізу обґрунтованості планування (прогнозування) надходжень акцизного податку до державного бюджету» ; затв. рішенням РПУ від 13.09.2017 № 18-6 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2017/18-6_2017/Zvit_18-2017.pdf.
17. Звіт Рахункової палати «Про результати аудиту ефективності використання органами державного управління коштів державного бюджету на заходи з реформування системи управління державними фінансами» ; затв. рішенням РПУ від 20.08.2019 № 20-7 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2019/20-7_2019/Zvit_20_2019.pdf.
18. Звіт Рахункової палати «Про результати аудиту ефективності виконання органами Державної фіскальної служби України повноважень у сфері державної митної справи та боротьби з правопорушеннями під час

- застосування митного законодавства»; затв. рішенням РПУ від 30.05.2017 № 12-3 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2017/12-3_2017/zvit_12-3_2017.pdf.
19. Звіт Рахункової палати «Про результати аудиту ефективності планування та повноти надходжень акцизного податку з пива до державного бюджету»; затв. рішенням РПУ від 13.09.2016 № 17-6 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2016/zvit_17-6_2016/Zvit_17-6.pdf.
 20. Звіт Рахункової палати «Про результати аудиту ефективності виконання повноважень територіальними органами Державної фіскальної служби у Одеській, Миколаївській та Херсонській областях в частині контролю за повнотою нарахування та своєчасністю сплати до державного бюджету митних платежів суб'єктами підприємницької діяльності»; затв. рішенням РПУ від 30.06.2016 № 13-5 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2016/zvit_13-5_2016/Zvit_13-5.pdf.
 21. Звіт Рахункової палати «Про результати аудиту ефективності виконання повноважень територіальними органами Державної фіскальної служби у Дніпропетровській та Запорізькій областях за дотриманням суб'єктами господарювання, які здійснюють зовнішньоекономічну діяльність, законодавства України з питань державної митної справи»; затв. рішенням РПУ від 22.03.2016 № 5-7 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2016/zvit_5-7_2016/Zvit_5-7.pdf.
 22. *Єрмошенко М.М.* Фінансова безпека держави: національні інтереси, реальні загрози, стратегія забезпечення / *М.М. Єрмошенко*. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2001. – 309 с.
 23. *Каленський М.М.* Оновлена митна служба України: Крок за кроком до Європейських стандартів / *М.М. Каленський* // Митниця. – 2004. – № 2. – С. 2–4.
 24. Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua>.
 25. Офіційний сайт Державної фіскальної служби [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/media-tsentr/novini/378510.html>.
 26. Про схвалення концептуальних напрямів реформування системи органів, що реалізують державну податкову та митну політику : Розпорядження КМУ від 27.12.2018 № 1101-р / Кабінет Міністрів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1101-2018-%D1%80>.
 27. Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки : Розпорядження КМУ від 08.02.2017 № 142-р / Кабінет Міністрів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-%D1%80#Text>.
 28. *Schinasi G.J.* Defining Financial Stability / *G.J. Schinasi* // IMF Working Paper. – 2004. – October. – 19 p.

References:

1. Boyes, W. and Melvin, M. (2013), *Economics*, 9th ed., South-Western, Cengage Learning, 371 p.
2. Burtsev, V. «Faktory finansovoi bezopasnosti Rossii», *Menedzhment v Rossii i za rubezhom*, No. 1, [Online], available at: <https://www.cfin.ru/press/management/2001-1/burtsev.shtml>
3. Vygovs'ka, N.G. and Slavic'ka, A.Ju. (2016), «Misce zovnishn'ogo derzhavnogo finansovogo kontrolju u nacional'nij kontrol'nij systemi Ukraïny», *Visnyk Zhytomyr'skogo derzhavnogo tehnologichnogo universytetu*, serija *Ekonomichni nauky*, No. 4 (78), pp. 219–228.
4. Gun'ko, K.I. (2018), «Servisna funkcija mytnyh organiv: potencial teoretychnogo analizu», *Ekonomichnyj visnyk*, No. 1, pp. 69–74.
5. Denysenko, S.I. (2015), «Mizhnarodno-pravovi standarty sproshhennja ta garmonizacii' mytnyh procedur u sferi mizhnarodnoi' torgivli», Ph.D. Thesis, spec. 12.00.11 «Mizhnarodne pravo», Odesa.
6. Verhovna Rada Ukraïny, *Pro zahyst informacii' v informacijno-telekomunikacijnyh systemah*, Zakon Ukraïny vid 05.07.1994 No. 80/94-VR, [Online], available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80/94-%D0%B2%D1%80#Text>
7. Verhovna Rada Ukraïny (1999), *Pro jedyjnyj zbir, jakyj spravljajet'sja u punktah propusku (punktah kontrolju) cherez derzhavnyj kordon Ukraïny*, Zakon Ukraïny zi zminamy, vnesenymy zgidno iz Zakonom No. 2530-VIII vid 06.09.2018, *Vidomosti Verhovnoi' Rady Ukraïny (VVR)*, No. 5.
8. Rahunkova palata Ukraïny (2018), *Pro rezul'taty audytu efektyvnosti vykonannja povnovazhen' derzhavnymy organamy shhodo zabezpechennja kontrolju za dotrymannjam sub'jektamy zovnishn'oekonomichnoi' dijal'nosti vymog valjutnogo zakonodavstva*, zvit, zatv. rishennjam RPU vid 26.06.2018 No. 15-5, [Online], available at: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2018/15-5_2018/zvit_15-5_2018.pdf
9. Rahunkova palata Ukraïny (2018), *Pro rezul'taty audytu efektyvnosti ta obg'runtovanosti zastosuvannja podatkovykh pil'g z podatku na dodanu varist' za operacijamy z postachannja ta vvezennja na mytnu terytoriju Ukraïny likars'kyh zasobiv i medychnyh vyrobiv*, zvit, zatv. rishennjam RPU vid 06.03.2018 No. 4-6, [Online], available at: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2018/4-6_2018/Zvit_4-6_2018.pdf
10. Rahunkova palata Ukraïny (2018), *Pro rezul'taty audytu efektyvnosti funkcionuvannja systemy elektronnoho administruvannja realizacii' pal'nogo z metoju kontrolju za nadhodzhennjam akcyznogo podatku*, zvit, zatv. rishennjam RPU vid 11.09.2018 No. 23-2, [Online], available at: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2018/23-2_2018/Zvit_23-2018.pdf
11. Rahunkova palata Ukraïny (2019), *Pro rezul'taty audytu efektyvnosti vykorystannja derzhavnyh koshtiv, sprjamovanyh na dosjagnennja cilej Bazel's'koi' konvencii' pro kontrol' za transkordonnymy perevezennjami nebezpechnykh vidhodiv ta i'h vydalennjam*, zvit, zatv. rishennjam RPU vid 03.12.2019 No. 36-3, [Online], available at: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2019/36-3_2019/Zvit_36-3_2019.pdf
12. Rahunkova palata Ukraïny (2020), *Pro rezul'taty analizu efektyvnosti vykonannja derzhavnymy organamy povnovazhen' v chastyni kontrolju za dotrymannjam vymog podatkovogo ta mytnogo zakonodavstva pry nadanni humanitarnoi' dopomogy*, zvit, zatv. rishennjam RPU vid 10.03.2020 No. 5-4, [Online], available at: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2020/5-4_2020/Zvit_5-4_2020.pdf

13. Rahunkova palata Ukrai'ny (2017), *Pro rezul'taty audytu efektyvnosti upravlinnja Ministerstvom energetyky ta vugil'noi' promyslovosti Ukrai'ny ob'ektamy derzhavnoi' vlasnosti u sferi tranzytu, eksportu ta importu energonosii'v*, zvit, zatv. rishennjam RPU vid 19.12.2017 No. 26-5, [Online], available at: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2017/26-5_2017/zvit_26-5_2017.pdf
14. Rahunkova palata Ukrai'ny (2019), *Pro rezul'taty audytu efektyvnosti planuvannja ta rezul'tatyvnosti kontrolju za povnotoju narahuvannja i svojechasnistju nadhodzen' jedynogo zboru, jakyj spravljajet'sja u punktah propusku (punktah kontrolju) cherez derzhavnyj kordon Ukrai'ny*, zvit, zatv. rishennjam RPU vid 09.07.2019 No. 17-1, [Online], available at: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2019/17-1_2019/Zvit_17-1_2019.pdf
15. Rahunkova palata Ukrai'ny (2019), *Pro rezul'taty audytu obg'runtovanosti planuvannja ta rezul'tatyvnosti kontrolju za povnotoju narahuvannja i svojechasnistju nadhodzen' akcyznogo podatku z tjtjumu ta tjtjunosy vyrobiv do Derzhavnogo bjudzhetu Ukrai'ny*, zvit, zatv. rishennjam RPU vid 22.10.2019 No. 29-2, [Online], available at: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2019/29-2_2019/zvit_29-2_2019.pdf
16. Rahunkova palata Ukrai'ny (2017), *Pro rezul'taty analizu obg'runtovanosti planuvannja (prognozuvannja) nadhodzen' akcyznogo podatku do derzhavnogo bjudzhetu*, zvit, zatv. rishennjam RPU vid 13.09.2017 No. 18-6, [Online], available at: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2017/18-6_2017/Zvit_18-2017.pdf
17. Rahunkova palata Ukrai'ny (2019), *Pro rezul'taty audytu efektyvnosti vykorystannja organamy derzhavnogo upravlinnja koshtiv derzhavnogo bjudzhetu na zahody z reformuvannja systemy upravlinnja derzhavnymy finansamy*, zvit, zatv. rishennjam RPU vid 20.08.2019 No. 20-7, [Online], available at: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2019/20-7_2019/Zvit_20-2019.pdf
18. Rahunkova palata Ukrai'ny (2017), *Pro rezul'taty audytu efektyvnosti vykonannja organamy Derzhavnoi' fiskal'noi' sluzhby Ukrai'ny povnovazhen' u sferi derzhavnoi' mytnoi' spravy ta borot'by z pravoporushennjamy pid chas zastosuvannja mytnogo zakonodavstva*, zvit, zatv. rishennjam RPU vid 30.05.2017 No. 12-3, [Online], available at: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2017/12-3_2017/zvit_12-3_2017.pdf
19. Rahunkova palata Ukrai'ny (2016), *Pro rezul'taty audytu efektyvnosti planuvannja ta povnoty nadhodzen' akcyznogo podatku z pyva do derzhavnogo bjudzhetu*, zvit, zatv. rishennjam RPU vid 13.09.2016 No. 17-6, [Online], available at: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2016/zvit_17-6_2016/Zvit_17-6.pdf
20. Rahunkova palata Ukrai'ny (2016), *Pro rezul'taty audytu efektyvnosti vykonannja povnovazhen' terytorial'nymy organamy Derzhavnoi' fiskal'noi' sluzhby u Odes'kij, Mykolai'vs'kij ta Herson'skij oblastjah v chastyni kontrolju za povnotoju narahuvannja ta svojechasnistju splaty do derzhavnogo bjudzhetu mytnyh platezhiv sub'jektamy pidpryjemny'koi' dijalnosti*, zvit, zatv. rishennjam RPU vid 30.06.2016 No. 13-5, [Online], available at: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2016/zvit_13-5_2016/Zvit_13-5.pdf
21. Rahunkova palata Ukrai'ny (2016), *Pro rezul'taty audytu efektyvnosti vykonannja povnovazhen' terytorial'nymy organamy Derzhavnoi' fiskal'noi' sluzhby u Dnipropetrovs'kij ta Zaporiz'kij oblastjah za dotrymannjam sub'jektamy gospodarjuvannja, jaki zdijsnjujut' zovnishn'oekonomichnu dijalnist', zakonodavstva Ukrai'ny z pytan' derzhavnoi' mytnoi' spravy*, zvit, zatv. rishennjam RPU vid 22.03.2016 No. 5-7, [Online], available at: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2016/zvit_5-7_2016/Zvit_5-7.pdf
22. Jermoshenko, M.M. (2001), *Finansova bezpeka derzhavy: nacional'ni interesy, real'ni zagrozy, strategija zabezpechennja*, Kyi'v. nac. torg.-ekon. un-t, K., 309 p.
23. Kalens'kyj, M.M. (2004), «Onovlena mytna sluzhba Ukrai'ny: Krok za krokom do Jevropejs'kyh standartiv», *Mytnycja*, No. 2, pp. 2–4.
24. Oficijnyj sajt Derzhavnoi' sluzhby statystryky Ukrai'ny, [Online], available at: <http://www.ukrstat.gov.ua>
25. Oficijnyj sajt Derzhavnoi' fiskal'noi' sluzhby, [Online], available at: <http://sfs.gov.ua/media-tsentr/novini/378510.html>
26. Kabinet Ministriv Ukrai'ny (2018), «Pro shvalennja konceptual'nyh naprjamiv reformuvannja systemy organiv, shho realizujut' derzhavnu podatkovu ta mytnu polityku», *Rozporjadzhennja KМУ* vid 27.12.2018 No. 1101-r, [Online], available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1101-2018-%D1%80>
27. Kabinet Ministriv Ukrai'ny (2017), «Pro shvalennja Strategii' reformuvannja systemy upravlinnja derzhavnymy finansamy na 2017–2020 roky», *Rozporjadzhennja KМУ* vid 08.02.2017 No. 142-r, [Online], available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-%D1%80#Text>
28. Schinasi, G.J. (2004), «Defining Financial Stability», *IMF Working Paper*, October, 19 p.

Петрук Олександр Михайлович – доктор економічних наук, професор, професор кафедри фінансів і кредиту Державного університету «Житомирська політехніка».

Наукові інтереси:

- проблеми бухгалтерського обліку та контролю;
- фінансова безпека.

Костишин Юрій Сергійович – аспірант кафедри фінансів і кредиту Державного університету «Житомирська політехніка».

Наукові інтереси:

- фінансова безпека;
- митний контроль.

Стаття надійшла до редакції 20.03.2020.