

Микола ХАРКАВИЙ

## МИТНИЙ ПОСТ-АУДИТ: ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ТА ВІТЧИЗНЯНА ПРАКТИКА

---

---

*Досліджено соціально-економічний зміст та функціональне призначення митного пост-аудиту. Виокремлено позитивні аспекти зарубіжного досвіду реалізації митних процедур та вітчизняні проблеми функціонування митного пост-аудиту. Визначено напрямки підвищення ефективності митного пост-аудиту в Україні.*

---

---

Упродовж останніх років спостерігається швидке зростання міжнародної торгівлі, спричинення диверсифікацією світогосподарських зв'язків, нарощуванням темпів виробництва, розширенням товарного асортименту, а також поглибленням міжнародного поділу праці й транснаціональної кооперації.

Водночас інтеграція України у світове господарство й імплементація міжнародних норм і стандартів у галузі митної справи сприяють скороченню термінів та обсягів митних процедур, зокрема митного оформлення та митного контролю, проте такі трансформації не повинні вплинути на ефективність їх проведення, що зумовлює пошук нових підходів до організації та здійснення контрольних заходів у сфері зовнішньоекономічної діяльності (ЗЕД). Відтак особливої актуальності набуває така форма митного контролю, як проведення документальних перевірок суб'єктів ЗЕД після здійснення процедури митного оформлення, тобто перенесення значної частки контрольних заходів з митного кордону України до підприємств-суб'єктів ЗЕД. Процес реалізації таких заходів називають "митний пост-аудит", який передбачає, що частина контрольних заходів має здійснюватись після випуску товарів у вільний обіг на території України. Проблема

виконання бюджету актуалізує для митних органів України завдання забезпечення належного виконання платниками податків – суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності своїх грошових зобов'язань перед державою та підтверджує нагальність дослідження питань ефективного митного пост-аудиту.

Значною мірою проблема ефективності митних контрольних заходів обумовлена відсутністю відповідного теоретико-методологічного обґрунтування економічної природи митного пост-аудиту та концептуальних засад його організації.

Питанням організації митного аудиту присвячені праці І. Бережнюка, О. Вакульчик, С. Войтова, Т. Єдинак, О. Кнішек, П. Пашка, С. Терещенка та ін. Разом з тим, недостатньо досліджені наукою і потребують поглибленого вивчення концептуальні засади митного пост-аудиту. Відтак, метою статті є з'ясування реалій організації митного пост-аудиту в Україні в контексті виокремлення його домінант у зарубіжній практиці. Для досягнення зазначеної мети ставиться завдання визначити зміст і функціональне призначення аудиту у митній сфері, основи організації митного пост-аудиту в Україні та за кордоном і, на цій основі, сформулювати напрямки підвищення його ефективності.

Насамперед існує потреба у розумінні соціально-економічного змісту митного пост-аудиту. Загалом у науковій літературі та нормативно-правовій базі зустрічаються різні підходи до трактування сутності та практичної спрямованості аудиту у митній сфері (табл. 1).

Отже, митний пост-аудит є особливою формою митного контролю зовнішньоеко-

номічних операцій платника податку після завершення митного оформлення. Саме пост-аудит займає важливе місце при застосуванні системи управління митними ризиками та є важливим напрямком розбудови митної справи в контексті підвищення ефективності діяльності митних органів. Функції митного пост-аудиту представлені на рис. 1.

Таблиця 1

## Дивергенція підходів до тлумачення поняття “аудит” у митній сфері

Джерело/автор	Зміст поняття
Закон України “Про аудиторську діяльність” від 22.04.1993 № 3125-XII [7]	Аудиторська діяльність – підприємницька діяльність, яка охоплює організаційне і методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок (аудит) та надання інших аудиторських послуг.
	Аудит – перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб’єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб’єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів.
	Аудит здійснюється незалежними особами (аудиторами), аудиторськими фірмами, які уповноважені суб’єктами господарювання на його проведення.
Митний кодекс України від 13.03.2012 № 4495-VI [9]	Законодавець визначення поняття “митний аудит” відсутнє.
Міжнародна конвенція про спрощення і гармонізацію митних процедур (Кіотська конвенція) [10]	Система митного контролю містить у собі контроль на основі методів аудиту (сукупність заходів, за допомогою яких митна служба переконується у правильності заповнення декларацій на товари та достовірності зазначених у них даних, перевіряючи наявні у причетних до декларування осіб відповідні книги обліку рахунків, документи, облікову документацію та комерційну інформацію).
П. В. Пашко [11, 94, 98–99]	Митний аудиторський контроль – метод контролю за діяльністю економічних операторів шляхом перевірки їх рахунків, правильності обліку і систем, які фіксують та зберігають митну інформацію.
	Державний митний аудиторський контроль – один із заходів попереджень можливих митних правопорушень, застосування якого дасть можливість митній службі своєчасно й достатньою мірою виконувати економіко-регуляторну, захисну, фіскальну та інформаційно-статистичну функції митної політики, використовуючи існуючі кадрові можливості.
А. В. Агапова, С. Н. Шостак, А. С. Швець [1]	Митний аудит – підприємницька діяльність щодо незалежної перевірки бухгалтерського обліку, фінансової звітності, у тому числі спеціалізованої, економічних суб’єктів.
Е. П. Лунева [1]	Митний аудит – комплекс взаємопов’язаних заходів, що здійснюють митні органи з метою проведення перевірок діяльності учасників ЗЕД після завершення митного оформлення; господарюючих суб’єктів, які прямо чи опосередковано мають відношення до товарів і транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон (митні брокери, митні перевізники), а також власників документів, пов’язаних із таким переміщенням, із метою забезпечення дотримання законодавства та міжнародних договорів, контроль за виконанням яких покладено на митні органи.



Рис. 1. Функціональне призначення митного пост-аудиту [3]

Відповідно до законодавства та досвіду країн Європейського Союзу митний пост-аудит спрямований на [12]:

- контроль за імпортом після випуску товарів у вільний обіг;
- контроль пільгових режимів (транзит, зберігання вантажів на митних складах, переробка на митній території, тимчасове ввезення та ін.);
- перевірку організації управління операторів, внутрішніх процедур і систем, які використовують для реєстрації даних, що стосуються до експортних чи імпортних товарів;
- попередній аудит/перевірка економічних операторів – для надання права на застосування пільгових процедур і режимів (наприклад, спрощені процедури транзиту чи декларування).

У розвинених країнах пост-аудит забезпечує зазвичай більше 30% усіх митних

платежів. У Франції митні органи перевіряють близько 5% імпорту, решта 95% – підлягають контролю протягом 1–3 років після оформлення митних документів. У США в півтора рази менше працівників митних органів ніж в Україні, проте американські митники обслуговують в десятки разів більше суб'єктів ЗЕД завдяки пост-аудиту [8].

У 2012 р. митні надходження до бюджету Молдови склали 12 млрд. 612,2 млн. леїв, збільшившись на 6% порівняно з 2011 р. і на 29,9% – порівняно з 2008 р. За словами генерального директора Митної служби Тудора Баліцко, зростання митних надходжень стало можливим завдяки удосконаленню митного контролю, диверсифікації застосовуваних інструментів контролю, максимальному використанню потенціалу митного контролю за допомогою таких механізмів, як аналіз ризиків і

митний пост-аудит та ефективним реформам митної служби [2].

На основі аналізу ризиків аудиторські підрозділи митниці в КНР застосовують ідеологію “орієнтованого на ризик митного пост-аудиту”. Митна служба вибирає підприємства і товари з високим ступенем ризику для проведення особливого аудиту засобами збору й аналізу даних щодо ризику та стану імпортової та експортної діяльності підприємства. На думку китайських митників, система митного пост-аудиту повинна сприймати аналіз ризиків як керівництво, аудит та управління підприємствами – як засіб та регулювання імпортової та експортної поведінки підприємств – як мету [13].

У податковому законодавстві Кореї передбачено проведення трьох видів митного пост-аудиту:

1. Вибірковий аудит (Case-by-Case Audit), коли упродовж 90 днів після митного оформлення митний орган перевіряє підстави та правильність сплачених митних платежів за окремими деклараціями, котрі відбирає електронна система управління ризиками. Найчастіше цей вид аудиту спрямований на перевірку даних, заявлених при перетині кордону.

2. Плановий аудит (Planed Audit) – передбачає проведення контролю окремих угод суб'єктів ЗЕД, котрі характеризуються високим рівнем ризику порушення податкового законодавства. Такий аудит може здійснюватися з виїздом на підприємство для вивчення бухгалтерської документації та фактичної перевірки товарів або проводиться у місці розташування митного органу за наявною митною документацією.

3. Самостійний аудит (Comprehensive Audit) – проведення перевірки дотримання податкового законодавства самими суб'єктами ЗЕД [5, 73].

Стосовно України, то організаційне забезпечення митного пост-аудиту регламен-

товано Митним кодексом України (МКУ) від 13.03.2012 № 4495-VI. Згідно з МКУ митний контроль здійснюють безпосередньо посадові особи органів доходів і зборів шляхом проведення документальних перевірок дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи, у тому числі своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів. Чинним Митним кодексом України передбачено проведення документальних виїзних (планових та позапланових) і документальних невиїзних перевірок, тематика яких систематизована на рис. 2.

Загальна характеристика документальних перевірок, які проводять митні органи, показана в табл. 2. Такий підхід до організації перевірок спрямований, насамперед, на забезпечення їх максимальної ефективності. Поділяємо думку Т. Єдинак, що під ефективною перевіркою можна вважати таку, яка відповідає таким умовам [6, 13–14]:

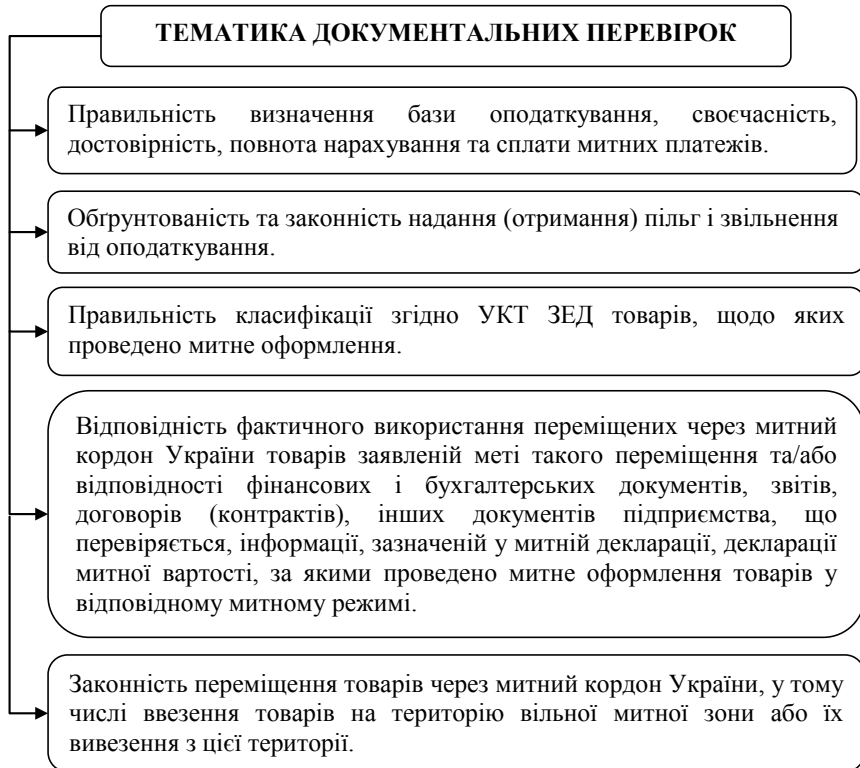
– суми донарахованих за результатами митного пост-аудиту платежів зі штрафами та пенєю значно більші витрат на його проведення;

– існує висока ймовірність того, що донараховані суми будуть сплачені підприємством;

– наявність переконливої доказової бази для подальшого надання суду (у разі порушення та розгляду справи).

Саме розробка ефективної системи митного пост-аудиту сьогодні дозволяє митній службі виконувати своє основне завдання щодо захисту економічних інтересів держави та виконання суб'єктами ЗЕД законодавства України з питань митної справи.

Результати діяльності митних органів України у напрямку здійснення митного пост-аудиту показані в табл. 3. Так, за досліджуваний період незначною мірою зросла загальна кількість перевірок, проведених митними органами України. При



**Рис. 2. Тематика документальних перевірок, що проводять митні органи України\***

\* Складено на основі [9].

цьому, зменшилася кількість документальних виїзних перевірок та збільшилася кількість невиїзних перевірок. За результатами перевірок у 2012 р. митними органами України донараховано 602,75 млн. грн., що в 1,7 рази більше показника 2011 р. Однак суми перерахованих коштів до Державного бюджету України за результатами перевірок склали у 2012 р. лише 102,18 млн. грн.

У свою чергу, Тернопільська митниця Міндоходів провела у 2012 р. 22 документальні перевірки платників податків, з них 8 виїзних планових, 2 виїзні позапланові та 12 невиїзних. Встановлено порушення законодавства України з питань митної справи на суму 961,0 тис. грн. Нарухування податкових зобов'язань за результатами

документальних перевірок здійснено через порушення щодо:

- правильності класифікації товарів – на суму 293,4 тис. грн.;
- заниження митної вартості товарів – на суму 616,5 тис. грн.;
- операцій з давальницькою сировиною – на суму 7,3 тис. грн.;
- отримання пільг і звільнення від оподаткування – на суму 43,8 тис. грн.

До Державного бюджету України за результатами проведених перевірок митницею перераховано 1 563,5 тис. грн., що в 1,6 рази більше, ніж у 2011 р.

Відтак, митний пост-аудит є ефективним інструментом реалізації фіскальних інтересів держави та одночасно виступає ді-

Таблиця 2

## Організація документальних перевірок, що проводять митні органи України\*

Документальні перевірки	Планова виїзна перевірка	Позапланова виїзна перевірка	Невиїзна перевірка
Порядок проведення	передбачена в плані-графіку митного органу та проводиться за місцезнаходженням підприємства, що перевіряється	не передбачена планами роботи митного органу і проводиться за наявності обставин (для прикладу, підприємством не подано в установлений строк митну декларацію; подано скаргу на прийняте за результатами перевірки податкове повідомлення-рішення)	проводиться в приміщенні митного органу
Частота проведення перевірки	не частіше одного разу на 12 місяців; не частіше одного разу на 30 місяців (для підприємств, які отримали статус уповноваженого економічного оператора)		
Тривалість проведення перевірки	не повинна перевищувати 30 робочих днів; строк перевірки може бути продовжений, але не більше ніж на 15 робочих днів		
Оформлення результатів перевірок	акт або довідка		

\* Складено на основі [9].

Таблиця 3

## Прагматичні аспекти митного аудиту в Україні за період 2011–2012 рр.\*

Показники	2011	2012
Кількість проведених перевірок митними органами України, у т. ч.	1250	1260
документальні виїзні перевірки	440	431
документальні невиїзні перевірки	810	829
Донараховані суми за результатами перевірок, млн. грн.	354,37	602,75
Перераховано коштів до державного бюджету за результатами проведених перевірок, млн. грн.	572,48	102,18

\* Складено на основі [14, 29–30].

євим механізмом забезпечення спрощення та гармонізації митних процедур.

Разом з тим, становлення митного пост-аудиту ускладнено низкою проблем, найголовнішими з-поміж яких є [4, 39–40]:

– домінування фіскальної направленості митної діяльності. Функція наповнення державного бюджету “швидкими” грошима непрямого оподаткування, а саме імпортом ПДВ, митом та акцизним податком, залишилася практично незмінною. Як наслідок, захисна функція митного оподаткування

практично повністю нівельована, а розвиток напрямків, що спрямовані на її забезпечення (зокрема й митного пост-аудиту), проводиться вкрай незадовільними темпами;

– нормативно-правове забезпечення. Митний пост-аудит (або ж “проведення документальних перевірок”) так і залишився однією з форм митного контролю;

– слабка методологічна база контрольно-перевірочної діяльності, що призводить до практичної неможливості дослідження низки важливих сторін діяльності суб'єкта

ЗЕД та його зовнішньоекономічних операцій з метою донарахування платежів, стягнення яких віднесено до компетенції митних органів. Вказані питання зумовлені декількома чинниками: по-перше, недостатнім освітнім, практичним досвідом та навичками більшості співробітників підрозділів митного аудиту; по-друге, недосконалістю та неповнотою розробки тематики перевіркової діяльності;

- нерозвинена система формування та аналізу ризиків підприємств на предмет можливого порушення норм митного та податкового законодавства не дозволяє досягти максимальної ефективності планування перевірок суб'єктів ЗЕД, а отже й максимального фіскального ефекту;

- недостатня кількість співробітників відділів митного пост-аудиту;

- слабка взаємодія підрозділів митного органу в частині реалізації функції митного пост-аудиту;

- нормативно-правова незахищеність митного аудитора;

- низький рівень матеріального забезпечення.

Таким чином, враховуючи позитивний зарубіжний досвід реалізації митних процедур та беручи до уваги вітчизняні проблеми функціонування митного пост-аудиту, зазначимо, що напрямками підвищення ефективності митного пост-аудиту в Україні мають стати:

- законодавче визначення поняття “митний аудит”;

- проведення стандартизації форм і методів контрольної діяльності митних органів;

- забезпечення митних органів кваліфікованими фахівцями у галузі аудиту, їх належне матеріальне забезпечення;

- розвиток системи аналізу та управління ризиками;

- налагодження тісної взаємодії між контролюючими органами України та мит-

ними органами іноземних держав щодо отримання попередньої інформації про товари та транспортні засоби до їх прибуття на митну територію України.

Отже, формування ефективної системи митного пост-аудиту значною мірою сприятиме виконанню митними органами своїх завдань і функцій: контролю за дотриманням законодавства України з питань митної справи, захисту економічних інтересів України, здійсненню митного контролю та митного оформлення товарів і транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України, вдосконаленню форм і методів їх здійснення. Підводячи підсумок, зазначимо, що розвиток сучасної фінансової науки робить можливим і необхідним подальше проведення досліджень концептуальних засад організації митного пост-аудиту в Україні.

### Література

1. Агапова А. В. *Таможенный аудит: государственный контроль или предпринимательская деятельность?* // *Ученые записки СПб филиала РТА*. – 2011. – № 2 (39). – С. 17–23.

2. *В I полугодии 2013 г. таможенные поступления в бюджет страны составили 6 млрд. 474 млн. леев* [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.allmoldova.com/moldova-news/1249086922.html>

3. Вакульчик О. М., Кнішек О. О. *Концептуальні засади діяльності митних органів з постмитних перевірок суб'єктів ЗЕД* [Електронний ресурс] // *Вісник Академії митної служби України. Серія: “Економіка”*. – 2009. – № 2. – Режим доступу: [http://archive.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Vamsu\\_econ/2009\\_2/Vakulchysk,%20Knishek/Vakulchysk,%20Knishek.htm](http://archive.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vamsu_econ/2009_2/Vakulchysk,%20Knishek/Vakulchysk,%20Knishek.htm)

4. Войтов С. Г. *Сучасна зумовленість та проблеми становлення національної системи митного постаудиту* // *Формування системи митного аудиту України: матеріали науково-практичного семінару*. – Хмельницький: Дер-

жавний науково-дослідний інститут митної справи, 2013. – С. 38–41.

5. Єдинак Т. Постмитний аудит як фактор забезпечення економічної безпеки країни: зарубіжний досвід та українська перспектива // Вісник Академії митної служби України. – 2008. – № 4. – С. 70–76.

6. Єдинак Т. С. Проблеми визначення ефективності митного постаудиту // Формування системи митного аудиту України: матеріали науково-практичного семінару. – Хмельницький: Державний науково-дослідний інститут митної справи, 2013. – С. 12–14.

7. Закон України “Про аудиторську діяльність” від 22.04.1993 № 3125-XII [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>

8. Импортеры заждались упрощения “растаможки” и активизации пост-аудита [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ekonomika.eizvestia.com/full/importery-zazhdalis-uproshheniya-rastamozhki-i-aktivizacii-post-audita>

9. Митний кодекс України від 13.03.2012 № 4495-VI [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>

10. Міжнародна конвенція про спрощення і гармонізацію митних процедур (Кіотська конвенція) [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/995\\_643](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/995_643)

11. Пашко П. Митний аудиторський контроль // Вісник КНТЕУ. – 2012. – № 5. – С. 89–101.

12. Пост-таможенний аудит [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.customs.gov.md/files/Leaflet%20on%20PCCA\\_RUS.pdf.pdf](http://www.customs.gov.md/files/Leaflet%20on%20PCCA_RUS.pdf.pdf)

13. Система пост-таможенного аудита в Таможенній службі КНР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.carecprogram.org/uploads/events/2005/Risk-Management-Seminar/009\\_103\\_210\\_Day2-Post-Clearance-Audit-PRC-Paper-ru.pdf](http://www.carecprogram.org/uploads/events/2005/Risk-Management-Seminar/009_103_210_Day2-Post-Clearance-Audit-PRC-Paper-ru.pdf)

14. Фрадинський О. А. Ефективність здійснення митного аудиту в Україні у 2010–2012 роках // Формування системи митного аудиту України: матеріали науково-практичного семінару. – Хмельницький: Державний науково-дослідний інститут митної справи, 2013. – С. 28–31.