

УДК 336.226.12:351.82:005.334

DOI: <https://doi.org/10.30838/EP.202.115-124>**Захожай К.В.**

кандидат економічних наук

Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана

Zakhozhai Kostiantyn

PhD in Economic Sc.

Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman

<https://orcid.org/0000-0003-1001-8012>**Бороденко Т.М.**

кандидат економічних наук

Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана

Borodenko Tetiana

PhD in Economic Sc.

Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman

<https://orcid.org/0000-0003-3202-5491>**Коломієць Г.Б.**

кандидат економічних наук

Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана

Kolomiets Hanna

PhD in Economic Sc.

Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman

<https://orcid.org/0000-0003-2421-6773>

МИТНИЙ ПОСТ-АУДИТ У СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ РИЗИКАМИ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ ДЕРЖАВИ В УМОВАХ ГЛОБАЛЬНИХ ПОТРАСІНЬ

Митний пост-аудит актуалізується як ключовий інструмент стабілізації державних фінансів і нейтралізації зовнішньоекономічних ризиків в умовах глобальних шоків та воєнної турбулентності. У статті проаналізовано його еволюцію в Україні у 2018–2024 рр. крізь призму захисту економічної безпеки. Встановлено, що автоматизована система управління ризиками, залишаючись основою масового контролю, поступово втрачає точність: частка виявлених порушень знизилася з 15% до 9% через зміну логістики, неповний міжвідомчий обмін даними й затримку в оновленні профілів. Натомість вибіркові інспекторські перевірки стабільно фіксують близько 20% порушень, утричі перевищуючи результативність АСУР, але охоплюють менший обсяг декларацій. Реальне стягнення не перевищує третини донарахувань через тривалі процедури оскарження й примусового виконання. Понад чотири п'ятих ризикових операцій припадає на імпорт, а експортна складова потребує окремої конфігурації. Обґрунтовано доцільність гібридної моделі «human-in-the-loop» та інтеграції митно-податкових даних як передумови підвищення ефективності пост-аудиту у кризових умовах.

Ключові слова: митний пост-аудит, пост-митні контрольні процедури, ефективність, моніторинг, митні режими, податкові зобов'язання, митна безпека, економічна безпека.

POST-CLEARANCE CUSTOMS AUDIT WITHIN THE STATE'S ECONOMIC SECURITY RISK MANAGEMENT FRAMEWORK AMID GLOBAL SHOCKS

Post-clearance customs audit (PCA) has moved to the centre of economic-security policy as Russia's full-scale invasion, broken supply chains and financial volatility have forced governments to extract more intelligence from trade data while preserving fluid cross-border flows. This article positions PCA as a dynamic risk-management instrument able to reconcile these twin imperatives and offers the first integrated assessment of the Ukrainian model during 2018–2024, a period punctuated by pandemic disruptions and wartime logistics shocks.

The study pursues a dual purpose: to test how effectively Ukraine's PCA architecture cushions fiscal and security vulnerabilities when exogenous turbulence intensifies, and to formulate evidence-based upgrades that align national practice with World Customs Organization guidelines and forthcoming Union Customs Code requirements. A mixed-

© Захожай К.В., Бороденко Т.М., Коломієць Г.Б., 2025

methods strategy is employed. On the quantitative side, a seven-year panel of 4.1 million “risk” declarations is subjected to trend decomposition, Gini-type concentration indices and counterfactual recovery modelling. Qualitatively, thirty semi-structured interviews with frontline inspectors, traders and data-scientists are triangulated with documentary analysis of 46 regulatory acts. Scenario extrapolations capture the sensitivity of detection rates to shifts in trade geography and algorithmic refresh lags.

Results reveal a widening performance gap between automated selectivity and inspector-driven checks. Automated coverage remains dominant ($\approx 93\%$ of filings screened), yet its hit-ratio slid from 15% to below 10% as risk profiles aged and cargo routes pivoted westward. Human audits, though an order of magnitude smaller, preserved a 20% success rate and generated three times more additional revenue per case. Import operations continued to generate four-fifths of cumulative risk exposure, signalling limited adaptive attention to export-linked fraud schemes. Only one-third of assessed duties is ultimately recovered, with protracted dispute cycles, understaffed enforcement units and opaque guarantee release rules forming the principal leakages.

The research contributes in three ways. First, it quantifies PCA resilience under compound crises, enriching a literature that has so far relied on peacetime evidence. Second, it advances a hybrid «human-in-the-loop» framework that fuses machine-learning refinement, customs-tax data fusion and expert judgement, thereby reversing the current erosion in detection power. Third, it delivers actionable policy levers: accelerated profile re-calibration, digital case-management to compress appeal timelines, and reciprocal data exchange with EU authorities ahead of accession-driven regulatory convergence. Taken together, these measures would not only stabilise budget inflows during global shocks but also embed PCA as a strategic pillar of the state’s economic-security ecosystem.

Keywords: post-clearance audit; post-customs control procedures; effectiveness; monitoring; customs regimes; tax liabilities; customs security; economic security.

JEL classification: F13, H26, H83.

Постановка проблеми. Інституційні трансформації у сфері регулювання міжнародної торгівлі вимагають розробки методологічних засад для проведення митного пост-аудиту як ключового інструменту для прийняття ефективних управлінських рішень. Реалізація нових завдань у контролі за переміщенням товарів через митний кордон відбувається в контексті перетворень принципів, закономірностей та засобів впливу на господарську діяльність. Цей процес також взаємодіє з еволюційним зростанням значимості соціально-економічних відносин і вимагає готовності податкових та митних органів до реформ у митній сфері. Задля отримання економічних переваг важливо дотримуватися правил щодо спрощення і безперешкодного переміщення товарів через митний кордон країни.

Мінімізація ризиків порушення митного та податкового законодавства залежить від ефективності та впровадження форм проведення митного пост-аудиту, спрямованих на недискримінаційність та прозорість, оперативність та результативність, що виступає демократичною та альтернативною основою для зменшення бюрократичності у проведенні митного пост-аудиту. Це призвело до впровадження у митну практику такої ефективної форми контролю, як митний пост-аудит.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання ефективності митного пост-аудиту та його значення для економічної безпеки держави активно досліджується вітчизняними та зарубіжними науковцями, більшість з яких наголошують, що пост-аудит є стратегічно важливим інструментом не лише фіскального контролю, а й формування прозорого митного середовища, адаптованого до вимог ЄС і рекомендацій ВМО.

Так, у публікації Вигівської І.М. і Панійвана К.Є. [1] обґрунтовано, що митний пост-аудит виконує функцію комплексного інструменту для виявлення системних порушень, які не виявляються в ході первинного

контролю. Автори акцентують увагу на потребі вдосконалення організаційно-правових засад та впровадження ризикоорієнтованих моделей перевірок як передумови підвищення ефективності цього інструменту в умовах євроінтеграції. У той же час, Фальковський А.О. і Єршов Д.А. [2] характеризують пост-аудит як фактор пришвидшення міжнародного товарообігу та елемент переходу до якісно нової концепції взаємодії «митниця-суб’єкти ЗЕД». Вони підкреслюють, що ефективний пост-аудит потребує зміни акцентів із суто фіскальної на партнерську модель, в основі якої – довіра, відповідальність і прозорість.

Окрему увагу приділено практичним аспектам реалізації пост-аудиту. Так, в дослідженні Батанової Л. [3], Бортнікової М. і Чиркової Ю. [4] визначається структура, етапи та повноваження посадових осіб при проведенні митного пост-аудиту та підкреслюється необхідність уніфікації процедур відповідно до європейських норм у зв’язку зі структурними недоліками національної системи пост-аудиту. Вдовіна Г. та Слатвінська М. [5], Фабіянська В. і Попук Н. [6] також підкреслюють необхідність уніфікації цифрової трансформації системи митного пост-аудиту та акцентують на необхідності запровадження автоматизованих модулів аналітики та методик кількісного вимірювання ефективності пост-аудиту. Кожен з акторів звертають увагу на низький рівень взаємодії між митницею та підприємствами щодо попередження ризиків.

Не остання роль в аналізі митного пост-аудиту належить дослідженням його ролі в забезпеченні митної безпеки держави. Так, Миронюк Р.В., Приймаченко Д.Д. [7] і Коломієць Г.Б. [8] акцентують увагу на здатності митного пост-аудиту протидіяти системним загрозам, пов’язаним із тінізацією ЗЕД. Науковцями підкреслюється залежність ефективності пост-аудиту від фахового рівня персоналу митних органів, доступу до якісної аналітичної інформації та впровадження

принципу пропорційності втручання в діяльність підприємств та пропонуються стратегічні напрями вдосконалення механізму пост-аудиту шляхом інтеграції з платформами митного моніторингу ЄС. Такий підхід до об'єкту дослідження викликає дискусії, виражені в працях Клименко Ю.Ю. [9], де пост-аудит розглядається в контексті загроз правомірності зовнішньоекономічної діяльності, акцентуючи на необхідності підвищення ефективності контролю без створення надмірного тиску на бізнес.

Огляд публікацій свідчить, що науковці сходяться в оцінці пост-аудиту як багатофункціонального інструменту, який має забезпечувати баланс між фіскальною ефективністю, зручністю ведення бізнесу та національною економічною безпекою. Водночас низка питань, таких як фрагментарність нормативної бази, слабка цифровізація процесу перевірок, недостатній рівень міжінституційної координації та обмеженість методичного інструментарію для кількісної оцінки ефективності залишаються невирішеними. Саме це зумовлює необхідність проведення більш глибоких науково-теоретичних та прикладних досліджень у даному напрямі.

Метою статті є теоретичне обґрунтування сутності митного пост-аудиту як інструменту забезпечення економічної безпеки держави та розробка практичних рекомендацій щодо підвищення його ефективності в умовах трансформації митного регулювання та євроінтеграційних процесів. Досягнення поставленої у статті мети потребує узагальнення сучасних підходів до організації митного пост-аудиту в національній і зарубіжній практиці та аналізу наявних проблем функціонування митного пост-аудиту в Україні у поєднанні з оцінкою ефективності застосування існуючих механізмів контролю та управління ризиками.

Виклад основних результатів дослідження. Теоретико-методологічна основа дослідження базується на працях провідних вітчизняних та зарубіжних учених у сфері митного адміністрування, податкового контролю, економічної безпеки, інституційного управління та положеннях Кіотської конвенції [10], Union Customs Code [11], PCA Guidelines ВМО [12] та Угоди про асоціацію Україна-ЄС [13]. Методологічний апарат дослідження включає загальнонаукові методи аналізу, синтезу, індукції, дедукції, абстрагування й узагальнення, а також спеціальні методи.

Процеси інтеграції України у глобальні економічні структури та імплементація міжнародних митних стандартів сприяють зменшенню часових та процедурних витрат під час здійснення митних формальностей. Разом з тим, подібна лібералізація не повинна знижувати якість і результативність контролюючих заходів, які забезпечують дотримання митного законодавства. Це обумовлює необхідність запровадження оновлених підходів до організації моніторингової діяльності у сфері зовнішньоекономічних операцій.

Серед ключових інструментів митного пост-аудиту можна виділити: обмеження втручання лише щодо сумнісних платників; ефективне функціонування електронного декларування; підтримання критеріїв, що дозволяють ідентифікувати підприємства з правом на

спрощені процедури – таких як стабільна ЗЕД-діяльність, відсутність боргів, прямі контракти з нерезидентами за межами офшорів, прозорий облік, розвинена логістика. Важливим напрямом є використання пост-аудиту у випадках, коли митне оформлення супроводжується невизначеністю щодо класифікації товару, або коли спірні питання потребують донарахування обов'язкових платежів. У таких ситуаціях застосовуються механізми фінансового забезпечення та санкцій для забезпечення бюджетних надходжень.

У системі економічної безпеки митний пост-аудит функціонує як багаторівнева система превентивного впливу, яка передбачає виявлення, оцінку, мінімізацію та нейтралізацію ризиків і загроз відповідно до законодавства та фіскальної політики. Його реалізація включає аналітичну оцінку діяльності суб'єктів господарювання у сфері зовнішньої торгівлі. Збільшення обсягів втрат, спричинених порушеннями митних правил, обумовлює посилення значущості цього інструмента, що, у свою чергу, вимагає розширення ресурсного забезпечення контролюючих органів. Наявність систематичних порушень на окремих підприємствах в минулому істотно підвищує ймовірність включення їх до переліку об'єктів для проведення поглиблених митних перевірок у перспективі [4].

У сфері організації та реалізації форм митного контролю ключовим міжнародним документом є Міжнародна конвенція про спрощення та гармонізацію митних процедур, розроблена в рамках Всесвітньої митної організації [10]. Ця конвенція складається з 19 статей основного тексту та 31 інтегрованого додатка. Проте через свій характер та значення деякі з додатків фактично відповідають окремим, автономним процедурам. В рамках цієї Конвенції вперше визначається система аналізу ризиків, а також відмічається застосування сучасних методів, спрямованих на спрощення та гармонізацію митних правил та процедур з метою сприяння розвитку міжнародної торгівлі.

Забезпечення економічної безпеки держави в Україні опосередковується результативністю митного пост-аудиту, за який відповідають Державна митна служба України (ДМСУ) та Державна податкова служба України (ДПСУ). За функціональною спрямованістю контрольні інструменти ДМСУ доцільно згрупувати у три кластери. По-перше, це організаційні заходи, які формують інфраструктурні передумови для повноцінного виконання контрольних функцій і водночас сприяють прискоренню зовнішньоторговельного обігу; їх реалізація ґрунтується на методах попереднього та часткового пост-аудиту. По-друге, правоохоронні заходи зорієнтовані на виявлення та припинення порушень митного законодавства; вони використовують поточний і наступний (post-clearance) аудит як базові інструменти реагування. І, по-третє, фіскальні заходи, до яких належать процедури контролю за повнотою й своєчасністю нарахування та сплати митних платежів; у цьому сегменті пост-аудит слугує ключовим методом наступного контролю.

Моніторинг ефективності митного пост-аудиту засвідчує, що перевиконання планових індикаторів

надходжень до Державного бюджету нерідко забезпечується за рахунок систематичних переоплат митних і податкових платежів. Така практика є короткостроковим джерелом фіскального ефекту, проте у середньостроковій перспективі породжує ризик відтермінованого тиску на дохідну частину бюджету, оскільки

платники мають право на залік або повернення надміру сплачених сум, передбачений Податковим кодексом України. Динаміка виконання плану надходжень у 2014–2024 рр. (рис. 1) ілюструє зазначену тенденцію, зокрема різкі коливання фактичних показників у кризових роках.

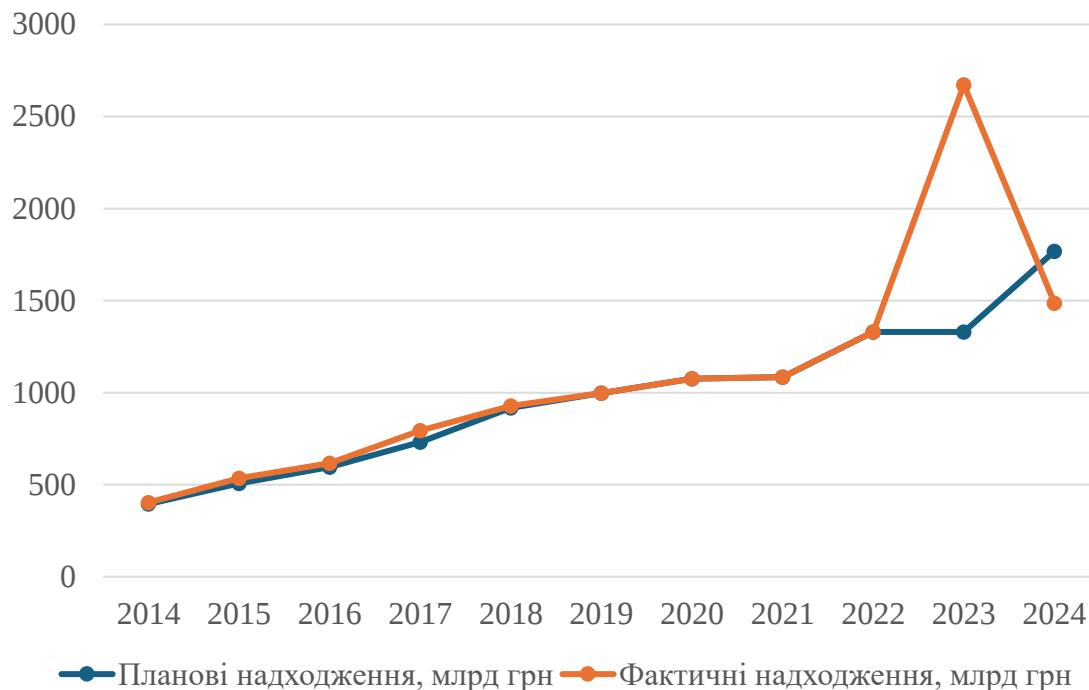


Рис. 1. Виконання плану надходжень до Державного бюджету України (2014–2024 рр.), млрд. грн.

Джерело: розроблено авторами за даними Міністерства фінансів України [14]

За інформацією Міністерства фінансів України, у 2023 р. дохідна частина державного бюджету становила 2672,5 млрд.грн, що на 1343,2 млрд.грн перевищує затверджений показник у 1329,3 млрд.грн; план виконано на 201% [14]. Подібне суттєве перевищення свідчить про можливе накопичення систематичних переоплат за податками, зборами та іншими обов'язковими платежами. Надмірні перерахування небезпечні тим, що створюють потенційні вимоги платників на залік або повернення коштів згідно з Податковим кодексом України, що вже відобразилося на динаміці бюджетного виконання у 2024 р.

Державна податкова служба України пояснює утворення переоплат низкою чинників: авансові платежі «під майбутні зобов'язання», утримання податку з доходів нерезидентів, подання уточнених декларацій на зменшення податкових сум, виключення з обліку в разі оскарження донарахувань, а також повторні коригування звітності платниками податків. У кризових умовах це посилює значення пост-аудиту: він одночасно слугує важелем короткострокової фіскальної стабілізації та механізмом, що потребує підвищеної доказової якості, аби мінімізувати відкладений негативний ефект від надлишкових платежів.

Постійне перевищення сум, фактично сплачених платниками, над розміром узгоджених податкових

зобов'язань утруднює збалансування доходів бюджету. Так, у 2019 р. зафіксовано зростання на 3,3 млрд. грн, а наприкінці 2020 р. обсяг переоплат сягнув 16 млрд.грн – свідчення того, що адміністратори доходів частково забезпечують виконання плану за рахунок «швидких» надходжень, створюючи ризик недоотримання коштів у наступних періодах.

Дані, зведені в табл. 1, відображають зміну обсягів податкового боргу за джерелами його формування. Із 2018 по 2024 рр. сукупний борг перед державним бюджетом зріс на 25,6%, досягнувши наприкінці 2022 р. 109,9 млрд.грн. Частка боргу у структурі доходів за цей період скоротилася на 5,5 відсоткових пунктів, що пов'язано насамперед із несвоєчасною сплатою сум, донарахованих за результатами контрольно-перевірочних заходів [15]. Водночас у абсолютному вимірі боргові зобов'язання зростали за всіма складовими, що підтверджує посилення потреби у вдосконаленні механізмів стягнення та супроводу пост-аудитних рішень. Це свідчить про те, що у фазі глобальних потрясінь митний пост-аудит виконує подвійну функцію: забезпечує короткострокове перевищення планових доходів, водночас загострюючи вимоги до якості доказової бази та процедур відшкодування задля недопущення негативних фіскальних наслідків у середньо- та довгостроковій перспективах.

Таблиця 1

Аналіз динаміки податкового боргу за джерелами виникнення за 2018-2024 рр., млн. грн.

Роки	Всього	Податковий борг включаючи джерела виникнення					
		за податковими зобов'язаннями, самостійно встановленими платниками податків		пеня за несвоєчасну сплату податку, яка визначається платником податків самостійно		за результатами контрольно-перевірочної роботи	
		млн. грн.	%	млн. грн.	%	млн. грн.	%
2018	77791,7	47471,4	61,0	2869,9	3,7	27450,0	35,3
2019	85650,4	45921,1	53,6	3030,2	3,6	36699,0	42,8
2020	105223,5	50750,5	48,2	4075,5	3,9	50397,5	47,9
2021	107562,8	51702,4	48,1	4362,9	4,0	51497,5	47,9
2022	109939,1	52942,0	46,8	4824,4	5,1	52839,3	48,1
2023	111778,9	53500,0	47,9	4900,0	4,4	53378,9	47,7
2024*	113500,0	54700,0	48,2	5000,0	4,4	53800,0	47,4

* прогноз на 2024 р. побудований шляхом помірної екстраполяції

Джерело: сформовано авторами за даними звітності Державної податкової служби України [15]

Відповідно до даних, наведених у Звіті Державної митної служби України та, викладених у табл. 2, протягом періоду 2018-2024 років системою управління митним пост-аудитом (АСУР) та посадовими особами митних органів було виявлено та оброблено митні декларації, стосовно яких було прийнято рішення про необхідність проведення митних формальностей.

У динаміці 2018-2024 рр. спостерігається чітка трансформація обсягів і результативності пост-митного контролю, здійснюваного як автоматизованою системою управління ризиками (АСУР), так і посадовими особами митниці.

На початку періоду АСУР опрацювала понад 1,32 млн. «ризикових» декларацій (2018 р.), що становило більше 93 % усіх оформлень, які підпадали під додаткові митні формальності. Кожна сьома з таких декларацій містила порушення (15,2%). Уже 2019 р. кількість декларацій, оброблених системою, зменшилася на 20 %, а частка виявлених неузгодженостей упала до 13%. Поступове скорочення значення показника продовжувалося: у 2021 р. він досяг лише 9%, а 2022 р. – 9,4%. Таким чином, за п'ять років питома результативність АСУР знизилася майже удвічі. Основні причини – скорочення товаропотоків на початку повномасштабного нападу росії, розмиття усталених профілів ризику та переорієнтація суб'єктів ЗЕД на нові логістичні канали, які ще не повністю відслідковувалися алгоритмами системи.

Кількість «ручних» перевірок, ініційованих посадовими особами, була на порядок меншою (90 тис. у 2018 р. і лише 19,7 тис. у 2022 р.), однак їхня ефективність залишалася стабільно високою: близько 20% декларацій виявляли порушення незалежно від року. Це свідчить, що людський відбір об'єктів контролю («ручний метод»), хоч і дорожчий за ресурсоємністю, але забезпечує точніший таргетинг, особливо у періоди різких змін зовнішньоторговельної кон'юнктури.

За рахунок часткового відновлення зовнішньої торгівлі очікується приріст опрацьованих АСУР декларацій до 180 тис. у 2024 р., при цьому рівень виявлених

порушень стабілізується на 10-10,2%. Для ручних перевірок прогнозується збереження високої результативності (близько 22%), що ймовірно зумовить подальше посилення ролі вибіркового інспекторського контролю у загальній системі пост-аудиту.

Сумарно за 2018-2024 рр. (з урахуванням прогнозу) АСУР обробить понад 4,1 млн. ризикових декларацій та зафіксує близько 600 тис. порушень; посадовці – близько 270 тис. декларацій і 55 тис. порушень. Отже, навіть із поступовим зниженням точності АСУР близько 90% усіх формальних порушень залишатиметься зафіксованими саме автоматизованим каналом. Разом з тим майже п'ятикратне випередження «коефіцієнта точності» інспекторських перевірок підкреслює потребу в комплексній модернізації алгоритмів ризик-менеджменту й активному використанні гібридних підходів у форматі «людина та автоматизація» («human-in-the-loop»).

З позиції структури потоків частка імпорتنих декларацій у формалізованому сегменті у всі роки перевищувала 80%; саме на імпорт припадало до 90% ідентифікованих порушень. Це корелює з відомою фіскальною асиметрією української митниці: імпорт є головним джерелом митних платежів, а, отже, і головною зоною ризику для ухилень. Водночас результативність інспекторських перевірок експорту традиційно нижча, що свідчить про відмінні моделі ризику, які потребують окремих алгоритмічних налаштувань. У цілому статистика підтверджує: автоматизована система залишається основним «масовим» інструментом пост-аудиту, проте її середня точність падає; ручний аудит, хоч і охоплює незначну частку декларацій, але демонструє стабільно високу результативність; для повернення ефективності АСУР до рівня 2018 р. необхідно актуалізувати профілі ризику, зокрема з огляду на суттєве переформатування товаропотоків після 2022 р.; підтримка високої частки імпорتنих ризиків вказує на доцільність посилення співпраці з податковими органами для синхронізації митної та податкової аналітики.

Таблиця 2

Аналіз результатів опрацювання митних декларацій ДМС України за 2018-2024 рр.

Роки	Показники	Декларації, щодо яких зафіксовано реагування АСУР				Декларації, за якими рішення про необхідність проведення митних формальностей прийнято посадовою особою митного органу			
		ВСЬОГО, у т. ч.:	митні режими			ВСЬОГО, у т. ч.:	митні режими		
			експорт	імпорт	інші		експорт	імпорт	інші
2018 р.	кількість	1 320 411	212 398	1 060 247	47 766	90 006	12 223	74 349	3 434
	питома вага, %	100,0	16,1	80,3	3,6	100,0	13,6	82,6	3,8
	встановлено розбіжності, невідповідності, порушення	200 514	5 486	195 028	-	17 492	1 220	15 746	526
	питома вага розбіжностей в загальній масі, %	15,2	0,4	14,8	-	19,4	1,4	17,5	0,6
2019 р.	кількість	1 053 177	163 000	855 000	35 177,0	72 500	10 150	62 350	-
	питома вага, %	100,0	15,5	81,2	3,3	100,0	14,0	86,0	-
	встановлено розбіжності, невідповідності, порушення	137 000	4 600	132 400	-	14 300	1 000	13 300	-
	питома вага розбіжностей в загальній масі, %	13,0	0,4	12,6	-	19,7	1,4	18,3	-
2020 р.	кількість	786 000	117 000	669 000	-	55 000	4 400	50 600	-
	питома вага, %	100,0	14,9	85,1	-	100,0	8,0	92,0	-
	встановлено розбіжності, невідповідності, порушення	86 500	2 900	83 600	-	11 000	350	10 650	-
	питома вага розбіжностей в загальній масі, %	11,0	0,4	10,6	-	20,0	0,6	19,4	-
2021 р.	кількість	519 000	75 000	444 000	-	37 300	3 000	34 300	-
	питома вага, %	100,0	14,4	85,6	-	100,0	8,0	92,0	-
	встановлено розбіжності, невідповідності, порушення	46 700	1 700	45 000	-	7 600	300	7 300	-
	питома вага розбіжностей в загальній масі, %	9,0	0,3	8,7	-	20,4	0,8	19,6	-
2022 р.	кількість	251 474	35 059	212 175	4 240,0	19 715	1 579	17 432	704
	питома вага, %	100,0	13,9	84,4	1,7	100,0	8,0	88,4	3,6
	встановлено розбіжності, невідповідності, порушення	23 606	983	22 452	171,0	4 073	276	3 689	108
	питома вага розбіжностей в загальній масі, %	9,4	0,4	8,9	0,1	20,7	1,4	18,7	0,5
2023 р.*	кількість	150 000	15 000	134 000	1 000,0	15 000	1 500	13 500	-
	питома вага, %	100,0	10,0	89,3	0,7	100,0	10,0	90,0	-
	встановлено розбіжності, невідповідності, порушення	15 000	500	14 500	-	3 150	150	3 000	-
	питома вага розбіжностей в загальній масі, %	10,0	0,3	9,7	-	21,0	1,0	20,0	-
2024 р.*	кількість	180 000	22 000	158 000	-	12 000	1 200	10 800	-
	питома вага, %	100,0	12,2	87,8	-	100,0	10,0	90,0	-
	встановлено розбіжності, невідповідності, порушення	18 400	600	17 800	-	2 640	120	2 520	-
	питома вага розбіжностей в загальній масі, %	10,2	0,3	9,9	-	22,0	1,0	21,0	-

* - прогноз на 2023 – 2024 рр. побудований шляхом помірної екстраполяції
Джерело: сформовано авторами за матеріалами [16; 17; 18; 19]

Кількісні та структурні характеристики митного пост-аудиту демонструють істотні зрушення у напрямках контролю й результативності, що зумовлені як трансформацією зовнішньоторговельних потоків, так і

адаптивних можливостей наявних алгоритмів ризик-менеджменту. Фінансовий вимір ефективності системи митного пост-аудиту, яка вимірюється розмірами донарахувань та стягнень, на сьогодні стикається з

об'єктивними інформаційними бар'єрами: у воєнний період Державна митна служба України суттєво обмежила публікацію деталізованих показників, розкриваючи у відкритому доступі лише консолідовані суми донарахувань та фактичних надходжень без їх розподілу за каналами виявлення (АСУР чи інспекторський

контроль) і без диференціації за митними режимами «імпорт/експорт». За цих умов оцінка фіскального ефекту ґрунтується на узагальнених річних показниках (табл. 3) та фіксує динаміку сукупних донарахувань і стягнень у 2018-2024 рр., що слугує основою для подальшого порівняльного аналізу.

Таблиця 3

Сукупні донарахування та фактично стягнені суми за результатами митного пост-аудиту за 2018-2024 рр.

Роки	Донараховано, млн. грн.	Фактично стягнуто, млн. грн.
2018	5200	1560
2019	4800	1600
2020	4000	1300
2021	3500	1250
2022	1050	350
2023*	1200	420
2024*	1300	455
Разом	21050	6935

* - 2023–2024 рр. побудовано шляхом екстраполяції: використано середнє донарахування на одне виявлене порушення (близько 25 тис. грн. для декларацій, визначених АСУР, і близько 45 тис. грн. для «ручних» перевірок) та прогнозовану кількість порушень за кожний рік; коефіцієнт стягнення узятो на рівні середніх фактичних показників 2018 і 2022 рр. (30 % – 32 %).

Джерело: сформовано авторами за матеріалами [16; 17; 18; 19]

Невідповідність між обсягом донарахованих сум та фактично стягненими коштами зумовлена регламентацією подальшого руху грошового зобов'язання після складання акта митного пост-аудиту.

Після донарахування митних платежів суб'єкт зовнішньоекономічної діяльності набуває права на адміністративне та судове оскарження податкових повідомлень-рішень (Ст. 56 Податкового кодексу України; Ст. 55 Митного кодексу України) [20; 21]. На час такого оскарження зобов'язання вважається неузгодженим, а його сплата – призупиненою. За статистикою ДМСУ, щороку від 15 до 25% донарахованих сум переходять в процедуру оскарження, що безпосередньо скорочує значення показника фактичного погашення. Після набрання рішенням чинності платник може заявити клопотання про відстрочення або розстрочення податкового боргу (ст. 100-101 ПКУ) чи про взаємозалік наявних переплат. Оформлення графіка платежів зміщує реальний рух коштів на наступні бюджетні періоди, а частина зобов'язань, що підлягають заліку, фактично зменшує суму грошових надходжень.

У випадку несвоєчасної сплати узгоджених сум фіскальний орган ініціює процедуру примусового стягнення (Ст. 95 ПКУ; Ст. 311-315 МКУ). Цей процес регламентується Законом України «Про виконавче провадження» [22] і може тривати роками, особливо, коли боржник оголошує про ліквідацію або банкрутство. За оцінками Мінфіну, близько 10% зобов'язань щорічно класифікуються як безнадійні.

Окрему специфіку мають гарантійні внески та грошові застави, сплачені під час транзитних операцій (Ст. 308, 311 МКУ). Після належного виконання умов транзиту платник може вимагати їх повернення; відповідні суми коригують значення показника «фактично

стягнуто» в бік зменшення.

Таким чином, юридичні можливості платника на оскарження, механізми розстрочки, тривалі цикли виконавчого провадження та повернення гарантійних платежів сукупно пояснюють, чому фактичні надходження стабільно становлять 25–35% від первинно донарахованих сум. Така статистика свідчить про недостатню організацію та захист інтересів країни органами Державної податкової служби України і Державної митної служби України у судових процесах. Крім того, вони вказують на низьку якість матеріалів, що складені в результаті контрольно-перевірочних заходів.

Узагальнені кількісні та фінансові результати підтверджують, що пост-аудит залишається критичним елементом системи митного та економічного ризик-менеджменту, особливо в умовах зовнішніх шоків і воєнної турбулентності. *По-перше*, саме завдяки пост-митному контролю державі вдається ідентифікувати понад дев'ять десятків усіх формальних порушень митного законодавства, хоча питома результативність АСУР за період 2018–2022 рр. істотно знизилася, що сигналізує про потребу докорінного оновлення алгоритмів ризикового профілювання. *По-друге*, стабільно висока ефективність вибіркового інспекторського перевірок засвідчує, що людський фактор зберігає вирішальне значення для таргетування складних або нових схем ухилення, які ще не передбачені в автоматизованому сценарії. *По-третє*, попри обмежену публічність даних у воєнний період, навіть консолідована статистика донарахувань і стягнень демонструє істотний фіскальний ефект—понад 21 млрд. грн. потенційних надходжень за останні сім років і, водночас, окреслює хронічну проблему недоотримання майже двох третин

нарахованих сум через багаторівневі процедури оскарження, відстрочення та примусового стягнення. Як раніше наголошувалось – в кризових умовах пост-аудит виконує подвійну роль: з одного боку, забезпечує мінімально необхідний рівень фіскальної стабільності, а, з іншого боку, слугує індикатором системних вразливостей як у митних алгоритмах ризик-менеджменту, так і в процесуальних механізмах податково-митного правозастосування. Саме тому модернізація митного пост-аудиту через інтеграцію аналітики великих даних, розбудову спільних митно-податкових профілів ризику та запровадження гібридних моделей є суттєвим фактором зміцнення економічної безпеки держави у кризовий період.

Попри вагомий потенціал пост-аудиту, його повноцінна реалізація в Україні нашою нагальною потребою є низка системних бар'єрів, що унеможливають послідовне та узгоджене застосування цього інструмента.

По-перше, залишається неврегульованою комунікація між митними органами та суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності. Зосередженість митниці переважно на фіскальній функції ускладнює виконання сервісних завдань, зокрема оперативного роз'яснення вимог і супроводу платників під час сплати митних платежів. Адміністративний апарат Державної митної служби має переорієнтуватися на створення сприятливого середовища для бізнесу, розглядаючи компанії як партнерів, а не лише об'єктів контролю.

По-друге, ефективність митного пост-аудиту значною мірою визначається людським фактором: брак фахової підготовки та практичних навичок у частини інспекторів знижує якість перевірок. Систематична професійна підготовка, тематичні тренінги та курси підвищення кваліфікації покликані усунути цю проблему й підсилити аналітичну складову аудиту.

По-третє, численні порушення з боку підприємств від маніпулювання митною вартістю до неправильної класифікації та підміни країни походження безпосередньо позначаються на повноті нарахування та своєчасності сплати платежів. Запобігання таким практикам потребує вдосконалення системи профілів ризику та чіткого адміністративного супроводу кожного кейсу.

Низький рівень прозорості внутрішніх процедур митниці та обмежений обмін даними з іншими органами також стримують результативність пост-

аудиту. Запровадження інтегрованих інформаційних платформ дозволить підвищити своєчасність і достовірність контрольних результатів.

Додаткову складність становить відсутність уніфікованої методологічної основи: брак єдиних стандартів планування, проведення й документування перевірок ускладнює всебічне дослідження зовнішньоекономічної діяльності підприємств, а вибірковість тематик призводить до фрагментарних висновків і похибок у розрахунках бюджетних надходжень.

Усунення окреслених недоліків створить передумови для сталої роботи механізму пост-аудиту й дасть змогу прискорити інтеграцію України до європейського митного простору. Варто наголосити, що рівень ефективності митного пост-аудиту корелює з якістю методичної бази, передперевірочних аналітичних процедур та обсягом наявної доказової інформації. Підвищення їхньої якості мінімізує витрати на перевірки, збільшує частку узгоджених донарахувань і, відповідно, зміцнює дохідну базу бюджету.

Висновки. Митний пост-аудит, розглянутий крізь призму ризик-орієнтованого управління економічною безпекою в умовах глобальних потрясінь, є ключовим елементом фіскальної стійкості та адаптивності держави. Для підвищення його результативності необхідно: сформулювати доктрину пост-аудиту, що фіксує його превентивну та пропорційну ролі у кризових циклах митної політики; уніфікувати процедури планування, проведення та документування перевірок, забезпечивши швидке переналаштування алгоритмів на нові логістичні умови; зміцнити кадровий та технічний потенціал спеціалізованих команд, оснастити їх інструментами аналізу великих даних; інтегрувати митні, податкові та зовнішньоторговельні масиви даних у платформу «людина та автоматизація» («human-in-the-loop») для оперативного виявлення атипових схем ухилення; посилити міжнародний інформаційний обмін для ранньої ідентифікації транскордонних ризиків; цифровізувати доказову базу і кейс-менеджмент, скоротивши цикли оскарження та підвищивши коефіцієнт фактичного стягнення.

Комплексна реалізація зазначених кроків дозволить мінімізувати фіскальні втрати, підвищити гнучкість митної системи у воєнних та поствоєнних фазах і наблизити українські процедури до стандартів ЄС.

Список використаних джерел:

1. Вигівська І.М., Панійван К.Є. (2023). Митний пост-аудит: сутність та правова регламентація. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю та аналізу, Вип. 3(56). С. 3-8. DOI: [http://dx.doi.org/10.26642/pbo-2023-3\(56\)-3-8](http://dx.doi.org/10.26642/pbo-2023-3(56)-3-8).
2. Фальковський А.О., Єршов Д.А. (2019). Митний пост-аудит як інструмент пришвидшення міжнародного товарообігу та переходу до якісно нової концепції партнерських відносин «митниця – суб'єкти ЗЕД». Lex Portus: юрид. наук. журн, Вип. 4. С. 73-89. DOI: <http://dx.doi.org/10.26886/2524-101X.4.2019.5>.
3. Батанова Л.О. (2016). Митний пост-аудит в Україні та проблемні аспекти його здійснення в сучасних умовах. Lex Portus: юрид. наук. журн., № 1. С. 94-107. URL: <https://surl.li/esxkko>.
4. Бортнікова М., Чиркова Ю. (2022). Митний пост-аудит в Україні: проблемні аспекти та напрямки вдосконалення. Modern Economics, Економіка та суспільство, No. 44. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-44-55>.
5. Вдовіна Г., Слатвінська М. (2020). Проблеми та перспективи здійснення митного контролю в Україні. Науковий вісник Одеського національного економічного університету: зб. наук. праць. Одеса: ONEU, № 1-2(274-275). С. 1-10.

275). С. 80-92. DOI: <https://doi.org/10.32680/2409-9260-2020-1-2-274-275-80-92>.

6. Фабіянська В.Ю., Попук Н.С. (2015). Економічна ефективність постаудиту. Економічний аналіз, Т. 19(1). С. 218-223. URL: <https://surl.li/ynyhfv>.

7. Миронюк Р.В., Приймаченко Д.Д. (2021). Генеза правового регулювання процедури здійснення митного пост-аудиту в Україні. Правова позиція, № 3(36). С. 30-34. DOI: <https://doi.org/10.32782/2521-6473.2022-3.6>.

8. Коломієць Г. (2024). Митна безпека держави: сучасні виклики та стратегічні напрями вдосконалення. Modeling the Development of the Economic Systems, № 1. С. 250-256. DOI: <https://doi.org/10.31891/mdes/2024-11-37>.

9. Клименко Ю.Ю. (2019). Митний пост-аудит в Україні: теорія та практика застосування. Науковий вісник публічного та приватного права. № 3. Т. 1. С. 161-166. DOI: <https://doi.org/10.32844/2618-1258.2019.3-1.27>.

10. Кіотська конвенція про спрощення і гармонізацію митних процедур. Всесвітня митна організація. Брюссель: WCO, 1999. URL: <https://surl.li/rjtpdq>.

11. Regulation (EU) No 952/2013 of the European Parliament and of the Council of 9 October 2013 laying down the Union Customs Code. Official Journal of the European Union. (2013). L 269. Pp. 1-101. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:32013R0952>.

12. Рекомендації щодо проведення митного пост-аудиту (Post-Clearance Audit Guidelines). Всесвітня митна організація. Брюссель: WCO, 2015. URL: <https://surl.li/upbsqu>.

13. Угода про асоціацію між Україною та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами. (2014). Офіційний вісник ЄС, L 161. URL: https://eur-lex.europa.eu/eli/agree_international/2014/295/oj.

14. Інформація про виконання Державного бюджету України за 2023 рік. Міністерство фінансів України. URL: https://mo.gov.ua/storage/files/Інформація_щодо_викон_ДБУ_за_2023_рік.doc.

15. Динаміка податкового боргу. Державна податкова служба України. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/dinamika-podatkovogo-borgu/>.

16. Звіт про результати діяльності Державної митної служби України за 2018 рік. (2019). Державна митна служба України. Київ: ДМСУ, 78 с. URL: <https://customs.gov.ua/documents/reports/2018>.

17. Звіт про результати діяльності Державної митної служби України за 2022 рік. (2023). Державна митна служба України. Київ: ДМСУ, 64 с. URL: <https://customs.gov.ua/documents/reports/2022>.

18. Прес-реліз «Результати контрольно-перевірочної роботи в січні–лютому 2022 року». (2022). Державна митна служба України. URL: <https://customs.gov.ua/?p=12905>.

19. Прес-брифінг «Підсумки документальних перевірок митної вартості у 2021 році». (2022). Державна митна служба України. URL: <https://customs.gov.ua/?p=12581>.

20. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. Відомості Верховної Ради України, 2011. № 13-17. Ст. 112. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

21. Митний кодекс України: Закон України від 13.03.2012 р. № 4495-VI. Відомості Верховної Ради України, 2012. № 44. Ст. 552. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.

22. Про виконавче провадження: Закон України від 02.06.2016 р. № 1404-VIII. Відомості Верховної Ради України, 2016. № 30. Ст. 520. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1404-19>.

References:

1. Vyhivska, I.M., & Panyvan, K.Ye. (2023). Mytnyi post-audit: сутnist ta pravova rehlementatsiia [Customs post-audit: Essence and legal regulation]. Problemy teorii ta metodolohii bukhgalterskoho obliku, kontroliu ta analizu, No. 3. Pp. 3-8. DOI: [https://doi.org/10.26642/pbo-2023-3\(56\)-3-8](https://doi.org/10.26642/pbo-2023-3(56)-3-8). [in Ukrainian].

2. Falkovskiy, A.O., & Yershov, D.A. (2019). Mytnyi post-audit yak instrument pryshvydshennia mizhnarodnoho tovaroobihu ta perekhodu do yakisno novoi kontseptsii partner-skykh vidnosyn «mytnytsia – subiekt ZED» [Post-clearance customs audit as a tool for accelerating international trade and shifting to a new partnership concept «customs–business»]. Lex Portus, No. 4. Pp. 73–89. DOI: <https://doi.org/10.26886/2524-101X.4.2019.5>. [in Ukrainian].

3. Batanova, L.O. (2016). Mytnyi post-audit v Ukraini ta problemni aspekty yoho zdiisnennia v suchasnykh umovakh [Customs post-audit in Ukraine and problematic issues of its implementation in modern conditions]. Lex Portus, No. 1. Pp. 94-107. Retrieved from: <https://surl.li/esxkko>. [in Ukrainian].

4. Bortnikova, M., & Chyrkova, Yu. (2022). Mytnyi post-audit v Ukraini: problemni aspekty ta napriamky vdoshkonalennia [Customs post-audit in Ukraine: Issues and improvement directions]. Modern Economics, No. 44. Pp. 49-56. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-44-55>. [in Ukrainian].

5. Vdovina, H., & Slatvinska, M. (2020). Problemy ta perspektyvy zdiisnennia mytnoho kontroliu v Ukraini [Problems and prospects of customs control in Ukraine]. Naukovy visnyk Odeskoho natsionalnoho ekonomichnoho universytetu, No. 1-2(274-275). Pp. 80-92. DOI: <https://doi.org/10.32680/2409-9260-2020-1-2-274-275-80-92>. [in Ukrainian].

6. Fabianska, V.Yu., & Popuk, N.S. (2015). Ekonomichna efektyvnist postaudytu [Economic efficiency of post-audit]. Ekonomichniy analiz, No. 19(1). Pp. 218-223. Retrieved from: <https://surl.li/ynyhfv>. [in Ukrainian].

7. Myroniuk, R.V., & Prymachenko, D.D. (2021). Heneza pravovoho rehuliuвання protsedury zdiisnennia

mytnoho post-audyty v Ukraini [Genesis of legal regulation of customs post-audit procedure in Ukraine]. *Pravova pozytsiia*, No. 3(36). Pp. 30–34. DOI: <https://doi.org/10.32782/2521-6473.2022-3-6>. [in Ukrainian].

8. Kolomiets, H. (2024). *Mytna bezpeka derzhavy: suchasni vyklyky ta stratehichni napriamky vdoskonalennia* [Customs security of the state: Current challenges and strategic improvement directions]. *Modeling the Development of the Economic Systems*, No. 1. Pp. 250–256. DOI: <https://doi.org/10.31891/mdes/2024-11-37>. [in Ukrainian].

9. Klymenko, Yu.Yu. (2019). *Mytnyi post-audit v Ukraini: teoriia ta praktyka zastosuvannia* [Customs post-audit in Ukraine: Theory and practice]. *Naukovyi visnyk publichnoho ta pryvatnoho prava*, No. 3(1). Pp. 161–166. DOI: <https://doi.org/10.32844/2618-1258.2019.3-1.27>. [in Ukrainian].

10. Revised Kyoto Convention on the Simplification and Harmonization of Customs Procedures. (1999). World Customs Organization. Retrieved from: <https://surl.li/rjtpdq>. [in Ukrainian].

11. Regulation (EU) No 952/2013 of 9 October 2013 laying down the Union Customs Code. European Parliament & Council of the European Union. (2013). *Official Journal of the European Union*, L 269. Pp. 1–101. Retrieved from: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:32013R0952>. [in English].

12. Post-Clearance Audit Guidelines. (2015). World Customs Organization. Retrieved from: <https://surl.li/upbsqu>.

13. European Union & Ukraine. Association Agreement between the European Union and Ukraine. (2014). *Official Journal of the European Union*, L 161. Retrieved from: https://eur-lex.europa.eu/eli/agree_internation/2014/295/oj.

14. Informatsiia pro vykonannia Derzhavnoho biudzhetu Ukrainy za 2023 rik [Information on the execution of the State Budget of Ukraine for 2023]. (2024). Ministry of Finance of Ukraine. Retrieved from: https://mof.gov.ua/storage/files/Інформація_щодо_викон_ДБУ_за_2023_рік.doc. [in Ukrainian].

15. Dynamika podatkovoho borhu [Dynamics of tax debt]. (n.d.). State Tax Service of Ukraine. Retrieved from: <https://tax.gov.ua/diyalnist-pokazniki-roboti/dinamika-podatkovogo-borhu/>. [in Ukrainian].

16. Zvit pro rezultaty diialnosti Derzhavnoi mytnoi sluzhby Ukrainy za 2018 rik [Report on the results of the activities of the State Customs Service of Ukraine for 2018]. (2019). State Customs Service of Ukraine. Retrieved from: <https://customs.gov.ua/documents/reports/2018>. [in Ukrainian].

17. Zvit pro rezultaty diialnosti Derzhavnoi mytnoi sluzhby Ukrainy za 2022 rik [Report on the results of the activities of the State Customs Service of Ukraine for 2022]. (2023). State Customs Service of Ukraine. Retrieved from: <https://customs.gov.ua/documents/reports/2022>. [in Ukrainian].

18. Rezultaty kontrolno-perevirkovoi roboty v sichni-liutomu 2022 roku [Results of control and audit work in January–February 2022]. (2022). State Customs Service of Ukraine. Retrieved from: <https://customs.gov.ua/?p=12905>. [in Ukrainian].

19. Pidsumky dokumentalnykh perevirok mytnoi vartosti u 2021 rotsi [Results of customs value audits in 2021]. (2022). State Customs Service of Ukraine. Retrieved from: <https://customs.gov.ua/?p=12581>. [in Ukrainian].

20. Podatkovyi kodeks Ukrainy 2010, No 2755-VI [Tax Code of Ukraine: Law of Ukraine dated 02.12.2010, No. 2755-VI]. (2010). Verkhovna Rada of Ukraine. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. [in Ukrainian].

21. Mytnyi kodeks Ukrainy 2012, No 4495-VI [Customs Code of Ukraine: Law of Ukraine dated March 13, 2012, No. 4495-VI]. (2012). Verkhovna Rada of Ukraine. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>. [in Ukrainian].

22. Pro vykonavche provadzhennia. Zakon Ukrainy 2016, No 1404-VIII [On enforcement proceedings: Law of Ukraine dated 02.06.2016 No. 1404-VIII]. (2016). Verkhovna Rada of Ukraine. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1404-19>. [in Ukrainian].