

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ ФІНАНСІВ
Кафедра податків і фіскальної політики

Свіріпа Олена Олександрівна

**Діагностика виконання бюджетних завдань митними
інституціями в Україні**

Спеціальність 8.03050801 – Фінанси і кредит

Магістерська програма «Фінанси в системі митних органів»

Студентка групи ФМОзм – 51

Свіріпа О.О.

Науковий керівник:
к.е.н., доцент
Герчаківський С.Д.

Дипломну роботу допущено

до захисту

«__» _____ 2014 р.

Завідувач кафедри податків і

фіскальної політики, д.е.н., професор

Крисоватий А. І. _____

РЕЗЮМЕ

Дипломна робота виконана на 104 сторінках. Аналітична частина роботи представлена в 26 рисунках, 7 таблицях. Список використаних джерел налічує 80 одиниць.

Метою дослідження є наукове обґрунтування та розробка практичних пропозицій щодо покращення діяльності органів доходів і зборів в Україні щодо виконання бюджетних завдань, зокрема справляння митних платежів.

Об'єктом дослідження є теоретичні та організаційні аспекти функціонування митних органів щодо виконання фіскальної функції держави.

Предметом дослідження є практика митного адміністрування та проведення контрольних процедур на прикладі Ягодинської митниці.

Одержані висновки та наукова новизна полягає у систематизації теоретичних підходів щодо обґрунтування фіскальної функції митних органів, дослідження практичних аспектів митного адміністрування на прикладі Ягодинської митниці Міндоходів.

Ключові слова: виконання бюджетних завдань, митне адміністрування, митні платежі.

ABSTRACT

Diploma work is executed on 104 pages. Analytical part of work is presented in 26 pictures, 7 tables. The list of the used sources counts 80 units. A research aim are a scientific ground and development of practical suggestions in relation to the improvement of activity of organs of accosts and collections in Ukraine in relation to implementation of budgetary tasks, in particular production of custom payments. A research object are theoretical and organizational aspects of functioning of custom authorities in relation to implementation of fiscal function of the state. The article of research are practice of custom administration and realization of control procedures on the example of Iagodin custom. Got conclusions and scientific novelty consists in systematization of theoretical approaches in relation to the ground of fiscal function of custom authorities, research of practical aspects of custom administration on the example of Iagodin custom. Keywords: implementation of budgetary tasks, custom administration, custom payments.

АНОТАЦІЯ

Свіріпа О.О. Діагностика виконання бюджетних завдань митними інституціями в Україні. – Рукопис. Дослідження на здобуття освітньо-кваліфікаційного рівня «магістр» за спеціальністю 8.03050801 «Фінанси і кредит», спеціалізація «Фінанси в системі митних органів». ТНЕУ. Тернопіль, 2014.

В дипломній роботі автор дослідив теоретичні основи митно-тарифного регулювання, проаналізувала організаційні аспекти діяльності митних органів та справляння митних платежів. В другому розділі автор на прикладі статистичних матеріалів Ягодинської митниці аналізує особливості справляння митних платежів. В третьому розділі автором проаналізовано шляхи удосконалення виконання бюджетних завдань митними інституціями через мотиваційні механізми та мінімізацію ризиків.

ANNOTATION

Sviripa O.O. Diagnostics of implementation of budgetary tasks by custom institutes in Ukraine. It is Manuscript. Research on the receipt of educationally-qualifying level master's "degree" after specialty 8.03050801 "Finances and credit", specialization "Finances in the system of custom authorities". TNEU. Ternopil, 2014.

In diploma work an author investigated theoretical bases of the custom-tariff adjusting, analyzed the organizational aspects of activity of custom authorities and production of custom payments. In the second division an author on the example of statistical materials of Iagodin custom analyses the features of production of custom payments. In the third division an author is analyze the ways of improvement of implementation of budgetary tasks by custom institutes through motivational mechanisms and minimization of risks.

Зміст

ВСТУП.....	5
Розділ I. Теоретичні основи митно-тарифного регулювання у сфері	
ЗЕД.....	8
1.1. Інституційне забезпечення виконання бюджетних завдань в Україні.....	18
1.2. Теоретичні постулати митного оподаткування та його характеристика.....	32
Висновки до розділу 1	
Розділ 2. Діагностика виконання завдань щодо акумуляції бюджетних ресурсів в Україні.....	44
2.1. Стан виконання доходної бази в бюджетній сфері держави.....	44
2.2. Адміністрування митних платежів та його фіскальна результативність.....	52
2.3. Контрольні процедури митних інституцій та особливості їх проведення.....	62
Висновки до розділу 2	
Розділ 3. Орієнтири вдосконалення виконання бюджетних завдань митними органами України.....	72
3.1 Мотиваційні аспекти покращення діяльності митної служби держави.....	72
3.2 Ризики інституційного забезпечення виконання бюджетних завдань та їх мінімізація.....	81
Висновки до розділу 3	
Висновки та пропозиції.....	92
Список використаних джерел	97

ВСТУП

Актуальність дослідження. Важливим інструментом наповнення доходної бази бюджету залишається податковий механізм, який є одним з дієвих регуляторів зовнішньої політики держави у сфері міжнародних торговельно-економічних операцій. Адже підвищення конкурентоспроможності національної економіки в напрямку її інноваційно-інвестиційного розвитку неможливе без ефективного державного регулювання діяльності вітчизняних підприємств на світових товарних ринках.

Тому в умовах світових інтеграційних процесів засоби впливу державних механізмів на сферу ЗЕД залишаються, з одного боку, вагомим чинником забезпечення економічної безпеки країни, а з іншого - спрямовані на реалізацію захисту та підтримки вітчизняних учасників експортно-імпортних операцій у просуванні на зовнішніх ринках. За таких обставин зростає роль податкового регулювання зовнішньоторговельних операцій як однієї із форм державного втручання у фінансово-господарську діяльність господарюючих суб'єктів.

Питання управління, регулювання ЗЕД та функціонування фіскальних органів досліджувалися багатьма вітчизняними науковцями, а саме. Г. Дроздовою, О. Кириченко, В. Дідківським, А. Кредисовим, Ю. Макогон, А. Мазаракі, І. Багровою. Теоретичним та прикладним аспектам методів митно-тарифного регулювання міжнародної торгівлі приділяли увагу такі економісти, як П. Пашко, Т. Ліпіхіна, О. Єгоров, Ю. Петруня, Ф. Верба та інші.

Адміністративна реформа України періоду 2012-2013 рр. здійснила дієвий та конструктивний процес реформування системи національних митних органів, внаслідок чого була повністю реорганізована, як самостійна одиниця органів виконавчої влади, Державна митна служба України. Результатом цього стала чіткість та зваженість у зрозумінні органами доходів і зборів, що реалізують державну митну справу, своїх службових завдань та реалізації своїх виконавських функцій з наповненням митними платежами загального чи спеціального фондів Державного бюджету України. При цьому добре відомий нам термін «митні органи» було змінено на термін «органи доходів і зборів».

Процес правової інтеграції терміну «митні органи» у термін «органи доходів і зборів» обумовлює актуальність цього дослідження.

Теоретичними та практичними питаннями щодо розвитку, діяльності, функціонування митних органів України (реорганізованих на сьогодні) опікувались провідні вчені та практичні діячі: С.В. Ківалов, Є.В. Додін, Б.А. Кормич, П.В. Пашко, Д.В. Приймаченко, В.В. Прокопенко, О.П. Федотов, О.О. Зотенко та інші.

Метою дипломної роботи є наукове обґрунтування та розробка практичних пропозицій щодо покращення діяльності органів доходів і зборів в Україні щодо виконання бюджетних завдань, зокрема справляння митних платежів.

Для досягнення мети дослідження було поставлено та вирішено наступні задачі теоретичного, методологічного та практичного характеру:

- охарактеризувати теоретичні особливості митно-тарифного регулювання;
- розкрити сутність організаційного забезпечення процесу мобілізації бюджетних ресурсів;
- дослідити сутність митного оподаткування та його елементи;
- здійснити аналіз тенденцій виконання доходної бази бюджетів в Україні;
- проаналізувати особливості адміністрування митних платежів на прикладі Ягодинської митниці;
- відслідкувати практичні аспекти проведення контрольних процедур митними органами;
- визначити шляхи вдосконалення процесу виконання бюджетних завдань, зокрема через задіяння мотиваційних чинників;
- дослідити сутність ризиків митної системи та охарактеризувати їх особливості.

Об'єктом дослідження є теоретичні та організаційні аспекти функціонування митних органів щодо виконання фіскальної функції держави.

Предметом дослідження є практика митного адміністрування та проведення контрольних процедур на прикладі Ягодинської митниці.

В процесі дослідження було використано закони України, постанови Кабінету Міністрів України, укази Президента України стосовно проблем функціонування органів і доходів, міжнародні економічні угоди, нормативні документи Міністерства доходів і зборів України. В процесі роботи над дипломною роботою вивчено та узагальнено теоретичні положення, що стосуються проблеми дослідження, викладені в монографіях і наукових публікаціях вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів.

Інформаційною основою роботи стали статистичні дані Міністерства доходів і зборів, Державної служби статистики та Ягодинської митниці Міндоходів, офіційні звіти та аналітичні публікації провідних міжнародних економічних організацій.

Наукова новизна проведеного дослідження полягає у систематизації теоретичних підходів щодо обґрунтування фіскальної функції митних органів, дослідження практичних аспектів митного адміністрування на прикладі Ягодинської митниці Міндоходів.

Апробація результатів дослідження мала місце на Науково-практичній студентській конференції «Фіскальна політика України в умовах євроінтеграційних процесів», яка відбулася в м. Тернопіль 3 квітня 2014 року.

Виходячи з логіки дослідження, поставленої мети та окреслених завдань, визначено структуру роботи, яка складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел.

Дипломна робота виконана на 104 сторінках. Аналітична частина роботи представлена в 26 рисунках, 7 таблицях. Список використаних джерел налічує 80 одиниць.

Розділ I

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ МИТНО-ТАРИФНОГО РЕГУЛЮВАННЯ У СФЕРІ ЗЕД

1.1. Інституційне забезпечення виконання бюджетних завдань в Україні

Однією з умов забезпечення функціонування держави та виконання покладених на неї завдань є здійснення уповноваженими державними органами ефективної податкової та митної діяльності. За влучним висловлюванням О. О. Бандурки, оподаткування є формою участі приватної власності окремих громадян у суспільному житті [16, 8].

Реорганізація і ліквідація органів державної влади - постійні явища у суспільно-державному житті, проте проблемою є визначення правового статусу, окреслення меж компетенції, своєчасне узгодження зв'язків між органами і коректування норм «статусних» документів. Слід погодитися із Ю.О. Тихомировим, що компетенція — це комплекс легально встановлених способів здійснення публічних функцій, що складається із власне компетенційних елементів (предмети відання як юридично-визначені сфери і об'єкти впливу та владні повноваження як гарантована законом міра прийняття рішень) та супутніх елементів (цілі як довгострокова нормативна орієнтація, що виражається у неперервному процесі вирішення завдань шляхом здійснення компетенції), що реалізується шляхом діяльності і забезпечується публічно-правовими засобами [22, 55-56]. Зміна компетенції відбувається у зв'язку із оптимізацією системи державних органів, модифікацією їх структури, статусу, завдань, взаємовідносин. Так, Указом Президента України від 24.12.2012 №726/2012 було утворено Міністерство доходів і зборів України (далі — Міндоходів України) шляхом реорганізації Державної податкової служби України (ДПС України) та Державної митної служби України, з покладенням на

Міндоходів України функції з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

На початок 2014 року структура центрального апарату Міндоходів України складається з 26 департаментів та управлінь (рис. 1.4).

Метою об'єднання податкової та митної служб є оптимізація та раціоналізація процесу сплати податків, зменшення додаткових адміністративних витрат, узгодженість дій органів влади у регулюванні підприємницької діяльності, збільшення суми отриманих податків без підвищення рівня податкового тиску на платників податку, покращення якості наданих послуг та застосування дієвих методів боротьби з ухиленням від оподаткування.

Однак особливістю реформування цих органів в Україні є створення центрального органу виконавчої влади (далі - ЦОВВ) у формі самостійного відомства, рівного за правовим статусом із Міністерством фінансів України (надалі — Мінфін України). Вважаємо, що поява нового міністерства через еkleктичний характер повноважень у рамках його компетенції ускладнюватиме здійснення фіскальної функції держави та сприятиме її розсередженню у різних органах, що, у свою чергу впливатиме на ефективність її здійснення.

У світовій практиці використовують різні варіанти організації податкового адміністрування, основним завданням яких є створення ефективної системи оподаткування, а також забезпечення належного рівня свідомості платників податків щодо виконання обов'язку сплачувати податки і збори. Серед них виділяють: органи, які відповідають за здійснення податкової політики; органи, які безпосередньо стягують податки і збори і контролюють їх сплату; органи, що володіють окремими повноваженнями в податковій сфері.

Визначення податкової (фіскальної) політики у більшості країн є прерогативою найвищих органів представницької або виконавчої влади. Безпосередньо ж фіскальну політику в більшості країн здійснюють органи виконавчої влади, на які покладені функції управління державними доходами або фінансами. Наприклад, у Франції податкову політику проводить Міністерство економіки та фінансів, в Греції — Міністерство фінансів, в

Казахстані — Міністерство фінансів, в Швейцарії — Федеральний департамент фінансів.

Згідно з Указом Президента України від 18.03.2013 № 141/2013 серед основних завдань Міндоходів України — забезпечення формування єдиної державної податкової, державної митної політики в частині адміністрування податків і зборів, митних платежів та реалізація єдиної державної податкової, державної митної політики, а також боротьба з правопорушеннями під час застосування податкового та митного законодавства, здійснення в межах своїх повноважень контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків і зборів та інших платежів.

У зв'язку з вищезазначеним Указом було внесено зміни до Положення про Міністерство фінансів України, затвердженого Указом Президента України від 08.04.2011 № 446/ 2011, відповідно до яких Мінфін України є головним органом у системі центральних органів виконавчої влади з формування та забезпечення реалізації державної фінансової, бюджетної, а також податкової і митної політики (крім адміністрування податків, зборів, митних платежів та реалізації податкової і митної політики). Отже, водорозділ повноважень між двома міністерствами проходить по лінії формування та реалізації державної політики в частині адміністрування податків і зборів.

Податкове адміністрування — це напрям діяльності податкових та інших уповноважених органів у сфері податкових правовідносин (у тому числі органів податкового контролю) для досягнення цілей податкової політики на конкретному етапі. Податкове адміністрування є підсистемою управління податковою системою, що у свою чергу включає до себе розробку податкового законодавства, визначення суб'єктів та об'єктів податкових правовідносин та передбачає прогнозування стану податкової системи (аналіз тенденцій і розробка і внесення змін до податкового законодавства), планування розвитку податкової системи у взаємозв'язку із розвитком бюджетної системи і економіки в цілому, регулювання податкового процесу, аналіз і контроль. Податкове адміністрування здійснюють переважно податкові органи та

Міністерство фінансів (розробка заходів, що реалізують фіскальну і регулюючу функцію податків) [20, 346].

Державне регулювання і державне управління спрямовані на досягнення однієї мети управління: впорядкування соціальних об'єктів та соціальних процесів, переведення їх з одного стану в інший, однак, якщо державне управління передбачає насамперед організуючий і розпорядчий вплив на об'єкти управління шляхом використання певних повноважень, то державне регулювання — не тільки вплив на об'єкти управління, а й на суспільне середовище цих об'єктів. Причому державне регулювання передбачає декілька варіантів майбутньої діяльності керованих об'єктів, створюючи можливість діяти найбільш ефективно [13, 66]. Одні вчені вважають, що державне регулювання є однією із функцій державного управління [15, 393], інші розглядають їх як тотожні поняття, а відмінність проходить по лінії ступеня впливу керуючого на керованого та рівня підлеглості або відсутності підлеглості [14, 17]. Управління визначає траєкторію руху в цілому, здійснюється у сферах, де необхідним є забезпечення першочергової реалізації публічних інтересів, а регулювання направлене на коректування, зміни заданої траєкторії у взаємозв'язку із існуючими умовами та вимогами з метою досягнення балансу публічних і приватних інтересів.

Серед науковців немає єдиної позиції щодо співвідношення термінів «адміністрування» та «контроль». Одні вчені вважають, що контроль є складовою адміністрування, інші стверджують, що це дві складові державного управління, а виходячи зі змісту норм ст. 40 Податкового кодексу (далі — ПК України) адміністрування і контроль є складовими частинами управління, але адміністрування стосується регулятивної його частини, а контроль — правозастосовної діяльності, зокрема застосування контрольних процедур.

Адміністрування передбачає управлінську діяльність податкових та митних органів у сфері оподаткування, що спрямована на виконання платником податку його податкового обов'язку. Так як у статті 62 ПК України окреслено способи здійснення податкового контролю, до яких віднесено ведення обліку платників податків, інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності

державної податкової служби, перевірки та звірки, то відповідно, у розділі II ПК України йдеться про адміністрування податків і зборів, яке вказує на вирішення питань, які стосуються визначення суми податкових чи грошових зобов'язань, порядку сплати платежів, податкової звітності, погашення податкового боргу тощо. Адміністрування повинно сприяти встановленню більш зручних та раціональних способів справляння податків і зборів, спрямоване на економне, ефективне їх справляння. Контроль передбачає проведення контрольних дій з метою виявлення, попередження правопорушень у сфері оподаткування. В якості суб'єктів як адміністрування, так і контролю виступають контролюючі органи — на сьогодні це Міндоходів України та його територіальні органи.

До територіальних органів Міндоходів України належать його територіальні органи в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, міжрегіональні територіальні органи (повноваження яких поширюються на кілька адміністративно-територіальних одиниць), митниці, спеціалізовані департаменти та спеціалізовані органи Міндоходів України, державні податкові інспекції в районах, містах (крім міст Києва та Севастополя), районах у містах, об'єднані та спеціалізовані державні податкові інспекції.

На нашу думку, фіскальна функція держави - нормативно-регламентований та організаційно-забезпечений напрям діяльності держави у сфері оподаткування та адміністрування податків і зборів, включно із системою контролю і притягнення до відповідальності, який здійснюється у визначених формах та за допомогою визначених методів з метою мобілізації, розподілу та використання фінансових ресурсів на вирішення поставлених перед державою завдань в інтересах всього суспільства, та який передбачає співробітництво держави та бізнесу, ефективність функціонування основних сегментів

соціальної основи сучасного суспільства і дуалізм економічної та політичної влади.

Як визначено у ст. 6 Конституції України, державна влада в Україні здійснюється на засадах її поділу на законодавчу, виконавчу та судову. Автор поділяє погляд Л. М. Ентіна, який стверджує, що в діяльності уряду реалізуються загальні та найважливіші суспільні інтереси [18, 266]. Кожний орган виконавчої влади наділений певним колом повноважень — прав і обов'язків, тобто компетенцією, яка закріплюється у нормативно-правових актах певного виду, які характеризуються як компетенційні (або «статусні»). Компетенція є головною складовою змісту правового статусу кожного органу, яка доповнюється такими важливими елементами, як його завдання, функції, характер взаємозв'язків з іншими органами, місце в ієрархічній структурі органів виконавчої влади, порядок вирішення установчих і кадрових питань тощо.

Системне забезпечення компетенції, що забезпечує її ефективність, включає у себе шість елементів: стабільність влади та її інститутів, обґрунтований вибір форми і структури органа, правильне регулювання компетенції, висока компетентність керівників посадових осіб і кадрів, достатні матеріально-фінансові ресурси, захист компетенції [21, 23-24].

Завдання (цілі) і функції органу є визначальними щодо характеру його прав і обов'язків, поряд з чим слід зазначити, що найчастіше фіксація повноважень тісно переплетена з функціями. Зокрема, повноваження доктринально визначаються як форма правового опосередкування (закріплення) функцій [11, 149-150.]. Ми поділяємо погляд Голосніченко Д.І., що повноваження - це загальне для теорії права та держави поняття, змістом якого є система прав та обов'язків, набутих у легітимний спосіб державою, місцевим самоврядуванням, державними органами і органами місцевого самоврядування, їх посадовими особами, іншими суб'єктами правовідносин з метою забезпечення можливостей, потреб та інтересів людини і громадянина, окремих соціальних груп та суспільства в цілому [17].

Так, згідно з ч. 1 ст. 1 ЗУ «Про центральні органи виконавчої влади» (надалі - ЗУ «Про ЦОВВ») систему ЦОВВ складають міністерства України та інші ЦОВВ, система ЦОВВ є складовою системи органів виконавчої влади, вищим органом якої є Кабінет Міністрів України. У ч. 2 ст. 1 цього Закону передбачено, що міністерства забезпечують формування та реалізують державну політику в одній чи декількох сферах, інші ЦОВВ виконують окремі функції з реалізації державної політики, а у ч. 1 ст. 6 зазначено, що міністерство є ЦОВВ, який забезпечує формування та реалізує державну політику в одній чи декількох визначених Президентом України сферах, проведення якої покладено на Кабінет Міністрів України Конституцією та законами України.

Норми ст. 16 ЗУ передбачають, що діяльність ЦОВВ спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України через відповідних міністрів згідно із законодавством, а ЦОВВ класифікують, виходячи з питомої ваги виконуваних ними функцій, на служби (функції з надання адміністративних послуг фізичним і юридичним особам), агентства (функції з управління об'єктами державної власності), інспекції (контрольно-наглядові функції).

Конституція України не дає чіткої відповіді стосовно видового складу ЦОВВ, використовуючи у кількох випадках загальну формулу «міністерства та інші центральні органи виконавчої влади» (ч. 5 ст. 114, ч. 3 ст. 117). У контексті Конституції ЦОВВ є безпосередньо підвідомчими уряду органами, тобто органами нижчого (щодо уряду) щабля, які забезпечують або сприяють формуванню і втіленню в життя урядової політики у відповідних сферах управління, здійснюють керівництво дорученими їм сферами і несуть відповідальність за стан їх розвитку перед Президентом України і Кабінетом Міністрів України [12, 28].

Ми поділяємо думку В. Б. Авер'янова [13, 293-294] стосовно провідної ролі міністерств у системі органів виконавчої влади, яка виявляється в тому, що: саме між міністерствами розподілені всі напрями урядової політики, по яких лише останні безпосередньо беруть участь у її формуванні і реалізації; лише міністерства мають право видавати загальнообов'язкові нормативно-правові акти на підставі безпосередньо свого правового статусу, а не

спеціального уповноваження у відповідних законах; міністерства можуть мати у своєму підпорядкуванні інші ЦОВВ. Міністерства виступають своєрідним «продовженням уряду» і повинні займатися, головним чином, розробкою і організацією впровадження політики, що і є пріоритетним завданням будь-якого уряду. При цьому потрібно провести чітку межу між міністерством як органом, що, насамперед, формує політику і керівник якого входить до складу Кабінету Міністрів України, та ЦОВВ як органом, який здійснює реалізацію політики, не залучаючись до її формування. При цьому функції та повноваження міністерств та інших ЦОВВ конкретизують, з одного боку, політичну роль міністерств, а з іншого - виконавський (тобто суто адміністративний) характер діяльності ЦОВВ, а на основі цього і встановлюються повноваження конкретних ЦОВВ. На жаль, не завжди при внесенні змін до структури ЦОВВ виходить подолати суб'єктивізм у визначенні набору повноважень, чим порушується природний баланс та узгодженість в їх реалізації, адже міністерство забезпечує формування державної політики у відповідній сфері та контролює її реалізацію ЦОВВ, який у свою чергу вносить внесення пропозицій щодо забезпечення формування державної політики на розгляд міністрів, які спрямовують та координують їх діяльність.

Серед порушень компетенції виділяють втручання у компетенцію інших державних органів і сферу господарюючих суб'єктів, присвоєння владних повноважень, невикористання повноважень, незабезпеченість компетенції, перешкоджання законній діяльності, гіпертрофія або применшення ролі і повноважень окремих структур, протиправне зловживання владою [21, 22-24].

Прикладом таких порушень може бути зазначений вище Указ Президента стосовно ліквідації ДПС України (згідно з Положенням про ДПС України, затвердженого Указом Президента України від 12.05.2011 № 584/2011, яке втратило чинність у зв'язку з Указом Президента № 141/2013, ДПС України - ЦОВВ, основним завданням якого було внесення пропозицій щодо формування державної податкової політики і її реалізація) та Державної митної служби України і передачі повноважень по адмініструванню і податковому контролю Міндоходів України, тобто передача міністерству - органу, уповноваженому

забезпечувати формування та реалізацію фіскальної політики, повноважень по власне її реалізації (а саме: адміністрування податків і зборів), що спричинило концентрацію в одному органі неоднорідних повноважень.

Отже, з одного боку, об'єднання податкових і митних органів має на меті покращення продуктивності за рахунок скорочення адміністративних витрат та витрат, пов'язаних з дотриманням чинного законодавства, розробки організаційної структури за функціональним принципом з розподілом клієнтів на сегменти та скорочення кількості відомств податків і зборів, підвищення ефективності, спрощення та раціоналізації роботи фіскальних органів. А з іншого, слушною є думка О. Кузьменко, яка зазначає, що з позбавленням Мінфіну України права формувати податкову та митну політику, останній втрачає можливість впливати на доходи державного бюджету та контролювати його виконання, крім того, «...безперервний процес реформування цих органів призводить до загального зниження ефективності діяльності податкових та митних органів (через правову невизначеність чи у деяких випадках налагодженої системи взаємодії), низької мотивації службовців (оскільки через реорганізацію вони повинні виводитись поза штат та попереджатись про можливість звільнення); додаткових витрат, пов'язаних з необхідністю здійснення організаційних змін тощо [19, 5].

У світовій практиці існують різні варіанти організації податкових органів і їх підпорядкування. В одних країнах вони володіють самостійним статусом: а) у КНР паралельно існують дві системи територіальних податкових органів: система управління по центральним податкам на чолі з Головним державним податковим управлінням (має статус міністерства при Державній раді КНР, тому також виробляє спільно з Міністерством фінансів пропозиції з питань податкової політики) і система управління по місцевим податкам під спільним керівництвом Управління і місцевих урядів провінційного рівня; б) в Японії стягнення податків і податкова політика здійснюються Національним податковим управлінням, а завдання з вивчення, планування і розробки системи податків покладене на Податковий департамент, який входить до структури Міністерства фінансів)); в інших - є структурними підрозділами фінансових

органів (Італія - Служба доходів Міністерства економіки та фінансів, Франція - Генеральна дирекція державних фінансів Міністерства економіки та фінансів, Швейцарія - Федеральна податкова адміністрація Федерального департаменту фінансів, Аргентина - Федеральна Адміністрація державних доходів реалізує податкову політику під контролем Міністерства економіки, Бразилія - Секретаріат державних доходів у підпорядкуванні Міністерства фінансів, Республіка Казахстан - Податковий комітет Міністерства фінансів), або підпорядковані уповноваженому органу, який відає державними доходами (Республіка Білорусь - Міністерство з податків та зборів, Азербайджанська Республіка - Міністерство податків). У деяких країнах, наприклад, в Австрії податкові органи відсутні, тому стягнення податків здійснюється фінансовими дирекціями і службами, які є структурними підрозділами Міністерства фінансів, у Канаді Агентство з доходів, яке було створено замість Міністерства доходів, адмініструє податки, але при цьому не впливає на податкову політику. Контроль за нарахуванням та сплатою податків в Ізраїлі здійснюється Міністерством фінансів, у складі якого є управління державними доходами, що встановлює та визначає систему роботи, розробляє інструкції та вказівки щодо розрахунків для підприємств і до складу якого входять два великих підрозділи, які здійснюють стягнення податків: управління прибутковими податками та нерухомого майна (прямі податки) і управління мита та податку на додану вартість, тобто управління непрямих податків.

Згідно із Законом Латвійської Республіки «Про службу державних доходів» від 28.10.1993 р. з метою покращення інкасації доходів та економії адміністративних витрат було утворено Службу державних доходів, що дало змогу поєднати функцію податкового адміністрування і реалізацію митної політики в одній структурі. Служба була створена у результаті об'єднання Митного департаменту Міністерства фінансів та Державної фінансової інспекції, та знаходиться у прямому підпорядкуванні Міністерства фінансів

З метою більш ефективного забезпечення державних доходів та концентрованого виконання завдань з 01.01.2011 р. Податкова і фінансова адміністрація та Митна служба і фінансова інспекція були об'єднані на основі

Закону Угорщини 2010 року про Національну Податкову і Митну Адміністрацію, основною метою якої було забезпечення бюджетних інтересів та надання послуг.

Міністерство державних доходів Республіки Казахстан було приєднано до Міністерства фінансів, яке діє на підставі Положення про Міністерство фінансів Республіки Казахстан від 24.04.2008 р. № 387, відповідно до п. 2 якого до складу Міністерства входять такі відомства: Комітет казначейства, Комітет митного контролю, Податковий комітет, Комітет фінансового контролю, Комітет по роботі з неплатоспроможними боржниками, Комітет державного майна та приватизації, Комітет з фінансового моніторингу.

Найважливіша мета модернізації системи справляння податків і зборів та інтеграції їх функцій полягає у розробці справедливої податкової та митної систем, досягненні максимально можливої ефективності адміністрування обов'язкових платежів за рахунок реалізації взаємовигідного об'єднання організацій та їх ключових функцій, покращення співробітництва із платниками податків, створення високого рівня сервісного обслуговування, зменшення адміністративних витрат, пов'язаних з дотриманням чинних законодавчих норм і правил, зведення до мінімуму бюрократичних процесів та процедур. Серед позитивних надбань такого об'єднання податкових та митних органів слід зазначити покращення продуктивності процесу адміністрування публічних доходів та, водночас, сприяння розвитку приватного сектору.

Таким чином, реформування контролюючих органів забезпечить ефективніше здійснення фіскальної функції держави, поряд з тим, переконані, що відповідне реформування доцільно було б проводити не на рівні Міндоходів України, а на рівні ЦОВВ - об'єднаної служби, підпорядкованої Мінфіну України, на кшталт Податкової та митної служби її Величності або Служби внутрішніх надходжень США. Крім того, необхідно було б створити департаменти в залежності від видів податків, які вони контролюватимуть, а не від категорії платників податків, що, на наш погляд, дозволить працівникам служби якісно та компетентно виконувати покладені на них обов'язки.

1.3. Теоретичні постулати митного оподаткування та його характеристика

Після проголошення незалежності України зовнішньоекономічна діяльність (ЗЕД) стала об'єктом її державної політики. Одним з важливих важелів впливу держави на цю сферу діяльності залишається податкова політика. Оскільки через вплив податкової політики в сфері зовнішньоекономічної діяльності можна забезпечити вирішення проблем у зовнішньоторговельній та зовнішньо-інвестиційній діяльності.

Реалізація самої податкової політики відбувається через застосування певних інструментів податкового механізму, використовуючи які держава створює умови, за яких суб'єктам господарювання стає вигідним враховувати інтереси держави в процесі своєї діяльності та невигідним стає їх опортуністична поведінка. Крім того, у наукових колах триває дискусія щодо ефективності застосування того чи іншого інструменту податкового механізму, за допомогою якого буде здійснюватись врегулювання державою вищезазначених проблем. Також приймаючи свої рішення щодо зміни інструментів механізмів реалізації податкової політики у сфері зовнішньоекономічної діяльності, уряд країни повинен оцінювати їх сукупний вплив на економіку країни в цілому й зовнішньоекономічну діяльність зокрема. Саме це обумовлює підвищення інтересу з боку фахівців до елементів податків як інструментів реалізації податкової політики України в сфері зовнішньоекономічної діяльності.

Сучасні проблеми митного оподаткування та податкового регулювання у сфері зовнішньоекономічної діяльності знайшли своє відображення у наукових працях Т.М. Реви [24], О.П. Борисенко, Т.А. Крушельницької [25], К.Л. Ларіонової, О.С. Чубатої [26] та ін.

Податкова політика в сфері зовнішньоекономічної діяльності реалізується через податковий механізм, який являє собою сукупність організаційно-правових

форм, методів та інструментів, за допомогою яких забезпечується реалізація стратегічних та тактичних цілей податкової політики (рис. 1.6).

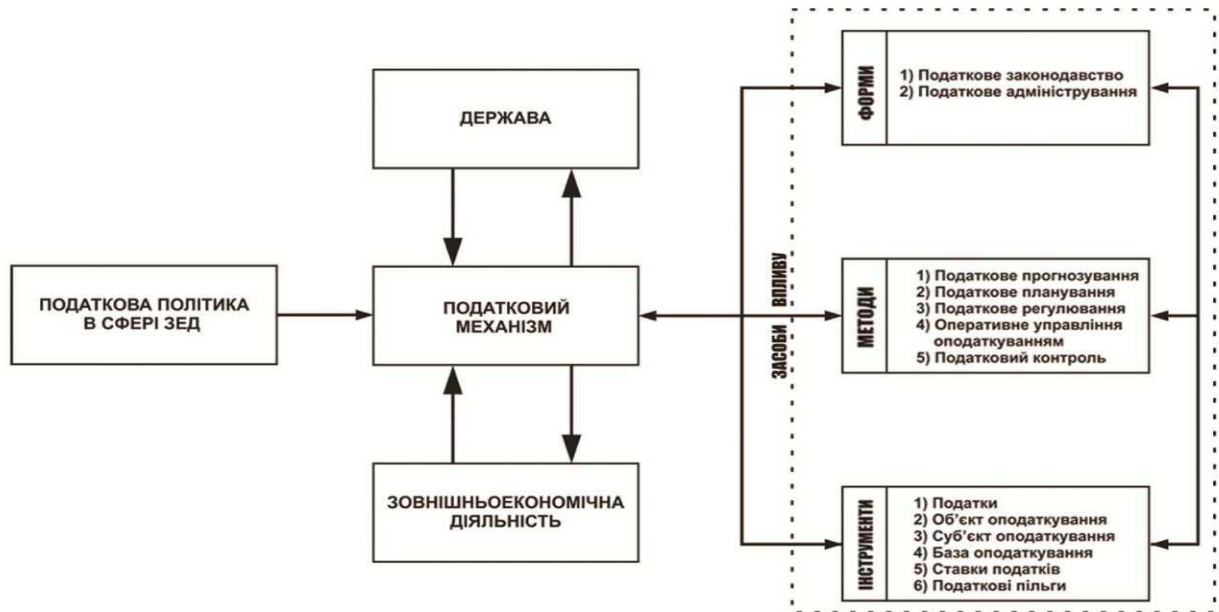


Рис.1.6. Елементи податкової політики у сфері ЗЕД[27]

Провідне місце у структурі механізму реалізації податкової політики у сфері зовнішньоекономічної діяльності посідають його інструменти, за допомогою яких спрацьовують методи оподаткування і досягаються певні цілі податкової стратегії і тактики. До його основних інструментів відносять: податки, об'єкт оподаткування, базу оподаткування, суб'єкт оподаткування, ставку податку та податкові пільги.

Варто зауважити, що податкові інструменти тісно пов'язані між собою, кожен із них має визначений економічний зміст і об'єктивні межі застосування (табл. 1.2).

Обґрунтуємо важливість кожного з представленої вище інструменту податкової політики у сфері зовнішньоекономічної діяльності, оскільки підвищення ефективності впливу податкової політики на сферу зовнішньоекономічної діяльності досягається за рахунок використання найбільш дієвих інструментів податкового механізму.

По-перше, визначимо такий інструмент механізму реалізації податкової політики, як податкова ставка. Навіть при вступі України до СОТ однією з головних домовленостей між нашою державою та міжнародною організацією було зниження митних ставок на експортні та імпорتنі операції. Так, немає сумнівів, що зменшення або збільшення ставок податків на

зовнішньоекономічну діяльність, з одного боку, впливає на міждержавну економічну конкурентність, тим самим наша країна стає привабливішою на світовому ринку, а з іншого - впливає на збільшення та зменшення доходів держави.

Таблиця 1.2

Характеристика інструментів механізму реалізації податкової політики у сфері зовнішньоекономічної діяльності[27]

Елементи податків	Мито	ПДВ	Акцизний податок
Об'єкт оподаткування	Товари та інші предмети, які перетинають митний кордон	Товари, інші предмети, які перетинають митний кордон у режимі імпорту, реімпорту, експорту, реекспорту. Послуги	Підакцизні товари (продукція), які перетинають митний кордон
Суб'єкт оподаткування	Юридичні та фізичні особи, які здійснюють переміщення товарів через кордон	Юридичні та фізичні особи, які здійснюють переміщення товарів через митний кордон	Юридичні та фізичні особи, які здійснюють переміщення товарів (продукції) через митний кордон
База оподаткування	1) Митна вартість товарів 2) Кількість товарів у встановлених законом одиницях виміру	Договірна (контрактна) вартість, але не нижче митної вартості, з якої були визначені податки і збори, з урахуванням акцизного податку та ввізного мита. Для послуг договірна (контрактна) вартість	1) Вартість товарів за встановленими імпортером максимальними роздрібними цінами на товари (продукцію), які він імпортує, без ПДВ та з урахуванням акцизного податку; 2) Величина підакцизних товарів, визначена в одиницях виміру ваги, об'єму, кількості товару (продукції), об'єму двигуна автомобіля
Податкові ставки	Специфічні, адвалорні, комбіновані	Єдині	Специфічні, адвалорні, комбіновані
Податкові пільги	Стимулюючі або протекціоністські	Стимулюючі	Соціальні або стимулюючі

Різне зниження податкового тиску на експорт та імпорт має двоякі наслідки. Так, щодо експорту у короткостроковій перспективі - позитивно вплине на динаміку експортних поставок, що в свою чергу може призвести до збільшення валютних надходжень до країни, а у середньо- та довгостроковій перспективах збільшення концентрації експорту за рахунок неглибокого перероблення може негативно впливати на розвиток економіки країни в цілому, а також може призвести до збільшення залежності національних виробників від світової кон'юнктури.

Зменшення ставок на імпорт товарів сприяє збільшенню та вдосконаленню конкурентного середовища, в результаті чого надається

можливість споживачам вибирати найкращу пропозицію за асортиментом, якістю та ціною. З іншого боку, збільшення імпорту загострює конкуренцію на внутрішньому ринку та має негативні наслідки для вітчизняних підприємств з високими виробничими витратами та низькою продуктивністю. Крім того, у короткостроковій перспективі це призведе до скорочення доходів бюджету.

Що стосується підвищення податкових ставок щодо оподаткування зовнішньоекономічної діяльності, то наслідком цього буде скорочення обсягів експорту, імпорту та іноземної інвестиційної активності [26, 149-153], що, в свою чергу, у подальшому призведе до зменшення надходжень до бюджету. Прагнення держави збільшити надходження до бюджету зрозуміти можна. У короткостроковій перспективі підвищення податкових ставок приведе до зростання доходів бюджету країни. Однак, рівень податкових ставок повинен бути таким, який би не перевищував того рівня, за яким зростання ставки податку веде до зменшення надходжень. Таку теорію обґрунтував американський науковець А. Лаффер. Він показав взаємозалежність між максимальними ставками оподаткування, загальною податковою базою, яка забезпечує суму податкових надходжень в бюджет. Разом з тим, іноді підвищення ставок податків на зовнішньоекономічну діяльність є економічно обґрунтованим. Так, якщо внутрішньому ринку країни загрожує дефіцит сировини у разі її вивезення, тоді підвищення ставок на експорт є необхідним. А за умов скорочення дефіциту зовнішньоторговельного балансу необхідним є підвищення ставок на імпорт чи введення додаткових надбавок.

Таким чином, основу системи митного оподаткування становлять митні платежі, під якими розуміють податки та збори, що нараховуються в установленому порядку при переміщенні через митний кордон країни товарів та інших предметів під контролем органу доходів і зборів. Дана дефініція дозволяє не тільки чітко визначити об'єкти оподаткування (товари, предмети тощо), але й суб'єкти системи митного оподаткування, до яких належить, крім держави та органів доходів і зборів, безпосередні платники податків та зборів, тобто юридичні та фізичні особи, які здійснюють зовнішньоекономічну діяльність. При цьому слід акцентувати увагу на характерній особливості

митних платежів, а саме: односторонньому руху вартості від юридичних та фізичних осіб до держави.

Митне оподаткування – це один з важливих напрямків митної політики держави, спосіб митного регулювання зовнішньоекономічних процесів. Митне оформлення та пропуск товарів через митний кордон може здійснюватися лише після сплати належних платежів або за умов надання органом доходів і зборів у встановленому порядку гарантії чи відстрочення їх сплати.

Відзначимо й те, що Митний кодекс України не містить визначення категорії «митні платежі». Натомість дане поняття розкривається у Податковому кодексі України. Відповідно до п.п. 14.1.113. п. 14.1 ст. 14 ПКУ митні платежі - це податки, що відповідно до Податкового кодексу або митного законодавства справляються під час переміщення або у зв'язку з переміщенням товарів через митний кордон України та контроль за справлянням яких покладено на митні органи[28]. До митних платежів законодавець відносить мито, акцизний податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції), податок на додану вартість із ввезених на митну територію України товарів (продукції).

На нашу думку, систему митних платежів доцільно доповнити і деякими іншими обов'язковими податками і зборами, що дотично охоплюють різні аспекти здійснення ЗЕД та митного адміністрування (рис. 1.7).

Серед великого спектра функціональних завдань, які виконують митні платежі, головними, на думку О.П. Гребельника, є[29]:

- фіскальні, тобто митні платежі є джерелом наповнення бюджету країни;
- стимулюючі, які спрямовані на розвиток національного виробника;
- регулятивні, які впливають на формування обсягу та структури експорту, імпорту, споживання.

Наявність серед митних платежів податків обумовило взаємозв'язок митних правовідносин з податковими, які є видом фінансових. Відповідно до ст. 9 Податкового кодексу України мито, податок на додану вартість, акцизний податок відносяться до системи загальнодержавних податків та зборів. В той же

час, вони включені законодавцем до системи митних платежів. У зв'язку з цим можна констатувати, що дані платежі займають специфічне місце в системі доходів бюджетної системи.

Найбільший прояв впливу податкової політики в сфері зовнішньоекономічної діяльності на рівень ділової активності суб'єктів господарювання можна відслідкувати через зміну середньозваженої ставки митного податку на обсяги імпорту сільськогосподарських та промислових товарів (рис. 1.8).

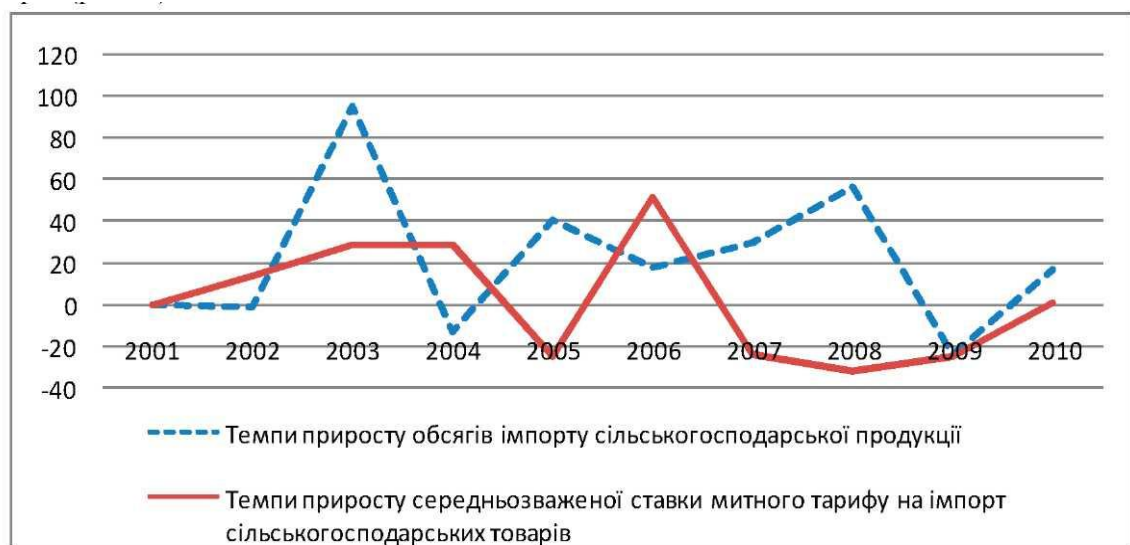


Рис.1.8. Вплив середньозваженої ставки митного тарифу на імпорт сільськогосподарської продукції [27]

Варто відмітити, що тільки у період фінансової кризи зменшення ставки середньозваженого митного тарифу на 25,4% не вплинуло на зміни обсягів імпортової продукції сільського господарства. Такий зворотній кореляційний зв'язок також простежується й між митним тарифом та обсягами імпортованих промислових товарів (рис. 1.9).

Кожна зміна складу об'єкта або суб'єкта оподаткування впливає не тільки на економічну поведінку суб'єктів господарювання зовнішньоекономічної діяльності, а й на доходну частину бюджету та економіку в цілому. Прикладом цього може слугувати введення додаткового переліку підакцизних товарів (кава, цукор, кольорові телевізори, відеотехніка, вироби з кристалю, ювелірні вироби, хутро, натуральна шкіра, офісні меблі, мікрохвильові печі, столові

вироби з покриттям із дорогоцінних металів) у 1994-1997 рр. реалізації податкової політики в сфері зовнішньоекономічної діяльності. Таке нововведення, з одного боку, призвело до зростання податкових надходжень з акцизного податку до державного бюджету країни на 69,6%, а з іншого - надмірне оподаткування товарів акцизним податком створило передумови для корупції та контрабанди. Таким чином, змінюючи об'єкт або/та суб'єкт оподаткування необхідно проводити зважену оцінку наслідків для економіки загалом.



Рис.1.9.Вплив середньозваженої ставки митного тарифу на імпорт промислової продукції [27]

Необхідно виділити ще такий інструмент податкової політики, як базу оподаткування, яка є одним з найскладніших за змістом понять. Так, Крисоватий А.І виділяє податкову базу як законодавчо закріплену частину доходів чи майна платника податків, яка враховується при розрахунку суми податків [30, 21]. Розширення бази оподаткування у сфері зовнішньоекономічної діяльності може вплинути на обсяг імпорту, експорту та залучення іноземних інвестицій чи навпаки до втечі їх за кордон.

Не менш важливим інструментом податкової політики є податкова пільга.

Відмітимо, що дано багато визначень податкової пільги, але на сьогоднішній день немає єдиного трактування даного поняття. В законодавстві України тільки з прийняттям Податкового кодексу України з 2011 року було дано визначення податкової пільги [8], хоча про пільгове оподаткування без розкриття його сутності йшла мова ще у Законі України «Про систему оподаткування». У 1996 році визначали лише основні принципи надання пільг та звільнення від оподаткування, які надаються

в основних положеннях податкової політики в Україні. У 2007 році в концепції реформування податкової системи на період до 2015 року тільки планували на законодавчому рівні дати визначення терміну «податкова пільга».

Цікавим є те, що у фінансовій науці та практиці тривалий час ведуться дискусії щодо ефективності застосування податкової пільги взагалі, так і в зовнішньоекономічній діяльності зокрема. Одні науковці вважають, що пільги необхідні та корисні для підприємств. Інші ставлять питання щодо їх відміни, мотивуючи це тим, що після скасування податкових пільг відбудеться спрощення податкової системи. Так, науковець Гудзь П.В. вважає, що за допомогою реформованого, виваженого пільгового оподаткування можна вирішити нагальні проблеми: залучити невикористані ресурси для наповнення державного бюджету та забезпечити умови для активізації інвестиційного процесу, стимулювання розвитку пріоритетних галузей народного господарства [31]. Фахівці у сфері оподаткування Іванов Ю.Б та Єськов О.Л. вважають, що податкові пільги дозволяють оперативно коригувати умови оподаткування з метою забезпечення ефективної реалізації регулюючої функції податків [32,61]. А українські науковці Вишневецький В.П. та Веткина А.С. стверджують, що немає ніяких доказових підтверджень того, що пільги приводять до позитивних економічних наслідків.

На нашу думку, застосування податкових пільг, з одного боку, є ефективним інструментом податкової політики, а з іншого - небезпечним. Запровадження податкових пільг у сфері зовнішньоекономічної діяльності повинно базуватись на таких принципах:

- принцип рівнозначності, а саме введення податкових пільг не повинно бути вибірковим, залежати від форми власності підприємства, яке здійснює зовнішньоекономічну діяльність, чи від інших умов;

- принцип економічної доцільності, тобто податкові пільги, які надаються суб'єктам зовнішньоекономічної діяльності повинні економічно обґрунтовуватися та раціонально використовуватися суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності;

- принцип стимулювання, тобто податкові пільги мають за мету активізацію зовнішньоекономічної діяльності, нарощування виробництва та

експорту певних видів продукції, збільшення зовнішньоторговельного обороту та поліпшенню його складових.

Висновки до I розділу

Фіскальна функція держави - нормативно-регламентований та організаційно-забезпечений напрям діяльності держави у сфері оподаткування та адміністрування податків і зборів, включно із системою контролю і притягнення до відповідальності, який здійснюється у визначених формах та за допомогою визначених методів з метою мобілізації, розподілу та використання фінансових ресурсів на вирішення поставлених перед державою завдань в інтересах всього суспільства, та який передбачає співробітництво держави та бізнесу, ефективність функціонування основних сегментів соціальної основи сучасного суспільства і дуалізм економічної та політичної влади.

Митне оподаткування здійснюється на загальних принципах і засадах податкової політики та ґрунтується на пріоритетах митної політики. Митна та податкова політики, у кінцевому результаті, визначають експортно-імпорتنу залежність держави. Під час дослідження виокремилася сутність проблеми ролі митного оподаткування як чинника економічної безпеки держави. Вона полягає в забезпеченні ефективності стягнення митних платежів, ураховуючи умови надійності, які зберігаються в державі як інституті, що виступає регулятором економіко-митної політики.

Митні платежі є основою, за рахунок якої формуються митні доходи країни. Під митними доходами розуміють всю сукупність грошових внесків, які утворені в результаті справляння або стягнення митних платежів, а також кошти від реалізації конфіскованих предметів контрабанди, від стягнення штрафів та пені. Відповідно до Бюджетного кодексу України митні платежі входять до складу доходів бюджетної системи. Бюджетне законодавство розглядає митні платежі як податкові.

Відповідно до ст. 9 Податкового кодексу України мито, податок на додану вартість, акцизний податок відносяться до системи загальнодержавних

податків та зборів. В той же час, вони включені законодавцем до системи митних платежів. У зв'язку з цим можна констатувати, що дані платежі займають специфічне місце в системі доходів бюджетної системи.

Розділ II

ДІАГНОСТИКА ВИКОНАННЯ ЗАВДАНЬ ЩОДО АКУМУЛЯЦІЇ БЮДЖЕТНИХ РЕСУРСІВ В УКРАЇНІ

2.1. Стан виконання доходної бази в бюджетній сфері держави

Проаналізуємо загальні особливості формування доходів бюджетів в Україні. За перше півріччя 2013 року доходи державного бюджету загалом становили 162 млрд. 657,2 млн. грн., або 43,7 відс. річного плану (372 млрд.

359,2 млн. гривень). Видатки державного бюджету здійснені в сумі 185 млрд. 446,6 млн. грн., або 43,7 відс. річного плану (424 млрд. 642,1 млн. гривень)[33].

До загального фонду державного бюджету надійшло доходів у сумі 142 млрд. 357,3 млн. грн., або 99,5 відс. запланованого на січень - червень (143 млрд. 93,0 млн. грн.) і 45,1 відс. річного плану (315 млрд. 479,2 млн. гривень). Видатки загального фонду становили 167 млрд. 294,8 млн. грн., або 92,3 відс. плану звітного періоду (181 млрд. 196,6 млн. грн.) і 46,0 відс. річного плану (363 млрд. 884,5 млн. гривень).

До спеціального фонду державного бюджету зараховано доходів у сумі 20 млрд. 299,9 млн. грн., або 35,7 відс. річного плану (56 млрд. 880,0 млн. гривень). Видатки спеціального фонду становили 18 млрд. 151,8 млн. грн., або 29,9 відс. річного плану (60 млрд. 757,6 млн. гривень)[33].

У результаті державний бюджет загалом виконано з дефіцитом у сумі 22 млрд. 740,5 млн. грн., при плановому річному дефіциті 53 млрд. 584,4 млн. гривень. При цьому загальний фонд виконано з дефіцитом 24 млрд. 628,3 млн. грн., при запланованому дефіциті на січень - червень у сумі 36 млрд. 595,9 млн. грн. і річному граничному обсязі дефіциту 44 млрд. 534,5 млн. грн., спеціальний фонд - з профіцитом 1 млрд. 887,8 млн. грн., при плановому обсязі річного дефіциту в сумі 9 млрд. 49,9 млн. гривень.

Загальний обсяг фінансових ресурсів державного бюджету становив 242 млрд. 388,9 млн. грн., у тому числі надійшло доходів на суму 162 млрд. 657,2 млн. грн., отримано надходжень для фінансування бюджету - 77 млрд. 437,7 млн. грн., повернуто кредитів - 2 млрд. 294,0 млн. гривень. При цьому в другому кварталі, порівняно з першим, обсяг фінансових ресурсів державного бюджету зменшився загалом на 16 млрд. 14,5 млн. грн., або 12,4 відс., за рахунок кожної складової.

Фінансові ресурси державного бюджету спрямовані переважно на здійснення видатків - 185 млрд. 446,6 млн. грн., погашення державного боргу - 35 млрд. 98,4 млн. грн., придбання цінних паперів - 8,0 млрд. грн., надання кредитів - 2 млрд. 245,1 млн. гривень.

За експертною оцінкою Рахункової палати, реальний валовий внутрішній продукт у першому півріччі поточного року знизився на 1,1 відс. при річному зростанні на 3,4 відс., врахованому при затвердженні державного бюджету на 2013 рік, що не сприяло його виконанню[33].

Стан виконання основних прогнозних макропоказників економічного і соціального розвитку на 2013 рік, схвалених постановою Кабінету Міністрів України від 28.11.2012 № 1125 та врахованих при затвердженні державного бюджету, наведено в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Основні показники економічного і соціального розвитку України [33]

№ з/п	Показники	2012 рік, січень- червень, фактично	2013 рік	
			враховано при затвердженні державного бюджету	січень- червень, фактично
1.	Валовий внутрішній продукт реальний, у відс. до відповідного періоду попереднього року	102,5	103,4	98,9
2.	Індекс споживчих цін до грудня попереднього року, відс.	100,1	104,8	100,2
3.	Індекс цін виробників промислової продукції до грудня попереднього року, відс.	105,7	105,5	103,7
4.	Прибуток рентабельних підприємств, млрд. грн.	87,6	287,7	85,4
5.	Середньомісячна номінальна заробітна плата працівників, грн.	2 916	3 334	3 181
6.	Індекс реальної заробітної плати, у відс. до відповідного періоду попереднього року	115,6	103,3	109,6
7.	Сальдо торговельного балансу, визначене за методологією платіжного балансу, млн. дол. США	-6 783	-14 992	-4 657
8.	Експорт товарів і послуг, млн. дол. США увідс. до відповідного періоду попереднього року	43 462 102,9	96 392 106,4	40 281 92,7
9.	Імпорт товарів та послуг, млн. дол. США увідс. до відповідного періоду попереднього року	-50 245 109,4	-111 384 106,9	-44 938 89,4

Зниження ділової активності відбулося в усіх видах економічної діяльності, крім сільського господарства та роздрібної торгівлі. При цьому економічні показники в усіх галузях, крім сільського господарства, впродовж поточного року погіршились (рис.2.1).

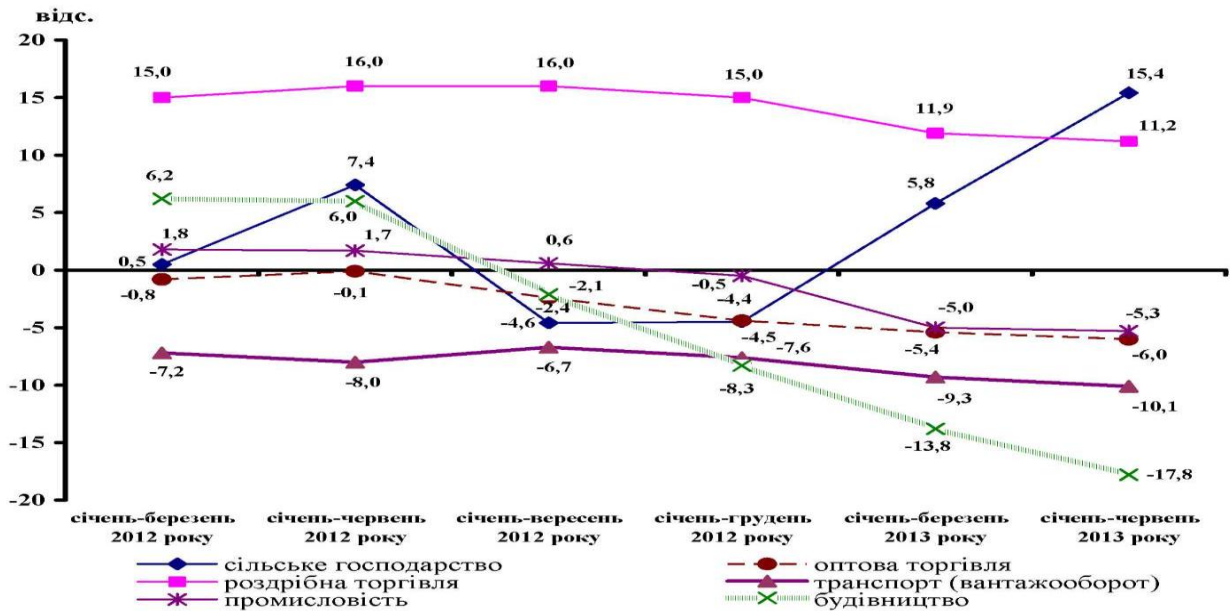


Рис.2.1. Динаміка ділової активності по галузях економіки України [33]

Найбільше знизилася, порівняно з першим півріччям попереднього року, ділова активність в будівництві. У січні - червні поточного року обсяг будівельної продукції скоротився на 17,8 відс., що спричинено зниженням будівництва промислових, інфраструктурних, спортивних і розважальних об'єктів на 23,6 відс., тоді як будівництво житла зросло на 2,3 відсотка.

Вантажооборот знизився на 10,1 відс., головним чином за рахунок залізничного транспорту, частка якого в загальній структурі вантажообороту становила 60,4 відсотка. При цьому, якщо вантажооборот залізничного транспорту загалом зменшився на 9,9 відс., то обсяг перевезення, зокрема, транзитних вантажів, за даними ДАЗТ „Укрзалізниця“, зменшився на 24,5 відсотка.

Доходи державного бюджету в січні - червні поточного року становили 162 млрд. 657,2 млн. грн., або 43,7 відс. планового річного обсягу (372 млрд. 359,2 млн. грн.), у тому числі загального фонду -142 млрд. 357,3 млн. грн., або 45,1 відс. (315 млрд. 479,2 млн. грн.), спеціального фонду - 20 млрд. 299,9 млн. грн., або 35,7 відс. (56 млрд. 880,0 млн. гривень).

Рівень виконання в першому півріччі поточного року річного плану доходів державного бюджету становив 43,7 відс., що на 2,8 відс. пункту менше середньої частки доходів першого півріччя в річному їх обсязі в 2009 - 2012

роках (46,5 відсотка). Зокрема, в січні - червні 2012 року доходи державного бюджету становили 162 млрд. 948,8 млн. грн., або 47,1 відс. річного обсягу, в січні - червні 2011 року - 139 млрд. 348,3 млн. грн., або 44,3 відс., у січні - червні 2010 року - 112 млрд. 54,5 млн. грн., або 46,6 відс., у січні - червні 2009 року - 101 млрд. 141,8 млн. грн., або 48,2 відсотка. Низький рівень надходження доходів у першому півріччі поточного року свідчить про збільшення ризику їх невиконання за 2013 рік загалом.

План доходів загального фонду на перше півріччя в сумі 143 млрд. 93,0 млн. грн. не виконано на 735,8 млн. грн., або 0,5 відсотка. За окремими складовими доходів загального фонду план не виконано загалом на 6 млрд. 926,1 млн. грн., зокрема з:

- податку на додану вартість з ввезених на територію України товарів - на 2 млрд. 698,8 млн. грн., або 5,5 відс.;

- податку на додану вартість з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) - на 1 млрд. 191,1 млн. грн., або 2,7 відс.;

- рентної плати за транзитне транспортування природного газу територією України - на 565,1 млн. грн., або 67,5 відс.;

- ввізного мита - на 452,8 млн. грн., або 8,2 відс.;

- надходження плати за користування надрами для видобування нафти - на 360,3 млн. грн., або 14,0 відс.;

- надходження частини чистого прибутку (доходу) державних унітарних підприємств та їх об'єднань, що вилучається до бюджету, та дивідендів (доходу), нарахованих на акції (частки, паї) господарських товариств, у статутних капіталах яких є державна власність, - на 329,8 млн. грн., або 20,1 відс.;

- надходження збору під час набуття права власності на легкові автомобілі - на 238,6 млн. грн., або 25,7 відсотка.

Водночас за окремими платежами план перевиконано загалом на 5 млрд. 129,8 млн. грн., зокрема з надходження:

- коштів, що перераховуються Національним банком України відповідно до Закону України „Про Національний банк України”, - на 2,0 млрд. грн., або 24,8 відс.;

- плати за користування надрами для видобування природного газу - на 803,1 млн. грн., або 50,1 відс.;

- податку на прибуток підприємств - на 740,2 млн. грн., або 2,5 відс.;

- акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції) - на 498,0 млн. грн., або 4,0 відс.;

- нарахованих до 01.01.2013 рентних платежів за нафту, природний газ та газовий конденсат, що видобуваються в Україні, які на січень - червень поточного року не планувалися, оскільки, відповідно до Закону України від 24.05.2012 № 4834-УІ „Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення деяких податкових норм”, з 01.01.2013 рентну плату за нафту, природний газ і газовий конденсат, що видобуваються в Україні, об'єднано в один платіж із платою за користування надрами, проте у звітному періоді надходження вказаного платежу до загального фонду становили 314,3 млн. гривень.

Бюджетне відшкодування платникам податку на додану вартість грошовими коштами в січні - червні поточного року здійснено в сумі, що на 1 млрд. 60,6 млн. грн., або 3,7 відс., менша від плану. Доходи спеціального фонду становили 42,6 відс. обсягу, затвердженого законом про державний бюджет на поточний рік (47 млрд. 605,8 млн. грн.), і 35,7 відс. річного плану з урахуванням змін, внесених до кошторисів розпорядниками бюджетних коштів протягом першого півріччя (56 млрд. 880,0 млн. гривень).

Рівень виконання у звітному періоді річного плану на 7,1 відс. пункту менший від середнього рівня виконання річного плану доходів спеціального фонду у першому півріччі 2003 - 2012 років - 42,8 відс. (рис.2.2).

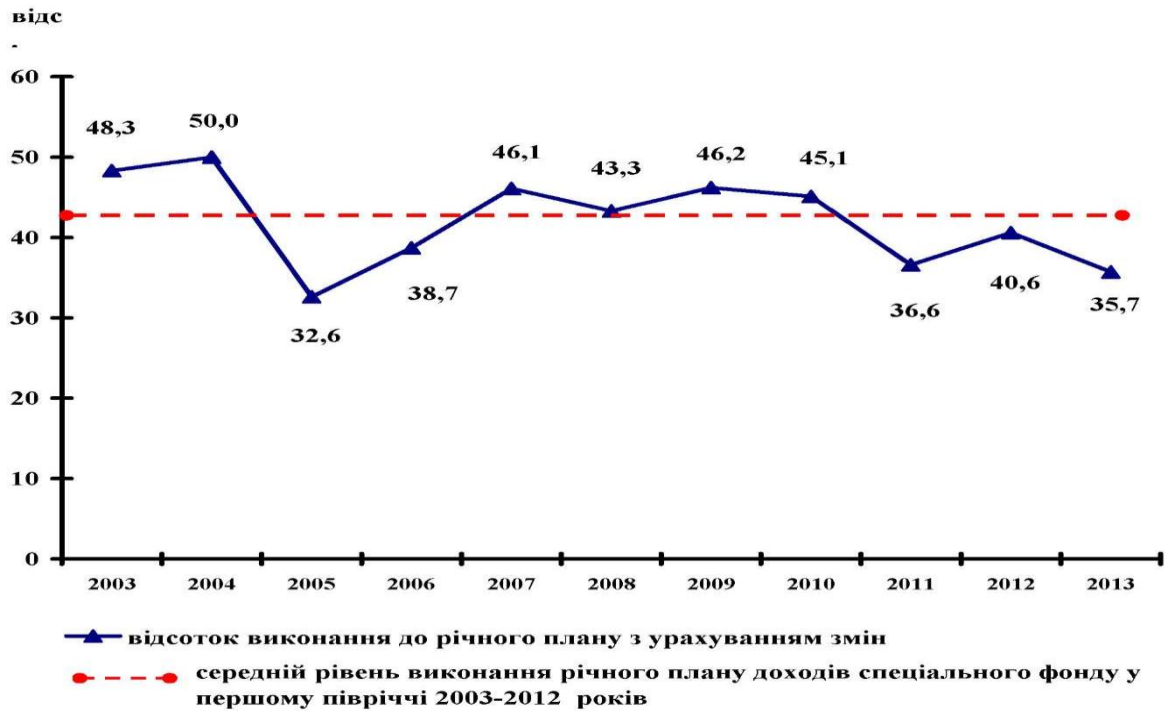


Рис.2.2. Динаміка виконання спеціального фонду Державного бюджету України [33]

Порівняно із січнем - червнем 2012 року, доходи державного бюджету загалом зменшилися на 291,6 млн. грн., або 0,2 відсотка. При цьому доходи загального фонду збільшилися на 1 млрд. 73,5 млн. грн., або 0,8 відс., спеціального - зменшилися на 1 млрд. 365,1 млн. грн., або 6,3 відс., що зумовлено законодавчими змінами щодо розподілу окремих доходів державного бюджету між загальним та спеціальним фондами.

Зменшення в першому півріччі, порівняно з відповідним періодом попереднього року, загального обсягу доходів державного бюджету за останні десять років, що передували звітному, відбувалося також у 2009 році (рис.2.3).

При цьому зменшення, порівняно з відповідним періодом попереднього року, загального обсягу доходів державного бюджету розпочалося з квітня поточного року. Так, у січні - березні поточного року доходи державного бюджету, порівняно з відповідним періодом попереднього року, щомісяця зростали. Зокрема, в січні їх обсяг збільшився на 1 млрд. 491,3 млн. грн., або 6,9 відс., лютому - на 1 млрд. 197,8 млн. грн., або 4,0 відс., березні - на 3 млрд. 861,5 млн. грн., або 15,2 відс., а загалом за перший квартал - на 6 млрд. 550,6 млн. грн., або 8,5 відсотка.

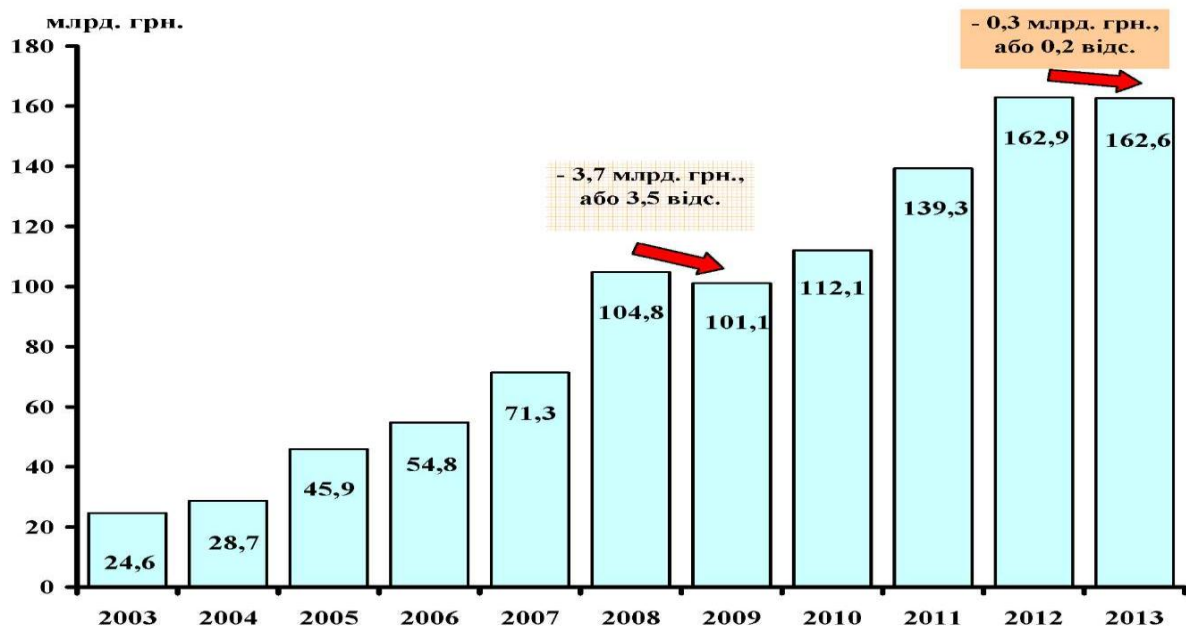


Рис.2.3. Діагностика виконання доходів Державного бюджету України [33]

Проте вже у квітні обсяг доходів державного бюджету зменшився, порівняно з квітнем 2012 року, на 1 млрд. 555,9 млн. грн., або 6,5 відс., травні - на 3 млрд. 100,5 млн. грн., або 9,6 відс., червні - на 2 млрд. 185,8 млн. грн., або 7,4 відс., а за другий квартал - загалом на 6 млрд. 842,8 млн. грн., або 8,0 відс. (діаграма 6). При цьому, порівняно з першим кварталом поточного року, надходження доходів у другому кварталі 2013 року менші на 4 млрд. 921,2 млн. грн., або 6,0 відсотка.

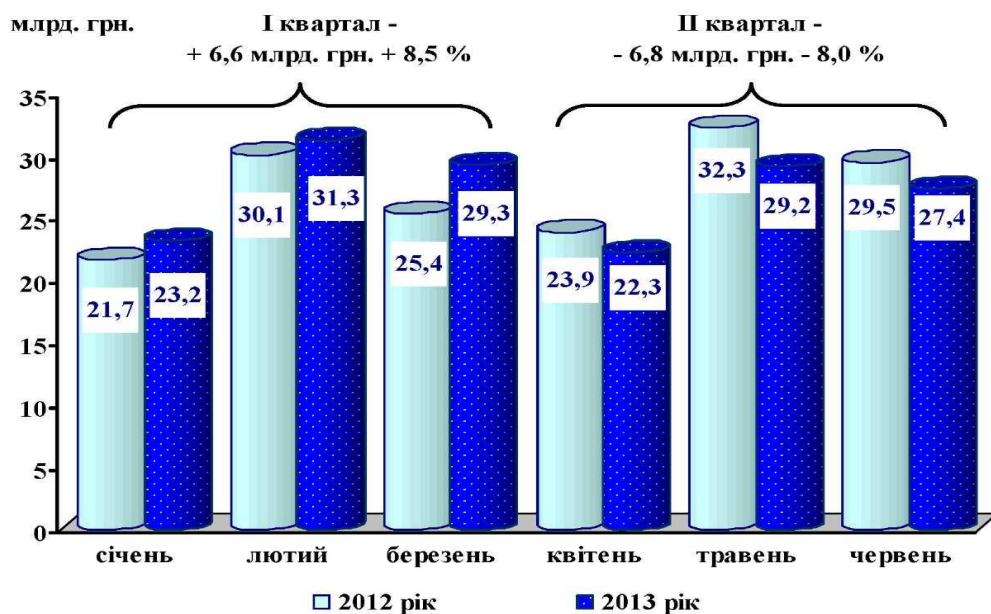


Рис.2.4. Поквартальний аналіз формування доходів ДБУ [33]

Зменшення у звітному періоді, порівняно з відповідним періодом попереднього року, загального обсягу доходів державного бюджету відбулося насамперед за рахунок зниження надходжень податків, що справляються при імпорті товарів, і збільшення суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість грошовими коштами.

Так, при зниженні у січні - червні поточного року імпорту товарів (без природного газу, імпорт якого не оподатковується податком на додану вартість і ввізним митом) на 10,4 відс., надходження податку на додану вартість з ввезених на територію України товарів зменшилися у звітному періоді, порівняно із січнем - червнем попереднього року, на 4 млрд. 555,5 млн. грн., або 9,0 відс., акцизного податку з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) - на 863,2 млн. грн., або 18,9 відсотка. Водночас надходження ввізного мита зросли на 60,4 млн. грн., або 1,0 відс., за рахунок підвищення його ставок відповідно до Закону України від 06.11.2012 № 5476-VI „Про внесення змін до Закону України „Про Митний тариф України" щодо приведення ставок ввізного мита у відповідність з критеріями СОТ".

При скороченні експорту товарів у січні - червні поточного року, порівняно з відповідним періодом минулого року, на 8,5 відс., платникам податку на додану вартість грошовими коштами відшкодовано більше, ніж у січні - червні 2012 року, на 4 млрд. 473,5 млн. грн., або 19,4 відс., що призвело до зменшення доходів державного бюджету на відповідну суму.

Надходження акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів загалом зросли на 1 млрд. 63,1 млн. грн., або 8,0 відсотка. Зокрема, акцизний податок, що справляється з тютюну і тютюнових виробів, збільшився на 2 млрд. 297,1 млн. грн., або 31,1 відсотка. За оцінкою Рахункової палати, зростання надходжень податку з вказаного виду продукції, при зменшенні виробництва тютюну на 14,6 відс., сигарет на 13,3 відс., зумовлене насамперед підвищенням специфічних ставок податку та мінімального акцизного податкового зобов'язання відповідно до Закону України від 20.11.2012 № 5503-VI „Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо перегляду ставок

деяких податків і зборів". Також за рахунок підвищення ставок, згідно із зазначеним законом, при зменшенні виробництва на 2,7 відс., зросли надходження акцизного податку з виробленого в Україні пива - на 40,3 млн. грн., або 4,3 відсотка. Водночас надходження з деяких інших видів підакцизної продукції зменшилися, зокрема, бензину моторного - на 1 млрд. 83,3 млн. грн., або 50,6 відс., лікєро-горілкової продукції - на 250,1 млн. грн., або 12,2 відс., при цьому, за даними Державної служби статистики, виробництво бензину скоротилося на 48,0 відс., горілки - на 18,1 відсотка.

2.2. Адміністрування митних платежів та його фінансова результативність

Проаналізуємо особливості адміністрування митних платежів на прикладі однієї із митних інституцій – Ягодинської митниці Міндоходів. На 2013 рік Ягодинській митниці встановлені суми прогнозних надходжень у обсязі 3796,6 млн. грн. (що на 31,7% більше, ніж фактичні надходження в 2012 році – 2 883,0 млн. грн.) [48].



Рис.2.5. Виконання індикативних показників надходження митних платежів по Ягодинській митниці в 2013 році [48]

Вцілому за результатами проведеної роботи по адмініструванню митних платежів митницею до Держбюджету перераховано 2768,4 млн. грн. податків, що на 114,6 млн. грн., або на 4,0% менше, ніж у 2012 році. Виконання прогнозних надходжень Держмитслужби складає 72,9%, додатково перераховано до Держбюджету 354,9 млн. грн.

Забезпечено виконання прогнозних надходжень у січні на 100,1%, у лютому – 84,0%, у березні – 82,4%, квітні – 100,4%, травні – 65,4%, червні – 76,2%, у липні – 92,9%, серпні – 83,5%, вересні – 60,4%, жовтні – 48,2%, листопаді – 50,8%, грудні – 54,9%.

До загального фонду Державного бюджету України забезпечено надходження в сумі 2621,0 млн. грн., що становить 74,3% від доведеного індикативного показника в сумі 3527,0 млн. грн., до спеціального – 147,4 млн. грн., що становить 54,7% від доведеного показника 269,6 млн. грн.

В порівнянні з 2012 роком відбулося зменшення надходження митних платежів на 114,6 млн. грн. (4%), в т.ч. до загального фонду – зменшення на 14,7 млн. грн. (0,6%), до спеціального фонду - зменшення на 99,9 млн. грн. (40,4%), за рахунок значного зменшення оформлень у 2013 році нафтопродуктів. У 2012 році надходження від митного оформлення нафтопродуктів становили 459,5 млн. грн., 15,9% від загальних надходжень до бюджету, а в 2013 році – лише 6,6 млн. грн. (0,2%). Без врахування оформлень нафтопродуктів надходження збільшилися на 14,0%, або на 338,3 млн. грн.

Важливим видається також аналіз факторів, які беруться за основу при доведенні бюджетних завдань Ягодинській митниці (рис.2.6).

Середньоденні перерахування за 2013 рік склали 11,1 млн. грн., що на 0,3 млн. грн., або на 3,2% менше ніж у 2012 році (11,4 млн. грн.). При цьому найбільші середньоденні перерахування були у травні – 15,3 млн. грн.; найменші, у жовтні – 6,9 млн. грн.

Одним із важливих чинників виконання бюджетних завдань стала динаміка імпорту (див. рис.2.7, табл.2.2). За 2013 рік у порівнянні з 2012 роком спостерігається така тенденція основних показників імпорту, а саме:

I.	Січень-грудень 2012 р	Січень-грудень 2013 р	Відхилення
1. Обсяги імпорту по вазі, тонн	895 147	682 651	-212 497
2. Обсяги імпорту по вартості, тис.грн.	9 717 354	9 063 210	-654 144
3. Обсяги імпорту по вартості, тис.дол.	1 215 733	1 133 893	-81 840
4. Сплачено митних платежів, тис.грн.	2 883 004,3	2 768 392,5	-114 612
5. Рівень митної вартості, \$/кг	1,4	1,7	0,3
6. Рівень митної вартості, грн./кг	10,9	13,3	2,4
7. Податкове навантаження, грн./кг	3,2	4,1	0,9

II.

Темп росту

1. Оподатковуваний імпорт
2. Експорт
2.1. у т.ч. експорт товарів опод. митом
3. Експорт через офшори
4. Імпорт через офшори

Січень-грудень 2013 року до січня-грудня 2012, %

Вага, нетто	Митні платежі	Митна вартість
-23,7%	-6,7%	-5,0%
11,6%	-0,4%	123,5%
189,6%	166,5%	155,4%
87,1%	-16,8%	270,4%
167,7%	205,6%	152,4%

грудень 2013 року до листопада 2013, %

Вага, нетто	Митна вартість	Митні платежі
9,1%	16,8%	15,6%
-16,7%	-29,8%	-87,2%
-65,6%	-92,3%	-92,3%
-100%	-100%	-100%
-78,7%	-78,2%	-75,8%

Рис.2.6. Орієнтовні показники соціально-економічного розвитку регіону та інші чинники, які враховуються при формуванні бюджетних завдань Ягодинській митниці (складено автором)

- зменшення на 4,8% вартості оподаткованого імпорту (з 1197,7 млн. дол. США до 1140,3 млн. дол. США);
- зменшення на 23,5% вагових показників оподаткованого імпорту (з 891,2 тис. тонн до 681,8 тис. тонн);
- збільшення на 22,9% середньої митної вартості одиниці ваги оподаткованого імпорту (з 10,84 грн/кг до 13,32 грн/кг) та інших.

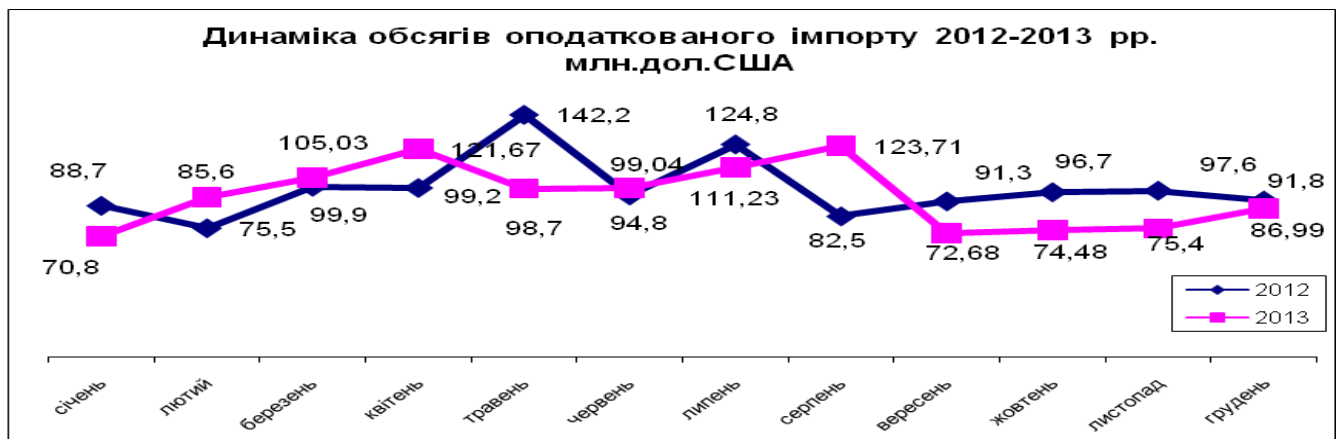


Рис.2.7. Динаміка обсягів оподаткованого імпорту по Ягодинській митниці в 2012-2013 рр. [48]

– податкове навантаження на одиницю митної вартості оподаткованого імпорту не змінилося, залишилося на тому ж рівні і становить 29,0 коп./грн.

Таблиця 2.2

Помісячна динаміка імпорту по Ягодинській митниці в 2012-2013 рр. [48]

Показник		2012 рік											
		січень	лютий	березень	квітень	травень	червень	липень	серпень	вересень	жовтень	листопад	грудень
Оподаткований імпорт	Кількість ВМД ІМ 40	5796	6414	8333	7269	8394	7019	8898	5597	9138	9754	10355	9926
	Обсяги (млн.\$)	88,7	75,5	99,9	99,2	142	94,8	124,8	82,5	91,3	96,7	97,6	91,8
	Обсяги (тис.тонн)	81,3	62,8	73,2	68,7	114	67,7	99	59,2	58,7	61,3	63,3	57
Показник		2013 рік											
		січень	лютий	березень	квітень	травень	червень	липень	серпень	вересень	жовтень	листопад	грудень
Оподаткований імпорт	Кількість ВМД ІМ 40	6985	9128	9430	12102	9739	9314	11079	13077	3057	3337	4519	4776
	Обсяги (млн.\$)	70,8	93,6	105	121,7	98,7	99,04	111,2	123,7	72,68	74,48	75,4	86,99

Як наслідок, коефіцієнт випередження темпів росту податків над темпами росту оподаткованого імпорту складає 1,1, що свідчить про позитивну динаміку при адмініструванні митних платежів.

Зменшення оподаткованого імпорту відбулося за рахунок:

- значного зменшення обсягів ввезення нафтопродуктів на 97,9%, в порівнянні з минулим року, митні платежі склали 6,6млн.грн.;
- зменшення обсягів ввезення свинини свіжої на 8,4%, в порівнянні з минулим року, митні платежі склали 167,4 млн. грн.;
- зменшення на 15,3% обсягів ввезення транспортних засобів для перевезення вантажів, митні платежі склали 571,9 млн. грн.;
- зменшення обсягів ввезення тракторів на 10,5%, митні платежі склали 81,6 млн. грн.

Слід зазначити, що без врахування митного оформлення нафтопродуктів, відбуло зростання на 14,0% митних платежів, що стягнуті з традиційних для митниці товарів, таких як: легкових автомобілів, сала, кузовів для транспортних

засобів, фруктів, овочів та інші.

За 2013 рік 20 найбільших платників податків забезпечили надходження 40,7% всіх податків та зборів. Три із них – це суб'єкти ЗЕД, які взагалі не здійснювали митне оформлення на Ягодинській митниці в 2012 році, та за рахунок яких було сплачено платежі на суму 110,4 млн. грн., що становлять 4,0% від загальної суми перерахованих коштів до держбюджету.

Найбільш вагомими надходження митних платежів до Держбюджету за 2013 рік були здійснені наступними учасниками ЗЕД:

- ПП „Престижавто” – 185,3 млн. грн., що складає 6,9% перерахувань за 2013 рік (за 2012 рік митні платежі становили 102,8 млн. грн.);
- ПАТ «СКФ Україна» - 84,3 млн. грн., що складає 3,1% перерахувань за 2013 рік (за 2012 рік митні платежі становили 74,5 млн. грн.);
- ТОВ «Волиньмото» – 77,1 млн.грн., що складає 2,9% перерахувань за 2013 рік (за 2012 рік митні платежі становили 100,8 млн.грн.).

Відмітимо, що на виконання бюджетних завдань Ягодинською митницею вплинула ситуація із розмитненням різних товарних груп (рис.2.8).

<i>Товари за рахунок яких зменшилися надходження, тис.грн</i>			
	Грудень 2012 року	Грудень 2013 року	Відхилення
1. транспортні засоби (8704)	61 664,9	50 125,5	-11 539,4
2. автомобілі легкові (8703)	24 425	7 402,3	-17 022,7
3. свинина (0203)	7 861,6	5 952,2	-1 909,4
4. трактори (8701)	7 980,3	4 911,0	-3 069,3
5. цитрусові (0805)	7 467,1	3 394,0	-4 073,0
<i>Товари за рахунок яких збільшилися надходження, тис.грн</i>			
1. сало (0209)	4 695,2	9 130,4	4 435,2
2. м'ясо птиця (0207)	3 870,8	5 901,8	2 031,0
3. одяг б/в (6309)	2 295,6	4 022,1	1 726,5
4. машини с/г (8433)	1 446,2	3 931,0	2 484,8
5. субпродукти (0206)	1 388,2	3 170,9	1 782,8

Рис.2.8. Товари, за рахунок яких було адміністровано найбільше митних платежів [48]

Митні платежі з нафтопродуктів за 2013 рік склали 6,6 млн. грн., або 0,2% всіх перерахувань, з інших товарів – 2 761,8 млн. грн., або 99,8% всіх перерахувань.

З інших традиційних для митниці товарів стягнуто:

- моторні транспортні засоби для перевезення вантажів (тов.поз.8704)– 571,9 млн. грн., що становить 21,3% всіх нарахованих податків, за 2012 рік – 601,6 млн. грн., що на 4,9% менше;

- легкові автомобілі (тов.поз. 8703) – 238,8 млн. грн., що становить 8,9% всіх нарахованих податків, за 2012 рік - 224,9 млн. грн., що на 6,2% більше;

- свинина свіжа морожена (тов.поз. 0203) – 167,4 млн. грн.,що становить 6,2% всіх нарахованих податків, за 2012 рік - 185,3 млн. грн., що на 9,6% менше;

- сало (тов.поз. 0209) – 98,0 млн. грн., що становить 3,6% всіх нарахованих податків, за 2012 рік – 46,7 млн. грн., що на 110% більше;

- трактори (тов.поз.8701) – 81,6 млн. грн., що становить 3,0% всіх нарахованих податків, за 2012 рік – 92,1 млн. грн., що на 11,4% менше;

- кузови (тов.поз.8716) – 73,4 млн. грн., що становить 2,7% всіх нарахованих податків, за 2012 рік – 28,7 млн. грн., що на 155,7% більше;

- яблука, груші свіжі (тов.поз. 0808) – 68,5 млн. грн., що становить 2,6% всіх нарахованих податків, за 2012 рік – 55,6 млн. грн., що на 23,2% більше.

При митному оформленні товарів із звільненням на підставі законодавчих актів за 2013 рік умовно нараховано податків на суму 36,1млн.грн., що на 9,4млн.грн. або на 20,6% менше, ніж за 2012 рік (45513,3тис.грн.).

Найбільші суми пільг у 2013 році надавались при митному оформленні наступних товарів:

- 12,3 млн. грн., що становить 33,9% від загальної суми умовно нарахованих митних платежів, при митному оформленні товарів, що ввозяться в Україну згідно з міжурядовими угодами з країнами СНД;

- 8,3 млн. грн. (22,8%) при митному оформленні виробів медичного призначення;

- 4,7 млн. грн. (13,0%) при митному оформленні транспортних засобів, що ввозяться громадянами при переселенні на постійне проживання в Україну;
- 3,3 млн. грн. (9,3%) при митному оформленні іноземних інвестицій;
- 2,5 млн. грн. (7,0%) при митному оформленні гуманітарної допомоги.

Інші види пільг, що надавались при митному оформленні товарів становлять незначну частку в структурі умовно нарахованих платежів. Зменшення умовних нарахувань митних платежів за 2013 рік обумовлено таким об'єктивним фактором, як зменшення митного оформлення в порівнянні з 2012 роком:

- на 48,9% (на 1,9 млн. грн.) товарів, що ввозяться суб'єктами літакобудування;
- на 48,6% (на 2,4 млн. грн.) товарів, що ввозяться як гуманітарна допомога;
- на 42,1% (на 3,4 млн. грн.) транспортних засобів, що ввозяться громадянами при переселенні на постійне проживання в Україну;
- на 28,5% (на 3,3 млн. грн.) виробів медичного призначення.

За I квартал 2014 року Ягодинською митницею Міндоходів перераховано до державного бюджету 448595,2 тис. грн, до індикативного показника в сумі 765467,0 тис. грн., виконання становить 58,6%, в т.ч загального фонду – 380241,4 тис. грн., виконання 52,2% до показника – 727044,7 тис. грн., спеціального фонду – 68353,8 тис. грн. – 177,9% до суми 38422,3 тис. грн.

В порівнянні з аналогічним періодом минулого року (682171,6 тис. грн.) відбулося зменшення надходження митних платежів на 233576,4 тис. грн. (34,2%), в т.ч. по загальному фонду – зменшення на 262827,5 тис. грн. (40,9%), спеціальному - збільшення на 29251,10 тис. грн. (74,8%) за рахунок надходжень утилізаційного збору, який справляється при ввезенні на митну територію України транспортних засобів та кузовів до них.

В аналогічному періоді минулого року надходження від митного оформлення транспортних засобів (8702-8705) становили 241,1 млн. грн., 35,3% від загальних надходжень до бюджету (2014 рік - 105,7 млн. грн. - 23,6%), зменшення на 135,4 млн. грн. (на 56,2%). Без врахування оформлень транспортних засобів, надходження зменшилися на 22,3% на 98,3 млн. грн.

Зменшення надходжень митних платежів відбулося за рахунок:

- транспортних засобів (8704) - платежі зменшилися на 86,9 млн. грн. (на 57,9%);
- автомобілів легкових (8703) - на 30,5 млн. грн. (на 48%);
- свинини (0203) - на 18,5 млн. грн. (на 56,1%);
- яблук, груш (0808) - на 17,9 млн. грн. (на 81,7%);
- тракторів, причепів (8701, 8716) – 11,8 млн. грн.(на 39,6%);
- готові харчові вироби (1904) – 3,9 млн. грн. (на 50,2%);
- цитрусові (0805) - 6,8 млн. грн. (на 56,2%).

Рівень середньої митної вартості 1 кг товару в гривневому еквіваленті у порівнянні з аналогічним періодом 2013 року збільшився на 6,7% та становить 14,91грн./кг. Податкове навантаження на 1 кг оподаткованого імпорту збільшилося на 11,2% та становить 4,38грн./кг.

За I квартал 2014 року умовно нараховано митних платежів в сумі 6969,8 тис. грн., що на 1071,8 тис. грн. (на 18,2%) більше ніж за аналогічний період минулого року, за рахунок збільшення ввезення товарів гуманітарної допомоги, товарів що ввозяться по міждержавних угодах з країнами СНД, виробів медичного призначення.

Найбільші суми податків сплачено наступними суб'єктами ЗЕД: ПАТ "СКФ Україна" – 20,6 млн. грн. (4,8%), ТзОВ "Кроноспан УА" - 17,7 млн. грн. (4,1%), СП ТОВ "Модерн Експо" - 16,8 млн. грн. (3,9%), ТзОВ "Фарка" -13,2 млн. грн. (3,1%), ТзОВ "Топ транс Плюс" - 13,1 млн. грн. (3,1%), ТОВ "Порше Україна" - 11,8 млн. грн. (2,8%), ТзОВ "Авто-Авангард" - 11,2 млн. грн. (2,6%).

У березні 2014 року Ягодинською митницею Міндоходів перераховано до Держбюджету 184746,30 тис. грн., виконання становить 62,3% до доведеного індикативного показника в сумі 296330,0 тис. грн., в т.ч загального фонду – 126630,4 тис. грн., виконання 44,4% до доведеного показника – 284999,9 тис. грн., спеціального фонду – 58115,9 тис. грн. – 512,9% до суми 11330,1 тис. грн.

Стан виконання індикативного показника із рівномірного забезпечення збору до загального фонду станом на 07.03.2014 року в сумі 35501,8 тис. грн.

становить 90,1% (32003,6 тис. грн.), невиконання – 3498,2 тис. грн.; станом на 21.03.2014 при доведеному показнику в сумі 113892,6 тис. грн., виконання – 74,7%, невиконання – 28807,1 тис. грн., станом на 27.03.2014 при показнику 270749,9 тис. грн., на виконання становить 44,2% (119776,7 тис. грн.), відставання – 150973,2 тис. грн.

В порівнянні з березнем 2013 роком (250120,0 тис. грн.) відбулося зменшення надходження митних платежів на 65,4 млн. грн. (на 26,1%), в т.ч. по:

- загальному фонду – зменшення на 108,7 млн. грн. (46,2%);
- спеціальному фонду – збільшення на 43,3 млн. грн. (у 3 рази).

Надходження зменшилися за рахунок зменшення обсягів ввезення:

- транспортних засобів (8704) - платежі зменшилися на 42,8 млн. грн. (на 80,6%);
- автомобілів легкових (8703) - на 15,6 млн. грн. (на 66,2%);
- свинини (0203) - на 12,0 млн. грн. (на 84,7%);
- яблук, груш (0808) - на 11,0 млн. грн. (на 86,2%);
- тракторів, причепів (8701, 8716) – 4,7 млн. грн.(на 41,8%);
- сало (0209) - 1,7 млн. грн. (на 33,6%);
- прутків (7228) -1,6 млн. грн. (на 47,2%).

Поряд з тим, у березні відбулося збільшення надходжень податків по таких товарах:

- машини для обробки металів – 3,7 млн. грн.;
- частинах до транспортних засобів (8708) - на 1,9 млн. грн.;
- підшипники - на 1,5 млн. грн.,
- с/г техніки - на 3,1 млн. грн.,
- будівельні конструкції (9406) – на 0,7 млн. грн.,
- полімери пропілену – на 1,5 млн. грн. та інших.

В порівнянні з лютим 2014 року (137649,7 тис. грн.) надходження збільшилися на 47096,6 тис. грн. (на 34,2%), в т.ч. по загальному фонду – зменшення на 2307,5 тис. грн. (на 1,8%), спеціальному фонду – збільшення 49404,10 тис. грн. за рахунок надходжень по утилізаційному збору.

Визначальним фактором на стан невиконання доведених індикативних показників є значне скорочення ввезення обсягів транспортних засобів, які протягом тривалого періоду були і є основними бюджетоформуєчими товарами митниці. Так, у березні поточного року, митні платежі при ввезенні транспортних засобів (групи 8704,8703,8702,8705,8707) склали лише 19416,0 тис. грн., 10,6% від загальних надходжень, що на 25782,3 тис. грн. (57%) менше до лютого поточного року та на 71585,3 тис. грн. (78,7%) менше до березня минулого року (91001,3 тис. грн.).

Таблиця 2.3

Виконання бюджетних завдань Ягодинською митницею в розрізі митних платежів станом на березень 2014 року [48]

У розрізі податків і зборів надходження до Держбюджету становлять:	Індикативний показник (тис.грн.)	Фактичний показник (тис.грн.)	Виконання (%)	Відхилення	
				+/-	%
<i>ПДВ</i>	250453,7	105313,3	42,0	-145140,4	-58,0
<i>Акциз</i>	105,7	33,1	31,3	-72,6	-68,7
<i>Ввізне мито</i>	30928,3	18440,6	59,6	-12487,7	-40,4
<i>Вивізне мито</i>	316,9	234,2	73,9	-82,7	-26,1
<i>Єдиний збір</i>	3174,7	2145,6	67,6	-1029,1	-32,4
<i>Плата за м/ф</i>	20,6	17,7	85,9	-2,9	-14,1
<i>Інші</i>		445,9		445,9	
<i>Загальний фонд</i>	284999,9	126630,4	44,4	-158369,5	-55,6
<i>Акциз</i>	2715,2	2619,1	96,5	-96,1	-3,5
<i>Мито</i>	328,7	1739,3	529,1	1410,6	429,1
<i>Екологічний Податок</i>	8286,2	53757,5	648,7	45469,5	548,7
<i>Спеціальний фонд</i>	11330,1	58115,9	512,9	46785,8	412,9
<i>Разом</i>	296330,0	184746,3	62,3	-111583,7	-37,7

Разом з тим у зв'язку із змінами у споживчому ринку та у зв'язку із зменшенням виробничих потреб скоротилися обсяги ввезення товарів для подальшої переробки виробниками регіону: АТ „СКФ Україна”, ТОВ ”Опос-Торг”, ТОВ ”ВМП”, ТОВ ”Ковальсько–пресове підприємство”, ФОП Мельничук І.В., ПАТ „Волиньхолдінг”.

Середньоденний показник надходжень у березні 2014 року склав 9237,3 тис. грн., що на 3268,7 тис. грн. або на 26,1% менше ніж у березні 2013 року, на

2354,8 тис. грн. (на 34,2%) більше ніж у лютому 2014 року.

Таким чином, представлені аналітичні індикатори засвідчують, що по загальному фонду в розрізі податків жоден показник не виконано.

Високі показники надходжень по спеціальному фонду досягнуто за рахунок коштів перерахованих за утилізаційний збір, що знаходилися на накопичувальному рахунку казначейства.

2.3. Контрольні процедури митних інституцій та особливості їх проведення

Основними завданнями органів доходів і зборів виступає контроль за переміщенням товарів, забезпечення національних інтересів держави та наповнення державного бюджету. Така діяльність займає провідне місце у системі контрольних заходів і виступає важливою формою реалізації загальної концепції «контролю у сфері митної справи».



Рис. 2.9. Місце митного контролю у митній системі

Відмітимо, що важливе місце щодо виконання бюджетних завдань Ягодинською митницею належало контрольним процедурам, які дозволили мобілізувати додаткові бюджетні ресурси (рис.2.9).

Важливе місце в системі митних процедур посідає контроль правильності визначення митної вартості товарів. Він здійснюється органом доходів і зборів під час проведення митного контролю і митного оформлення шляхом перевірки числового значення заявленої митної вартості.

Контроль правильності визначення митної вартості під час здійснення митного контролю та митного оформлення, здійснюється посадовими особами органу доходів і зборів, з врахуванням положень Методичних рекомендацій щодо роботи посадових осіб митних органів з аналізу, виявлення та оцінки ризиків при здійсненні контролю правильності визначення митної вартості товарів, які переміщуються через митний кордон України, затверджених відповідним наказом Держмитслужби [49].

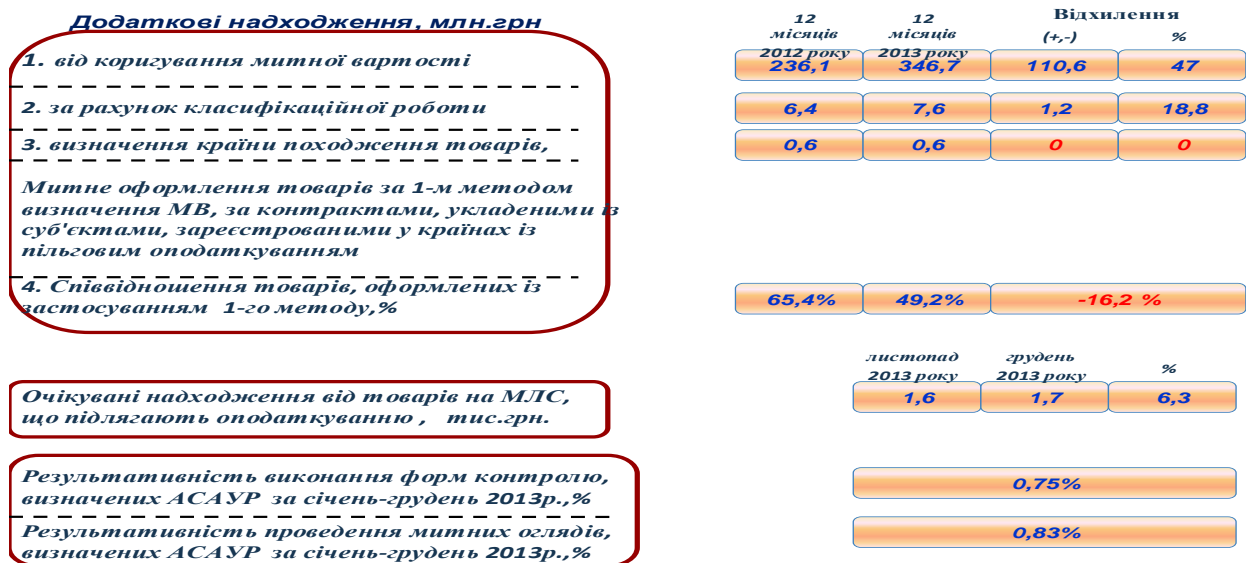


Рис.2.10. Фіскальна ефективність контрольних процедур, що здійснювались Ягодинською митницею в 2012-2013 рр. [48]

Метою Методичних рекомендацій є забезпечення єдиного підходу органів доходів і зборів до роботи з аналізу, виявлення та оцінки ризиків при здійсненні контролю правильності визначення митної вартості товарів під час здійснення їх митного контролю та митного оформлення.

Посадові особи застосовують положення Методичних рекомендацій з метою аналізу, виявлення та оцінки ризиків щодо заявлення неповних та/або недостовірних відомостей про митну вартість товарів, у тому числі аналізу, виявлення та оцінки ризиків щодо невірному визначення митної вартості товарів.

Робота з аналізу, виявлення та оцінки ризиків здійснюється, як правило, після перевірки правильності класифікації товарів згідно з УКТЗЕД, в межах 4-х робочих годин з моменту пред'явлення органу доходів і зборів товарів, подання митної декларації та всіх необхідних відомостей, крім випадків, коли такий строк може бути перевищений.

Контроль правильності визначення митної вартості товарів за основним методом - за ціною договору (контракту) щодо товарів, які ввозяться на митну територію України відповідно до митного режиму імпорту (вартість операції), здійснюється органом доходів і зборів шляхом перевірки розрахунку, здійсненого декларантом, за відсутності застережень щодо застосування цього методу.

За результатами здійснення контролю правильності визначення митної вартості товарів орган доходів і зборів визнає заявлену декларантом або уповноваженою ним особою митну вартість чи приймає письмове рішення про її коригування.

Орган доходів і зборів під час здійснення контролю правильності визначення митної вартості товарів зобов'язаний:

- 1) здійснювати контроль заявленої декларантом або уповноваженою ним особою митної вартості товарів шляхом перевірки числового значення заявленої митної вартості, наявності в поданих зазначеними особами документах усіх відомостей, що підтверджують числові значення складових митної вартості товарів, чи відомостей щодо ціни, що була фактично сплачена або підлягає сплаті за ці товари;

- 2) надавати декларанту або уповноваженій ним особі письмову інформацію про причини, за яких заявлена ними митна вартість не може бути визнана;

3) надавати декларанту або уповноваженій ним особі письмову інформацію щодо порядку і методу визначення митної вартості, застосованих у разі коригування митної вартості, а також щодо підстав здійснення такого коригування;

4) випускати у вільний обіг товари, що декларуються:

– у разі визнання органом доходів і зборів заявленої митної вартості товарів - за умови сплати митних платежів згідно із заявленою митною вартістю;

– у разі згоди декларанта або уповноваженої ним особи з рішенням органу доходів і зборів про коригування митної вартості товарів - за умови сплати митних платежів згідно з митною вартістю, визначеною органом доходів і зборів;

– у разі незгоди декларанта або уповноваженої ним особи з рішенням органу доходів і зборів про коригування заявленої митної вартості товарів - за умови сплати митних платежів згідно із заявленою митною вартістю товарів та надання гарантій в розмірі, визначеному органом доходів і зборів.

Орган доходів і зборів з метою здійснення контролю правильності визначення митної вартості товарів має право:

1) упевнюватися в достовірності або точності будь-якої заяви, документа чи розрахунку, поданих для цілей визначення митної вартості;

2) письмово запитувати від декларанта або уповноваженої ним особи додаткові документи та відомості, якщо це необхідно для прийняття рішення про визнання заявленої митної вартості;

3) здійснювати коригування заявленої митної вартості товарів;

4) проводити перевірки правильності визначення митної вартості товарів після їх випуску;

5) звертатися до органів доходів і зборів інших країн із запитом щодо надання відомостей, необхідних для підтвердження достовірності заявленої митної вартості;

6) застосовувати інші передбачені форми митного контролю.

У разі якщо під час проведення митного контролю орган доходів і зборів не може аргументовано довести, що заявлено неповні та/або недостовірні відомості про митну вартість товарів, у тому числі невірно визначено митну вартість товарів, заявлена декларантом або уповноваженою ним особою митна вартість вважається визнаною автоматично.

Проаналізуємо ефективність контрольних процедур на прикладі Ягодинської митниці (табл.2.4).

Таблиця 2.4

Основні показники роботи Ягодинської митниці з питань контролю за правильністю визначення митної вартості [48]

Період	Сума збільшення митної вартості, млн. грн.	Сума збільшення митних платежів в результаті коригування митної вартості, млн. грн.
2012	817,21	236,25
2013	1 152,91	346,72

В результаті здійснення контролю за правильністю визначення митної вартості товарів базу оподаткування протягом 2013 року збільшено на 1 152,91 млн.грн., що на 335,7 млн.грн. або на 41,1% більше аналогічного показника минулого року (817,21 млн.грн.). Сума надходжень до Держбюджету за рахунок коригування митної вартості склала – 346,72 млн.грн., що на 110,6 млн.грн. (46,8 %) більше показника 2012 року (236,12 млн.грн.).



Рис.2.11.Додатково нараховані митні платежі за рахунок коригування митної вартості товарів в 2012-2013 рр. [48]

Частка додаткових надходжень митних платежів до Держбюджету України за рахунок коригування митної вартості становить 12,5%.

Частка додаткових надходжень до Держбюджету України за рахунок контролю митної вартості товарів (%)

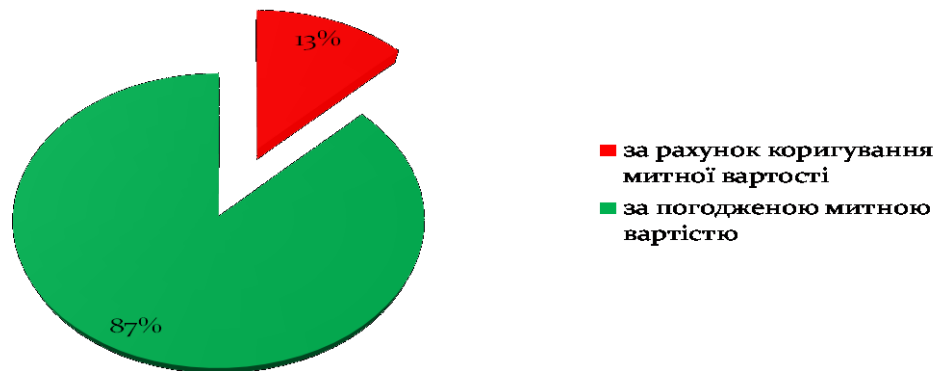


Рис.2.12. Питома вага надходжень внаслідок коригування митної вартості товарів в 2013 році

Обсяги товарів, ввезених за «прямими» контрактами (від виробника продукції), становлять 50,4%, за «непрямими» - 49,6%. Кількість ввезених за «прямими контрактами» товарів збільшилась у 2013 році на 14,6% в порівнянні з аналогічним періодом 2012 року.

Всього протягом 2013 року прийнято 154 Рішення про коригування митної вартості товарів. За рахунок прийнятих рішень до Держбюджету додатково донараховано 4,04 млн.грн.

Митна вартість скоригована на суму 9,7 млн. грн, що впливає на збільшення митних платежів на суму 3,1 млн. грн. З метою забезпечення контролю рівня митної вартості товарів, здійснюється щоденний моніторинг митних оформлень:

- МД, оформлених за попередню добу;
- МД у режимі он-лайн (прийнятих до митного оформлення);
- МД, оформлених після винесення рішень про визначення митної вартості;
- рівня митної вартості товарів одного найменування, що оформлюються

різними підрозділами митниці;

- товарів, митне оформлення яких здійснювалось суб'єктами ЗЕД, що не перебувають на обліку у Ягодинській митниці.

Протягом аналізованого періоду доволі ефективно було здійснено контроль правильності класифікації товарів. Всього протягом 2013 рік прийнято:



Рис.2.13. Динаміка прийнятих класифікаційних рішень Ягодинською митницею в 2012-2013 рр. [48]

- 21 Рішення про визначення коду товару за якими класифіковано 49 товарів (по 23 з них відбулась зміна коду товару, що призвело до збільшення митних платежів);

- 20 попередніх рішень про класифікацію згідно з УКТЗЕД (з них - 17 попередніх рішень про класифікацію згідно з УКТЗЕД комплектних об'єктів та 3 попередніх рішення про класифікацію товарів). По 6 рішеннях код товару, заявлений до митного оформлення було змінено із збільшенням митних платежів.

**Сума збільшення митних платежів за
результатами проведеної класифікаційної
роботи (тис.грн)**

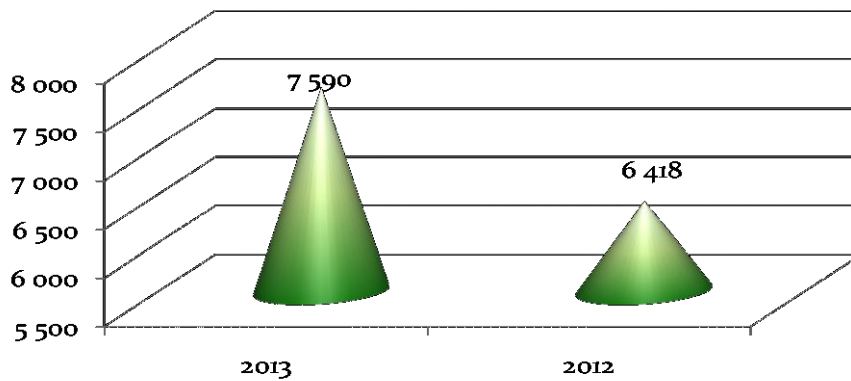


Рис.2.14. Донараховані суми митних платежів за результатами проведеної класифікаційної роботи Ягодинською митницею [48]

Всього в результаті прийнятих класифікаційних рішень до Держбюджету України додатково сплачено 2 005,02 тис. грн. За раніше прийнятими класифікаційними рішеннями до Держбюджету України додатково сплачено 5 584,96 тис.грн.

Всього за результатами проведеної класифікаційної роботи у 2013 році до бюджету додатково сплачено 7 589,98 тис.грн., що на 1 172,37 тис.грн. (18,3%) більше, ніж за 2012 рік. Поданий аналіз статистичних матеріалів дає змогу констатувати високу ефективність виконання бюджетних завдань працівниками Ягодинської митниці Міндоходів.

Висновки до II розділу

За експертною оцінкою Рахункової палати, реальний валовий внутрішній продукт у першому півріччі поточного року знизився на 1,1 відс. при річному зростанні на 3,4 відс., врахованому при затвердженні державного бюджету на 2013 рік, що не сприяло його виконанню.

До загального фонду державного бюджету надійшло доходів у сумі 142 млрд. 357,3 млн. грн., або 99,5 відс. запланованого на січень - червень (143 млрд. 93,0 млн. грн.) і 45,1 відс. річного плану (315 млрд. 479,2 млн. гривень).

До спеціального фонду державного бюджету зараховано доходів у сумі 20 млрд. 299,9 млн. грн., або 35,7 відс. річного плану (56 млрд. 880,0 млн. гривень).

У результаті державний бюджет загалом виконано з дефіцитом у сумі 22 млрд. 740,5 млн. грн., при плановому річному дефіциті 53 млрд. 584,4 млн. гривень. При цьому загальний фонд виконано з дефіцитом 24 млрд. 628,3 млн. грн., при запланованому дефіциті на січень - червень у сумі 36 млрд. 595,9 млн. грн. і річному граничному обсязі дефіциту 44 млрд. 534,5 млн. грн., спеціальний фонд - з профіцитом 1 млрд. 887,8 млн. грн., при плановому обсязі річного дефіциту в сумі 9 млрд. 49,9 млн. гривень.

Вцілому за результатами проведеної роботи по адмініструванню митних платежів Ягодинською митницею до Держбюджету перераховано 2768,4 млн. грн. податків, що на 114,6 млн. грн., або на 4,0% менше, ніж у 2012 році. Виконання прогнозних надходжень Держмитслужби складає 72,9%, додатково перераховано до Держбюджету 354,9 млн. грн.

Забезпечено виконання прогнозних надходжень у січні на 100,1%, у лютому – 84,0%, у березні – 82,4%, квітні – 100,4%, травні – 65,4%, червні – 76,2%, у липні – 92,9%, серпні – 83,5%, вересні – 60,4%, жовтні – 48,2%, листопаді – 50,8%, грудні – 54,9%.

До загального фонду Державного бюджету України забезпечено надходження в сумі 2621,0 млн. грн., що становить 74,3% від доведеного індикативного показника в сумі 3527,0 млн. грн., до спеціального – 147,4 млн. грн., що становить 54,7% від доведеного показника 269,6 млн. грн.

Визначальним фактором на стан невиконання доведених індикативних показників є значне скорочення ввезення обсягів транспортних засобів, які протягом тривалого періоду були і є основними бюджетоформуєчими товарами митниці. Так, у березні поточного року, митні платежі при ввезенні транспортних засобів (групи 8704,8703,8702,8705,8707) склали лише 19416,0 тис. грн., 10,6% від загальних надходжень, що на 25782,3 тис. грн. (57%) менше до лютого поточного року та на 71585,3 тис. грн. (78,7%) менше до березня минулого року (91001,3 тис. грн.).

В результаті здійснення контролю за правильністю визначення митної вартості товарів базу оподаткування протягом 2013 року збільшено на 1 152,91 млн.грн., що на 335,7 млн.грн. або на 41,1% більше аналогічного показника минулого року (817,21 млн.грн.). Сума надходжень до Держбюджету за рахунок коригування митної вартості склала – 346,72 млн.грн., що на 110,6 млн.грн. (46,8 %) більше показника 2012 року (236,12 млн.грн.).

Всього в результаті прийнятих класифікаційних рішень до Держбюджету України додатково сплачено 2 005,02 тис. грн. За раніше прийнятими класифікаційними рішеннями до Держбюджету України додатково сплачено 5 584,96 тис. грн.

РОЗДІЛ III

ОРІЄНТИРИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТНИХ ЗАВДАНЬ МИТНИМИ ОРГАНАМИ УКРАЇНИ

1.1. Мотиваційні аспекти покращення діяльності митної служби держави

В Україні відбуваються глибокі зміни в політичній, економічній, соціальній сферах, спрямовані на побудову нової економічної системи, заснованої на ринкових відносинах. Особливого значення в цих умовах набуває дослідження мотивації трудової діяльності, оскільки в основі обґрунтування ринково орієнтованого реформування знаходиться, по суті, саме мотиваційна концепція. Ефективна мотивація працівників є метою і одним з головних завдань управління персоналом, оскільки основним засобом реалізації стратегічного управління будь-якої організації є люди. Тому система роботи з персоналом щодо його активізації є пріоритетною для успішного функціонування організації [50].

Управління людськими ресурсами взагалі і персоналом організації зокрема було і залишається в будь-якій державі найактуальнішою проблемою, зрівнятися з якою не може жодна інша, оскільки саме вірним вирішенням проблеми управління працею і трудовою поведінкою багато в чому визначається поступальний соціально-економічний розвиток підприємств і держав. Сучасна ситуація ускладнюється ще й тим, що більшість управлінських рішень останніх років мають занадто економічний, а часто і чисто підхід до вирішення проблем, коли до уваги не приймаються соціальні наслідки прийнятих рішень. Керівники, згідно з проведеними дослідженнями, у рейтингу значимості задач в управлінні персоналом останні місця відводять формуванню стратегії щодо персоналу, залученню працівників до управління, створенню умов для підвищення кваліфікації і саморозвитку, своєчасному інформуванню персоналу про стан організації, якості внутрішньо-організаційних комунікацій.

Крім того більшість керівників на противагу іншим формам впливу і влади надають перевагу силовому тиску та примусу, пояснюючи цей вибір станом трудової дисципліни.

З поміж досліджень вітчизняних науковців варто виділити праці А.Афоніна, Д.Богині, Г.Дмитренка, А.Колота, О. Рудницької, М.Семикіної, Є.Шарапатової, Г.Щокіна. Серед різних концептуальних підходів слід виділити такий, який стверджує, що мотив до праці включає в себе:

- потребу, яку прагне задовольнити працівник;
- благо, яке в змозі задовольнити потребу;
- трудову дію, яка є необхідною для отримання блага;
- ціну, або витрати матеріального чи морального характеру, які пов'язані із здійсненням трудової дії.

Характерною ознакою, підкреслюють науковці, є те, що мотиви формуються тоді, коли суспільство чи суб'єкт управління володіє необхідним набором благ, для отримання якого потрібні трудові зусилля працівника, і до того ж, трудова діяльність дозволяє отримати блага з меншими матеріальними і моральними затратами, ніж будь-які інші види діяльності. Тобто, мотив до праці формується лише тоді, коли трудова діяльність є якщо не єдиною, то основною умовою отримання блага.

Другий аспект - ціна затрат. Будь-яка трудова діяльність визначається затратами фізичних і моральних сил. Висока інтенсивність праці за недостатніх умов відтворення працездатності в деяких випадках обумовлює таку стратегію трудової поведінки, за якої працівник згоден менше працювати при меншій оплаті, оскільки для нього неприйнятна ціна інтенсивної праці. Однак, можлива і інша ситуація, коли працівник для підтримки певного рівня добробуту готовий оплатити власним здоров'ям отримання додаткових благ. Наприклад, отримувати надбавки і пільги за роботу в шкідливих умовах, наднормову працю тощо, тим більше, що суспільство, встановлюючи подібні пільги, це санкціонує.

Потреби викликають напруження у свідомості людини, внутрішнє спонукання до їх задоволення, тобто, мотив. Людина постійно шукає об'єкт,

який би задовольнив потребу. І чим привабливішою та більш наочною є можливість задоволення потреби за допомогою певного об'єкту, тим інтенсивнішою стає виробнича діяльність щодо його присвоєння. Отже, об'єкт, як і потреби, здійснює стимулюючий вплив, зовнішнє спонукання до реалізації працівником мотиваційних установок, і лише в цьому випадку він стає стимулом. Стимулом є здатність обраного об'єкта задовольнити потреби суб'єкта.

Стимули як значимі для людини фактори соціального і предметного оточення розглядає Н. Коваліско, в той час як А. Колот визнає стимулювання як один із засобів, за допомогою якого може здійснюватись мотивація персоналу до праці.

Проти концепції "економічної людини" А.Сміта виступав Г.Цехановецький, підкреслюючи, що люди нерідко прагнуть поліпшити власне становище не тільки завдяки власній праці, а й за рахунок інших осіб. М.Туган-Барановський [58,9] класифікував потреби людини на п'ять груп: фізіологічні, статеві, симптоматичні інстинкти і потреби, альтруїстичні, потреби практичного характеру. Особливого значення М.Туган-Барановський надавав психологічним почуттям і трудовим традиціям. Він одним із перших наголосив на значенні духовності у розвитку економіки.

Суть і структуру мотиваційного механізму в ринковій економіці як комплекс організаційно-економічних, матеріально-технічних та соціально-психологічних методів і засобів спонукання до ефективної праці, який перетворює мотивацію-потенціал в мотивацію-реальність характеризує Л.Червінська [60], яка зауважує, що мотиваційний механізм забезпечує перетворення набору факторів, принципів, стимулів, мотивів з лінійного дискретного стану у замкнутий, постійно повторюваний процес. Однак, наводячи в структурі механізму мотиваційні методи, важелі і чинники, науковець не демонструє їх зв'язок та інтеграцію з мотивами, інтересами, очікуваннями персоналу. До того ж, мотиваційний процес не може вважатися замкнутим, адже кожен наступний цикл відбувається в різних зовнішніх

ситуаційних умовах, при цьому змінюються потреби, переконання, запити працівників та способи і види стимулювання.

На думку Н. Пасенко, мотиваційна система є відкритою, і їй притаманна взаємодія із зовнішнім середовищем і здатність адаптуватися до змін, які в ньому відбуваються.

У власній моделі мотивації Н.Казмерчук-Палашина [54] показує вплив внутрішніх і зовнішніх мотиваторів на продуктивність праці персоналу. Але, напевно, чи можна вважати показником продуктивності праці виробничий потенціал персоналу, адже потенціал демонструє можливості персоналу щодо власної самореалізації у виробничих відносинах, а не результати праці, показником яких і є продуктивність. До того ж, науковець наголошує на тому, що практично більшість з діючих мотиваторів мають випадковий характер, з чим ми не можемо погодитись в принципі, адже переконання у випадковості мотиваційного впливу зводить нанівець всю роботу з побудови стабільної і ефективної мотиваційної системи.

Аналізуючи особливості мотивації персоналу малих підприємств та організацій В. Решетов [56] зазначає, що найвищою оцінкою процесу мотивації є рівень задоволеності працею. Але, задоволеність працею є хоча і вагомим, але не єдиним показником досконалості і ефективності мотиваційного процесу. Оцінка мотиваційного процесу повинна містити якісні і кількісні показники, і рівень задоволеності працею в тому числі, а також інтегрувати в єдиний процес цілі організації та персоналу.

Слушною також є пропозиція О.Шилець [62] щодо включення в систему мотиваційних заходів таких, які не лише сприяють підвищенню продуктивності праці, але й спрямовані на зниження плинності кадрів. Підтримував він і пропозицію щодо виділення організаційних складових мотивації, які самі по собі можуть не підвищувати трудову активність, але впливати на вибір того чи іншого місця роботи чи відігравати роль каталізатора трудової активності.

Досліджуючи мотивацію як функцію менеджменту І. Запоточний і Н. Мілютіна [53] приходять до двох висновків: по-перше, вважають, що мотивація працівників найбільше залежить від соціально-економічних умов, в яких діє

організація; по-друге, що механізм мотивації жодним чином не впливає на систему менеджменту. З цим важко погодитись, адже відомо, що мотивація працівників перебуває під впливом зовнішніх, і внутрішніх чинників та обумовлюється як об'єктивними, так і суб'єктивними складовими і до того ж перебуває у тісному зв'язку із системою управління персоналом та загальною системою управління, як структуроутворююча і функціональна складова.

Подібної думки дотримуються і інші дослідники проблем мотивації персоналу. Зокрема Н.Чорноморченко [61], переконана, що інтеграція організації праці, її оплати і стимулювання, умов і безпеки, соціального та інформаційного забезпечення, можливостей розвитку персоналу в єдиному мотиваційному механізмі дозволить підвищити ефективність управління персоналом і організації загалом. До того ж, як слушно зазначає Г. Побережна [55], система мотивації і система управління не є статичними. Вони повинні змінюватись під впливом соціально-економічної ситуації як на рівні організації, так і в країні, а також через зростання професіоналізму, життєвого рівня та досвіду працівників.

Низка науковців, зокрема В. Безматерних, М. Семикіної, О. Гніденко, переконані що проектування і реалізація системи мотивації повинні відповідати обраній стратегії управління. Цікавою є пропозиція В.Безматерних [51], який пропонує виділяти в мотиваційному механізмі короткі і далекі мотивації, покладаючи в основу такої класифікації розмежування потреб на потреби вищого і нижчого рівня. Дійсно, творчу і соціальну активність можна виміряти лише протягом достатньо тривалого часу, і задоволення потреби у розвитку, самовдосконаленні, повній реалізації здібностей також досягається впродовж тривалого періоду. Тому формування системи мотивації повинно бути засноване на використанні стимулів як короткотермінової, так і довготривалої дії.

Досліджуючи мотиваційні основи праці М. Семикіна [57] наголошує, що довготривалий характер повинна мати насамперед мотивація до інноваційної праці, бо інакше стає неможливим здійснення стратегічних інноваційних планів в умовах конкурентного середовища, розрахованих на тривалий термін. При

цьому для створення певних довготривалих мотиваційних орієнтацій слід надавати перевагу позитивним, а не негативним стимулам.

Мотивація є процесом довготривалого впливу, під час якого в процесі реалізації різноманітних стимулів можуть формуватися нові ціннісні орієнтації в сфері праці, і відповідно, нова, вдосконалена трудова мотивація, переконана О. Гніденко [52]. Крім складових, в основі процесу мотивації праці знаходяться мотиви та стимули, тому необхідно проаналізувати дієвість їх практичного застосування та ступінь їх впливу на використання тих чи інших складових системи мотивації праці персоналу та сприйняття персоналом організації.

У митній службі основною формою мотивації виступає преміювання. Для визначення розміру премії за результатами роботи у звітному періоді згідно з "Положенням про преміювання посадових осіб та працівників митної служби України" враховуються наступні показники:

- своєчасне та якісне виконання посадовою особою та працівником своїх посадових обов'язків та заходів, передбачених планами робіт митного органу чи організації, результативність роботи;
- виконавська дисципліна;
- трудова дисципліна;
- ініціативність.

До інших показників, які варто було б розглядати при визначенні форми і розміру заохочення працівників можна віднести:

- підвищення продуктивності праці;
- поліпшення якості послуг;
- досягнення важливих цілей організації, підрозділу;
- поліпшення окремих сторін діяльності організації;
- особисті виробничі досягнення працівників.
- економію ресурсів (матеріальних, технічних, фінансових, енергетичних).

Відзначимо, що у 2013 році відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 07.08.2013 № 597 «Деякі питання оплати праці працівників Міністерства доходів і зборів та його територіальних органів», наказу

Міндоходів від 11.09.2013 № 479 «Про умови оплати праці працівників Міністерства доходів і зборів та його територіальних органів» запроваджені нові умови оплати праці працівників Ягодинської митниці, згідно з якими, починаючи з 11 вересня посадовим особам митниці виплачується:

- 1) щомісячна надбавка за ранг державного службовця;
- 2) щомісячна надбавка за вислугу років;
- 3) щомісячна надбавка за високі досягнення у праці або за виконання особливо важливої роботи;
- 4) інші надбавки та доплати, а саме надбавка за знання та використання в роботі іноземної мови, доплата за науковий ступінь, доплата за роботу в нічний час.

Та у зв'язку із втратою чинності постанови Кабінету Міністрів України від 18.07.2012 № 676 «Деякі питання оплати працівників митної служби» працівникам митниці припинено виплату:

- 1) щомісячної надбавки за особливі умови служби в митній службі
- 2) та щомісячної надбавки за спеціальне звання.

У звітному періоді видатки на оплату праці склали 37 021,0 тис.грн., що на 1 937,1 тис.грн. або 5,5 % більше у порівнянні з видатками 2012 року, обсяг яких становив 35 083,9 тис.грн.

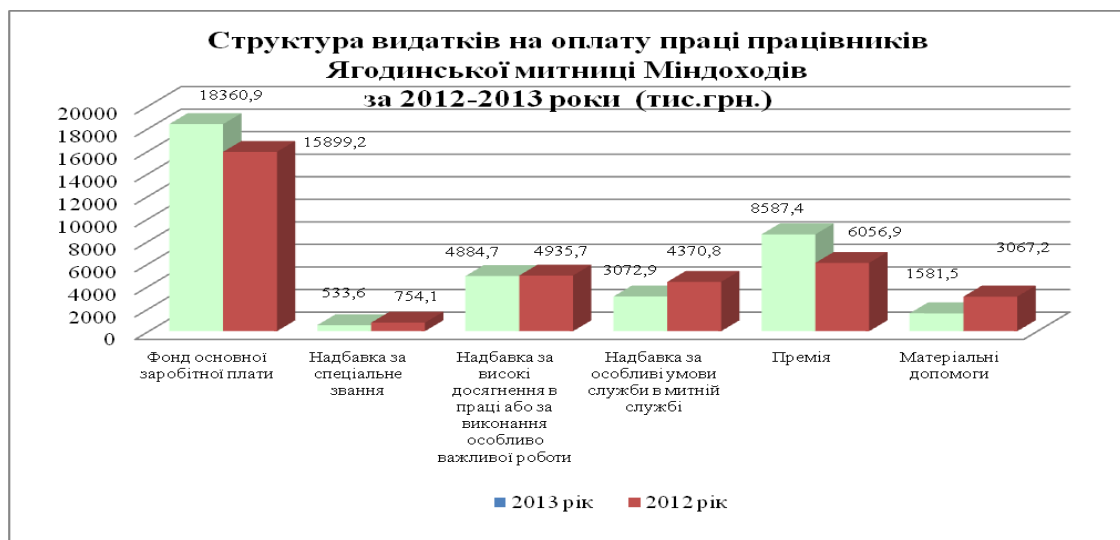


Рис.3.1. Динаміка видатків на оплату праці та інших мотиваційних виплат працівникам Ягодинської митниці [48]

Середньомісячна заробітна одного працівника складає 4 874 грн., що на 306 грн. більше заробітної плати у 2012 році (4 586 грн.).

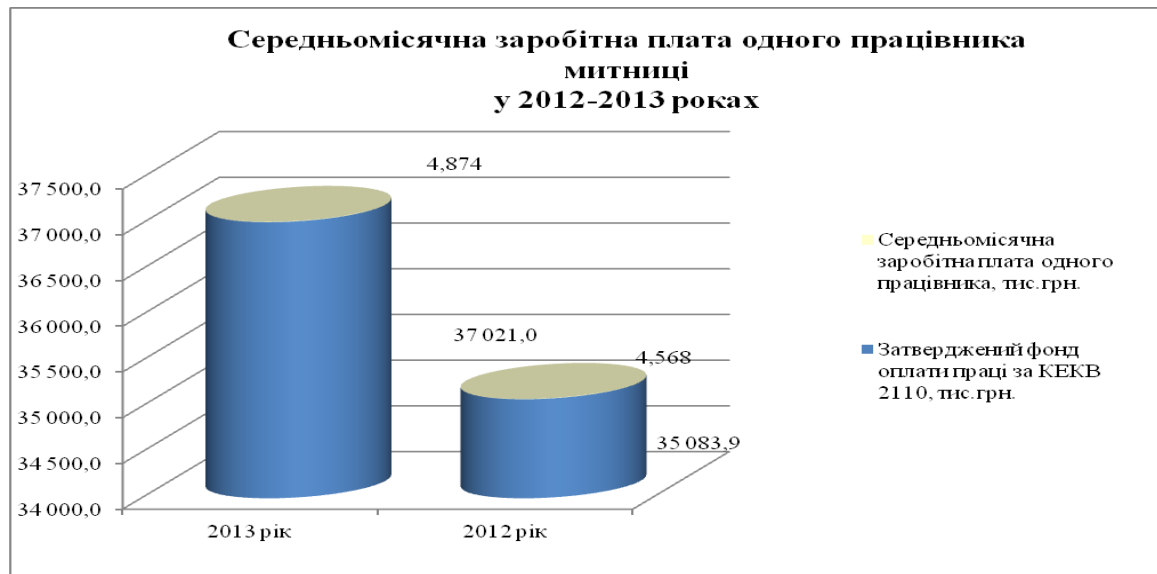


Рис.3.2. Динаміка середньомісячної заробітної плати працівника Ягодинської митниці [48]

Таке збільшення обумовлене тим, що із загального обсягу видатків на оплату праці у звітному періоді значні кошти були спрямовані на такі виплати:

- середнього заробітку за час вимушеного прогулу згідно з рішеннями судів – 463,8 тис. грн.,
- вихідної допомоги та допомоги у розмірі 10 окладів працівникам митниці у зв'язку з виходом на пенсію – 92,2 тис. грн.,
- грошової винагороди фізичним особам згідно з договорами цивільно-правового характеру – 997,0 тис. грн. тощо.

Також збільшилися на 530,0 грн. середньомісячні витрати з розрахунку на 1 штатного працівника митниці з урахуванням видатків на оплату праці у 2013 році. Це обумовлене збільшенням виділених асигнувань на утримання митниці у звітному періоді (55 634 604,23 грн. – у 2013 році проти 52 179 652,65 грн. – у 2012 році).

Проте доходи на 1 гривню витрат у звітному періоді зменшилися у порівнянні з минулим роком на 4,80 грн. (50,50 грн. у 2013 році проти 55,30 грн. – у 2012 році). Це обумовлено зменшенням на 76 138,5 тис. грн. (у 1,02 рази) обсягу митних платежів, перерахованих до Державного бюджету.

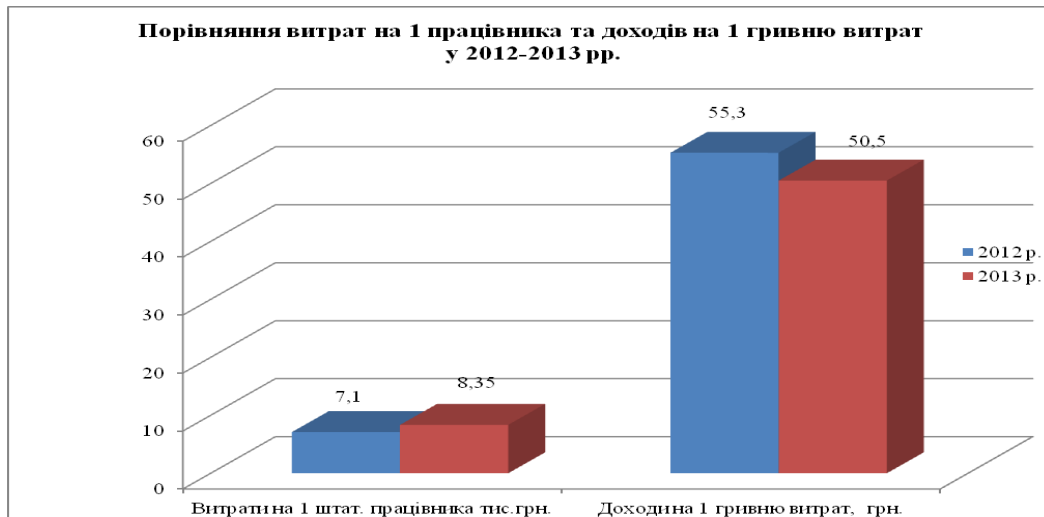


Рис. 3.3. Ефективність витрат на утримання одного працівника Ягодинської митниці в 2012-2013 рр. [48]

Вищенаведені та інші показники, що характеризують фінансово-економічну діяльність митниці у 2012-2013 рр. відображені у таблиці 3.1.

Таблиця 3.1

Аналіз фінансово-економічної діяльності Ягодинської митниці за 2013 рік у порівнянні з відповідними показниками 2012 року [48]

№ з/п	Показники	2012 рік	2013 рік	Відхилення, грн.
1.	Штатна чисельність (од.)	707	656	-51
2.	Фактична чисельність (од.)	640	633	-7
3.	Фактична чисельність оперативних працівників (од.)	562	550	-12
	Витрати Державного бюджету, у тому числі на утримання митного органу			
4.	Отримано фінансування з Державного бюджету (грн.)	52 179 652,65	55 634 604,23	3 454 951,58
4а.	у тому числі на заробітну плату (грн.)	35 083 900,00	37 021 000,00	1 937 100,00
5.	Всього виділено асигнувань з Державного бюджету (грн.)	52 642 430,00	55 830 960,00	3 188 530,00
6.	Невикористано асигнувань (грн.)	462 777,35	196 355,77	-266 421,58
7.	Отримано фінансування на 1 працівника (грн.)	81 530,71	87 890,37	6 359,66
8.	Отримано фінансування на 1 оперативного працівника (грн.)	92 846,36	101 153,83	8 307,47
9.	Середньомісячна заробітна плата 1 працівника (грн.)	4 568,22	4 873,75	305,53
	Доходи Державного бюджету:			
10.	Перераховано коштів до Державного бюджету - всього	2 885 762 393,46	2 809 623 893,60	-76 138 499,86
11.	В розрахунку на 1 працівника (грн.)	4 509 003,74	4 438 584,35	-70 419,39
12.	В розрахунку на 1 оперативного працівника (грн.)	5 134 808,53	5 108 407,08	-26 401,45
	Економічна ефективність роботи митного органу:			

13.	Доходи на гривню витрат (грн.)	55,30	50,50	-4,80
14.	Окупність митниці (грн.)	2 833 582 740,81	2 753 989 289,37	-79 593 451,44
15.	Рентабельність (%) (окупність/фінансування)*100	5 430,44	4 950,14	-480,30

На жаль, в Україні, питанням мотивації до високопродуктивної праці довгий час не приділялося належної уваги, в тому числі в середовищі митних органів. Це призвело до знецінення праці та зниження зацікавленості працівників в отриманні кращих результатів роботи організації. Дослідження складових сучасних систем мотивації праці персоналу в розвинутих країнах свідчить про необхідність реформування діючої в Україні системи мотивації, та спрямування дій на реалізацію стратегії розвитку.

1.2. Ризики інституційного забезпечення виконання бюджетних завдань та їх мінімізація

Динамізм сучасного економічного простору вимагає від учасників економічних відносин своєчасного реагування на ризики, з якими вони стикаються у своїй діяльності. Особливо це стосується зовнішньоекономічної діяльності, тісно пов'язаної з інтеграційними і глобалізаційними процесами та економічними особливостями країн-контрагентів.

Митна служба, реалізуючи митну справу та забезпечуючи при цьому баланс між регуляторним контролем і сприянням міжнародній торгівлі, стикається з власне митними ризиками та ризиками в управлінні митною службою, які у своїй сукупності утворюють систему ризиків для виконання державних функцій. Чітке уявлення про всю множину ризиків, притаманних митній службі, та їх співвідношення є важливою умовою вчасного реагування на них та здійснення митної справи [63].

Питанню класифікації ризиків присвячено чимало вітчизняних та зарубіжних досліджень. Різноманітні загальні критерії диференціації ризиків встановлені В. Вітлінським, Я. Вишняковим, В. Зубковим, Л. Тепманом, В.

Черкасовим та іншими дослідниками. У свою чергу, існують наукові роботи в різних сферах, об'єктом дослідження яких є ризики, притаманні системі забезпечення функціонування організації: правові (І. Братков, М. Возник, В. Шамрай та ін.), кадрові (А. Аминов, А. Бадалова, Є. Буланова, Є. Жариков, І. Шпекторенко та ін.), інформаційні (В. Вуколов, Н. Подольчак), репутаційні (А. Заман, Т. Федорів) тощо.

Ризики, притаманні митній діяльності, досліджували вітчизняні теоретики та практики митної справи В. Науменко, С. Терещенко, П. Пісной, П. Пашко та ін. Ґрунтовна робота в напрямі дослідження митних ризиків була проведена російськими фахівцями В. Альохіним, О. Калініною, О. Морозовою та ін. Проте митні ризики та ризики в управлінні митною службою як складно організована система ризиків до цього часу залишаються поза увагою дослідників.

Шляхом до упорядкування різноманіття ризиків, притаманних будь-якій управлінській діяльності, є класифікація як універсальний метод виокремлення основних взаємозв'язків між структурними складовими певної системи відповідно до встановлених критеріїв. В основі класифікаційного поділу мають лежати суттєві ознаки, які відображають головні характеристики об'єкта дослідження. Проте слід зазначити, що оскільки межа між суттєвим та несуттєвим досить динамічна, то в результаті будь-яка класифікація являє собою одну з можливих моделей.

Управлінська діяльність будь-якого органу державної влади спрямована на здійснення внутрішніх та зовнішніх функцій. Внутрішні функції пов'язані з системою забезпечення функціонування державного органу та є загальними для всіх державних органів. Зовнішні функції спрямовані на виконання специфічних державних завдань. Виходячи з цього, вважаємо за можливе в основу класифікаційної моделі системи ризиків у митній службі покласти розподіл функцій управлінської діяльності органів державної влади. Це дасть змогу поділити ризики в митній службі на: загальні (спільні для всіх органів державної влади та пов'язані із системою забезпечення їх функціонування) та специфічні (пов'язані з виконанням специфічних завдань, поставлених перед митною службою), що відповідно утворюють підсистеми ризиків в управлінні

митною службою та митних ризиків. Кожна з даних підсистем, у свою чергу, включає відповідні види ризиків.

Ризики в управлінні митною службою доцільно поділити відповідно до основних складових і водночас напрямів забезпечення управління: правової, фінансової, кадрової, інформаційної та матеріально-технічної.

Звісно, діяльність кожного державного органу здійснюється виключно у правовій сфері відповідно до його правової компетенції. Ефективність виконання покладених на митну службу завдань залежить від якості її правового забезпечення, яке є джерелом правових ризиків. Правові ризики - це ризики, можливість виникнення яких пов'язана з відсутністю, суперечністю або нечіткою регламентацією виконання завдань у відповідних нормативно-правових актах, законодавчими змінами тощо. Залежно від рівня виникнення цієї можливості правові ризики доцільно поділити на ризики правотворчості та ризики правозастосування. Так, уже на стадії розробки національного законодавства з питань митного регулювання та зовнішньоекономічної діяльності допускаються неоднозначні тлумачення тих чи інших норм, протиріччя з іншими нормативними актами, що створюють певні зони правових ризиків.

Практична реалізація нормативних вимог щодо митної діяльності є джерелом ризиків правозастосування. Дані ризики пов'язані з нечіткістю регламентування певних правовідносин, розпорошеністю норм права у різних нормативних актах, які інколи суперечать один одному та дають змогу використовувати правові норми на власний розсуд. Ю. Кунєв наголошує на тому, що неврегульовані аспекти в системі норм митного права призводять до виникнення великої кількості розривів у технологічному процесі діяльності митної служби України [76].

Фінансові ризики пов'язані з фінансовим забезпеченням митної служби: виділенням коштів із Державного бюджету на утримання системи митних органів та їх розподілом. В умовах обмеженого бюджетного фінансування постає проблема збалансованого використання наявних ресурсів, що вимагає уникнення вузьких місць забезпечення митної служби. Це стосується

матеріально-технічного забезпечення митної служби, фінансування всіх ланок митної системи та заохочення службовців.

До фінансових ризиків відносять завищення потреби в бюджетних коштах, нецільові витрати бюджетних коштів, витрати на утримання понаднормативних штатних одиниць, зайве нарахування заробітної плати, завищення обсягів чи вартості виконаних робіт, понаднормативне списання матеріальних цінностей, здійснення закупівель без тендерних торгів тощо.

Особливу увагу слід приділити кадровим ризикам митної служби. О. Буланова визначає кадровий ризик як міру небезпеки відхилення рівня функціонування персоналу, що фактично реалізується, від рівня, що визнається адекватним встановленій цілі організації, внаслідок неефективної роботи з управління персоналом [71]. Є.Жариков розглядає кадрову роботу як зону базового ризику, помилки в якій обов'язково позначаються на результатах функціонування та розвитку організації [73, с.17].

Кадрові ризики, у свою чергу, можна поділити на ризики кількісного та ризики якісного характеру. До першого виду відносять ризики, пов'язані з нестачею або надлишком трудових ресурсів, що можуть проявлятися у формі різноманітних втрат через невідповідність фактичної чисельності працівників поточним потребам служби. До другого виду зараховують ризики, пов'язані з невідповідністю фактичних характеристик працівників вимогам до посади: ризики недостатньої кваліфікації; ризики відсутності необхідних професійних та особистісних якостей тощо.

За рівнями виникнення кадрові ризики можна поділити на особистісні (пов'язані з особистістю працівника) та організаційні (пов'язані з організацією управління кадрами). Особистісні кадрові ризики формуються такими чинниками, як: вік, стан здоров'я, психофізіологічні особливості, цінності, компетенції, працездатність, стресостійкість особи тощо. Організаційні кадрові ризики виникають під час реалізації кадрових технологій: при прийнятті на роботу, у процесі трудової діяльності та при звільненні. Серед кадрових ризиків, що виникають у процесі трудової діяльності, слід виділити ризик адаптації, ризик демотивації та ризик професійної деформації державних

службовців, ризик несправедливого оцінювання діяльності, ризик, пов'язаний із невчасним оновленням знань, ризик вчинення службових правопорушень. Особливої уваги потребують також корупційні ризики - фактори та причини, які породжують, стимулюють корупцію у сферах надання адміністративних послуг та контрольної-наглядової діяльності держави.

Одним із напрямів зменшення впливу кадрових ризиків на діяльність митної служби є введення так званої "Електронної митниці", а відтак - удосконалення інформаційного забезпечення митної служби. Цілком очевидно, що "ефективність діяльності будь-якого органу державної влади значною мірою визначається повнотою та якістю його інформаційного забезпечення" [72]. Тому інформаційний ризик як небезпека порушення якісного інформаційного забезпечення може призводити до загрозливих наслідків для всієї діяльності державного органу.

Якісна інформація є основою для прийняття обґрунтованих управлінських рішень, тому відповідно до змісту та форми використовуваної інформації в управлінській діяльності можемо виділити інформаційно-аналітичні та інформаційно-документаційні ризики. Інформаційно-аналітичні ризики пов'язані зі змістом інформації, яка підлягає аналізу та на основі якої приймаються управлінські рішення, викривленням такої інформації чи витоком конфіденційної інформації. Дані ризики проявляються у неповноті, недостовірності та несвоєчасності інформації, дезінформації, надлишковій інформації, нечіткій інформації, дублюванні інформації; неякісному наповненні баз даних тощо.

Інформаційно-документаційні ризики пов'язані з оформленням змісту інформації для її подальшої передачі та надання їй певної юридичної сили. Активне використання інформаційних технологій для обміну інформацією, її обробки та зберігання передбачає виокремлення інформаційно-технологічних ризиків, пов'язаних із надійністю функціонування Єдиної автоматизованої інформаційної системи Держмитслужби та захисту інформації в ній.

Відсутність належного матеріально-технічного забезпечення призводить до інфраструктурних ризиків, пов'язаних зі станом наявної митної

інфраструктури. Відповідно до диференціації митної інфраструктури, зробленої Н. Липовською [77, с.131-132], можемо виділити такі інфраструктурні ризики: ризики, пов'язані з матеріально-технічною базою митних органів; ризики, пов'язані з технічним забезпеченням митних процедур; ризики соціальної інфраструктури.

Цілком очевидно, що ризики в управлінні митною службою щільно пов'язані з власне митними ризиками, які, у свою чергу, поділяються за різними ознаками. Так, одним із напрямів класифікації митних ризиків є їх зв'язок із суб'єктами або об'єктами зовнішньоекономічної діяльності (далі - ЗЕД). Залежно від суб'єкта їх можна поділити на ризики, пов'язані з діяльністю митних органів (фактично спричинені ризиками в управлінні митною службою), та ризики, пов'язані з діяльністю суб'єктів ЗЕД, митних брокерів, перевізників, власників митних складів, складів тимчасового зберігання та поведінкою громадян при перетині кордону.

Для оцінки ризику зовнішньоекономічної операції під час митного контролю та митного оформлення посадова особа митного органу має проаналізувати умови виникнення ризику, тобто виявити джерела ризику даної операції. Оскільки інспектор підрозділу митного оформлення працює переважно з документами, що надаються декларантом, та має можливість у разі необхідності здійснювати митний огляд товару та транспортного засобу, яким він переміщується, то митні ризики за об'єктом доцільно було б поділити на ризики документаційних та фізичних джерел.

Ризики документаційних джерел пов'язані з неповнотою, невідповідністю чи недостовірністю відомостей, зазначених у документах, що подаються до митного органу (у тому числі в електронних документах, зважаючи на перехід до системи електронного декларування): вантажній митній декларації, заповненій згідно з обраним митним режимом, її електронній копії та повному комплекті документів, необхідних для здійснення митного оформлення товарів.

Оскільки документи, аналіз яких лежить в основі прийняття рішення про митне оформлення товарів, містять як інформацію, так і ризики, то необхідно перевіряти відповідність заявлених у них даних фактичним даним, отриманим у

результаті фізичного огляду товарів та транспортних засобів. Тому ризики фізичних джерел пов'язані з товарами та транспортними засобами, якими вони переміщуються.

Ризики, пов'язані з товарами, що переміщуються через митний кордон, можуть стосуватися: кількісних та вагових показників товару; зовнішнього вигляду товару; якісних характеристик товару; пошкодження пакування; невідповідності маркування товару тощо. Транспортний засіб може бути джерелом митних ризиків за умови: невнесення до відповідних документів записів щодо конструктивних змін транспортного засобу; порушення цілісності вантажного відділення транспортного засобу або митного забезпечення; перевезення в одному транспортному засобі товарів, що потребують різних умов перевезення; відмінне від установлених норм завантаження транспортного засобу тощо. Залежно від особливостей переміщення певним видом транспорту митні ризики можуть бути поділені на авіаційні, морські та сухопутні.

Також традиційно виділяють митні ризики, пов'язані зі специфікою окремих груп предметів, що переміщуються через митний кордон: об'єкти права інтелектуальної власності; зброя; наркотики; лікарські засоби; культурні цінності; товари подвійного використання та заборонені для ввезення-вивезення товари тощо.

Існують і інші підходи до класифікації митних ризиків. Так, Н. Ширкунова [79,с.27] виділяє види митних ризиків відповідно до етапу митного контролю: ризики, здійснення яких можливе 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.

Безпосередня процедура митного оформлення товару у відповідний митний режим є логічним продовженням митного контролю. Тому митні ризики можуть бути пов'язані і з митним режимом, у який заявляється товар.

Ризики митних режимів виникають з їх особливостей, тому пропонуємо класифікувати цей вид ризиків відповідно до запропонованої С.Терещенком диференціації митних режимів [78]: ризики, пов'язані з митними режимами, що передбачають перехід права власності на товар (імпорт, експорт, реімпорт, реекспорт); ризики, пов'язані з митними режимами, що передбачають надання послуг відносно товарів (транзит, митний склад, переробка на митній території України, переробка за межами митної території України); ризики, пов'язані зі спеціальними митними режимами (тимчасове ввезення (вивезення), магазин безмитної торгівлі, спеціальна митна зона); ризики, пов'язані з винятковими митними режимами (знищення або руйнування, відмова на користь державі).

Невід'ємною характеристикою ризику є ті наслідки, до яких він може призводити, тому митні ризики також можна поділити за наслідками, які впливають на досягнення цілей митної служби: ризики недоотримання митних платежів, пов'язані з неправильним визначенням коду, митної вартості та країни походження товарів; ризики спотворення митної статистики; ризики контрабанди та порушення митних правил; ризики безпеці та захисту суспільства тощо.

Зазначена класифікація митних ризиків пов'язана із самою сутністю митного ризику як потенційного недотримання митного законодавства. Проте, як зазначає Д. Відовсон, ризики для досягнення організаційних цілей митною службою включають не лише потенційне недотримання митного законодавства, але і потенційну невдачу сприяння торгівлі [80, р. 19], що виявляється у процесі надання митною службою послуг торговельній спільноті.

Реформа системи державного управління вимагає від митної служби України більш чіткого внутрішнього розділу державних функцій, які вона виконує, передусім відокремлення функції надання послуг від функцій контролю [75]. Тому в умовах реформування митної служби України митні ризики доцільно поділити на ризики зниження якості послуг з митного оформлення та ризики зниження якості митного контролю.

Ризики зниження якості послуг з митного оформлення пов'язані з такими характеристиками, як швидкість, доступність, простота та прозорість надання

послуг. Ризик зниження якості митного контролю пов'язаний з можливістю потрапляння у вільний обіг товарів, які завдають шкоду інтересам суспільства та держави.

Розуміючи репутацію як нематеріальний актив [74,с.62], що підтримує ефективність діяльності державних органів, вважаємо за доцільне також виділити категорію репутаційного ризику митної служби як результуючого від дії всієї множини ризиків у митній службі. Репутація державного органу характеризується якістю виконання ним функцій держави, якістю наданих суспільству послуг, а також формується на основі репутації державних службовців, які працюють у ньому. Створення іміджу Державної митної служби України як сучасної проактивної сервісно орієнтованої державної установи, основним гаслом якої є "Обличчям до людей", може бути нівельовано більш усталеною її репутацією корупційного посередника-перешкоди при зовнішньоторговельних операціях.

Запропоновану класифікаційну модель системи ризиків можна використовувати для визначення реєстру ризиків як всієї системи митної служби, так і кожного митного органу окремо із урахуванням регіональних особливостей здійснення митної справи (так званої "зон ризику"), а також і для інших органів державної влади, враховуючи специфіку їхньої діяльності.

Таким чином, класифікаційна модель системи ризиків у митній службі дає можливість виявити різноманіття ризиків, з якими стикається митна служба. В основу класифікації покладений розподіл функцій управлінської діяльності органів державної влади, відповідно до якого були виокремлені загальні (ризик в управлінні митною службою) та специфічні (митні ризики) ризики. Ризики в управлінні митною службою за основними складовими та напрямками забезпечення її функціонування було поділено на правові, фінансові, кадрові, інформаційні та інфраструктурні ризики, в межах яких, у свою чергу, були визначені більш конкретні види та підвиди ризиків. Митні ризики запропоновано класифікувати за суб'єктом та об'єктом ЗЕД, за етапами митного контролю, за митним режимом, за наслідками митних ризиків та за державними функціями митної служби. Також пропонується виділити

репутаційний ризик митної служби як результуючий від дії ризиків в управлінні митною службою та митних ризиків.

Отже, аналіз системи ризиків у митній службі України дає змогу більш адекватно визначати методи впливу на них для забезпечення ефективного виконання митною службою покладених на неї завдань, що становить предмет подальших наукових досліджень у цілому напрямі.

Висновки до III розділу

У митній службі основною формою мотивації виступає преміювання. Для визначення розміру премії за результатами роботи у звітному періоді згідно з "Положенням про преміювання посадових осіб та працівників митної служби України" враховуються наступні показники:

- своєчасне та якісне виконання посадовою особою та працівником своїх посадових обов'язків та заходів, передбачених планами робіт митного органу чи організації, результативність роботи;
- виконавська дисципліна;
- трудова дисципліна;
- ініціативність.

До інших показників, які варто було б розглядати при визначенні форми і розміру заохочення працівників можна віднести:

- підвищення продуктивності праці;
- поліпшення якості послуг;
- досягнення важливих цілей організації, підрозділу;
- поліпшення окремих сторін діяльності організації;
- особисті виробничі досягнення працівників.
- економію ресурсів (матеріальних, технічних, фінансових, енергетичних).

У звітному періоді видатки на оплату праці по Ягодинській митниці склали 37 021,0 тис.грн., що на 1 937,1 тис.грн. або 5,5 % більше у порівнянні з видатками 2012 року, обсяг яких становив 35 083,9 тис.грн.

Також збільшилися на 530,0 грн. середньомісячні витрати з розрахунку на 1 штатного працівника митниці з урахуванням видатків на оплату праці у 2013 році. Це обумовлене збільшенням виділених асигнувань на утримання митниці у звітному періоді (55 634 604,23 грн. – у 2013 році проти 52 179 652,65 грн. – у 2012 році).

Проте доходи на 1 гривню витрат у звітному періоді зменшилися у порівнянні з минулим роком на 4,80 грн. (50,50 грн. у 2013 році проти 55,30 грн. – у 2012 році). Це обумовлено зменшенням на 76 138,5 тис. грн. (у 1,02 рази) обсягу митних платежів, перерахованих до Державного бюджету.

Розуміючи репутацію як нематеріальний актив, що підтримує ефективність діяльності державних органів, вважаємо за доцільне також виділити категорію репутаційного ризику митної служби як результуючого від дії всієї множини ризиків у митній службі.

Репутація державного органу характеризується якістю виконання ним функцій держави, якістю наданих суспільству послуг, а також формується на основі репутації державних службовців, які працюють у ньому. Створення іміджу Державної митної служби України як сучасної проактивної сервісно орієнтованої державної установи, основним гаслом якої є "Обличчям до людей", може бути нівельовано більш усталеною її репутацією корупційного посередника-перешкоди при зовнішньоторговельних операціях.

Запропоновану класифікаційну модель системи ризиків можна використовувати для визначення реєстру ризиків як всієї системи митної служби, так і кожного митного органу окремо із урахуванням регіональних особливостей здійснення митної справи (так званої "зон ризику"), а також і для інших органів державної влади, враховуючи специфіку їхньої діяльності.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

В результаті проведеного дослідження проблематики виконання бюджетних завдань органами доходів і зборів України, зокрема митною службою відзначимо наступні узагальнення та висновки.

1. Фіскальна функція держави - нормативно-регламентований та організаційно-забезпечений напрям діяльності держави у сфері оподаткування та адміністрування податків і зборів, включно із системою контролю і притягнення до відповідальності, який здійснюється у визначених формах та за допомогою визначених методів з метою мобілізації, розподілу та використання фінансових ресурсів на вирішення поставлених перед державою завдань в інтересах всього суспільства, та який передбачає співробітництво держави та бізнесу, ефективність функціонування основних сегментів соціальної основи сучасного суспільства і дуалізм економічної та політичної влади.

2. Митне оподаткування здійснюється на загальних принципах і засадах податкової політики та ґрунтується на пріоритетах митної політики. Митна та податкова політики, у кінцевому результаті, визначають експортно-імпорتنу залежність держави. Під час дослідження виокремилася сутність проблеми ролі митного оподаткування як чинника економічної безпеки держави. Вона полягає в забезпеченні ефективності стягнення митних платежів, ураховуючи умови надійності, які збережуться в державі як інституті, що виступає регулятором економіко-митної політики.

Митні платежі є основою, за рахунок якої формуються митні доходи країни. Під митними доходами розуміють всю сукупність грошових внесків, які утворені в результаті справляння або стягнення митних платежів, а також кошти від реалізації конфіскованих предметів контрабанди, від стягнення штрафів та пені. Відповідно до Бюджетного кодексу України митні платежі входять до складу доходів бюджетної системи. Бюджетне законодавство розглядає митні платежі як податкові.

Відповідно до ст. 9 Податкового кодексу України мито, податок на додану вартість, акцизний податок відносяться до системи загальнодержавних податків та зборів. В той же час, вони включені законодавцем до системи

митних платежів. У зв'язку з цим можна констатувати, що дані платежі займають специфічне місце в системі доходів бюджетної системи.

3. За експертною оцінкою Рахункової палати, реальний валовий внутрішній продукт у першому півріччі поточного року знизився на 1,1 відс. при річному зростанні на 3,4 відс., врахованому при затвердженні державного бюджету на 2013 рік, що не сприяло його виконанню.

До загального фонду державного бюджету надійшло доходів у сумі 142 млрд. 357,3 млн. грн., або 99,5 відс. запланованого на січень - червень (143 млрд. 93,0 млн. грн.) і 45,1 відс. річного плану (315 млрд. 479,2 млн. гривень). До спеціального фонду державного бюджету зараховано доходів у сумі 20 млрд. 299,9 млн. грн., або 35,7 відс. річного плану (56 млрд. 880,0 млн. гривень).

У результаті державний бюджет загалом виконано з дефіцитом у сумі 22 млрд. 740,5 млн. грн., при плановому річному дефіциті 53 млрд. 584,4 млн. гривень. При цьому загальний фонд виконано з дефіцитом 24 млрд. 628,3 млн. грн., при запланованому дефіциті на січень - червень у сумі 36 млрд. 595,9 млн. грн. і річному граничному обсязі дефіциту 44 млрд. 534,5 млн. грн., спеціальний фонд - з профіцитом 1 млрд. 887,8 млн. грн., при плановому обсязі річного дефіциту в сумі 9 млрд. 49,9 млн. гривень.

4. Вцілому за результатами проведеної роботи по адмініструванню митних платежів Ягодинською митницею до Держбюджету перераховано 2768,4 млн. грн. податків, що на 114,6 млн. грн., або на 4,0% менше, ніж у 2012 році. Виконання прогнозних надходжень Держмитслужби складає 72,9%, додатково перераховано до Держбюджету 354,9 млн. грн.

Забезпечено виконання прогнозних надходжень у січні на 100,1%, у лютому – 84,0%, у березні – 82,4%, квітні – 100,4%, травні – 65,4%, червні – 76,2%, у липні – 92,9%, серпні – 83,5%, вересні – 60,4%, жовтні – 48,2%, листопаді – 50,8%, грудні – 54,9%.

До загального фонду Державного бюджету України забезпечено надходження в сумі 2621,0 млн. грн., що становить 74,3% від доведеного

індикативного показника в сумі 3527,0 млн. грн., до спеціального – 147,4 млн. грн., що становить 54,7% від доведеного показника 269,6 млн. грн.

Визначальним фактором на стан невиконання доведених індикативних показників є значне скорочення ввезення обсягів транспортних засобів, які протягом тривалого періоду були і є основними бюджетоформуєчими товарами митниці. Так, у березні поточного року, митні платежі при ввезенні транспортних засобів (групи 8704,8703,8702,8705,8707) склали лише 19416,0 тис. грн., 10,6% від загальних надходжень, що на 25782,3 тис. грн. (57%) менше до лютого поточного року та на 71585,3 тис. грн. (78,7%) менше до березня минулого року (91001,3 тис. грн.).

В результаті здійснення контролю за правильністю визначення митної вартості товарів базу оподаткування протягом 2013 року збільшено на 1 152,91 млн.грн., що на 335,7 млн.грн. або на 41,1% більше аналогічного показника минулого року (817,21 млн.грн.). Сума надходжень до Держбюджету за рахунок коригування митної вартості склала – 346,72 млн.грн., що на 110,6 млн.грн. (46,8 %) більше показника 2012 року (236,12 млн.грн.).

Всього в результаті прийнятих класифікаційних рішень до Держбюджету України додатково сплачено 2 005,02 тис. грн. За раніше прийнятими класифікаційними рішеннями до Держбюджету України додатково сплачено 5 584,96 тис. грн.

5. Одним із важливих напрямків покращення діяльності митної служби щодо виконання бюджетних завдань є використання мотиваційних чинників. У митній службі основною формою мотивації виступає преміювання. Для визначення розміру премії за результатами роботи у звітному періоді згідно з "Положенням про преміювання посадових осіб та працівників митної служби України" враховуються наступні показники:

- своєчасне та якісне виконання посадовою особою та працівником своїх посадових обов'язків та заходів, передбачених планами робіт митного органу чи організації, результативність роботи;
- виконавська дисципліна;
- трудова дисципліна;

➤ ініціативність.

До інших показників, які варто було б розглядати при визначенні форми і розміру заохочення працівників можна віднести:

- підвищення продуктивності праці;
- поліпшення якості послуг;
- досягнення важливих цілей організації, підрозділу;
- поліпшення окремих сторін діяльності організації;
- особисті виробничі досягнення працівників.
- економію ресурсів (матеріальних, технічних, фінансових, енергетичних).

6. У звітному періоді видатки на оплату праці по Ягодинській митниці склали 37 021,0 тис.грн., що на 1 937,1 тис.грн. або 5,5 % більше у порівнянні з видатками 2012 року, обсяг яких становив 35 083,9 тис.грн.

Також збільшилися на 530,0 грн. середньомісячні витрати з розрахунку на 1 штатного працівника митниці з урахуванням видатків на оплату праці у 2013 році. Це обумовлене збільшенням виділених асигнувань на утримання митниці у звітному періоді (55 634 604,23 грн. – у 2013 році проти 52 179 652,65 грн. – у 2012 році).

Проте доходи на 1 гривню витрат у звітному періоді зменшилися у порівнянні з минулим роком на 4,80 грн. (50,50 грн. у 2013 році проти 55,30 грн. – у 2012 році). Це обумовлено зменшенням на 76 138,5 тис. грн. (у 1,02 рази) обсягу митних платежів, перерахованих до Державного бюджету.

7. Розуміючи репутацію як нематеріальний актив, що підтримує ефективність діяльності державних органів, вважаємо за доцільне також виділити категорію репутаційного ризику митної служби як результуючого від дії всієї множини ризиків у митній службі.

Репутація державного органу характеризується якістю виконання ним функцій держави, якістю наданих суспільству послуг, а також формується на основі репутації державних службовців, які працюють у ньому. Створення іміджу Державної митної служби України як сучасної проактивної сервісно орієнтованої державної установи, основним гаслом якої є "Обличчям до

людей", може бути нівельовано більш усталеною її репутацією корупційного посередника-перешкоди при зовнішньоторговельних операціях.

Запропоновану класифікаційну модель системи ризиків можна використовувати для визначення реєстру ризиків як всієї системи митної служби, так і кожного митного органу окремо із урахуванням регіональних особливостей здійснення митної справи (так званої "зон ризику"), а також і для інших органів державної влади, враховуючи специфіку їхньої діяльності.