

Г. А. Лоскоріх,
доктор філософії за спеціальністю 071 "Облік і оподаткування", доцент,
заступник завідувача кафедри обліку і аудиту,
Закарпатський угорський університет імені Ференца Ракоці II
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-5402-7220>
О. Ф. Перчі,
старший викладач кафедри обліку і аудиту,
Закарпатський угорський університет імені Ференца Ракоці II
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-4514-721X>

DOI: 10.32702/2306-6814.2026.8.412

ОБЛІКОВО-ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КОНТРОЛЬНИХ ПРОЦЕДУР У ЦИФРОВОМУ ПОДАТКОВОМУ АДМІНІСТРУВАННІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ ПРИВАТНОГО ТА ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРІВ

G. Loskorikh,
PhD 071 "Accounting and Taxation", Associate Professor, Deputy Head of the Department of Accounting
and Auditing, Ferenc Rakoczi II Transcarpathian Hungarian University
O. Perchi,
Senior Lecturer of the Department of Accounting and Auditing, Ferenc Rakoczi II Transcarpathian Hungarian University

ACCOUNTING AND INFORMATION SUPPORT FOR CONTROL PROCEDURES IN THE DIGITAL TAX ADMINISTRATION OF PRIVATE AND PUBLIC SECTOR ENTITIES

У статті досліджено теоретичні та прикладні аспекти обліково-інформаційного забезпечення контрольних процедур у системі цифрового податкового адміністрування суб'єктів господарювання приватного та державного секторів на засадах ризик-орієнтованого підходу. Актуальність теми зумовлена активною цифровізацією податкового адміністрування, розширенням електронного документообігу, автоматизацією звітних і контрольних процесів, а також зростанням вимог до якості, узгодженості, доказовості та простежуваності податково значущої інформації. Обґрунтовано, що в сучасних умовах обліково-інформаційне забезпечення виконує не лише реєстраційну функцію, а й виступає основою аналітичної верифікації господарських операцій, своєчасного виявлення податкових ризиків і формування доказової бази для внутрішнього та зовнішнього контролю. У статті виокремлено ключові інформаційні блоки контрольних процедур, до яких віднесено дані про контрагентів і пов'язаність сторін, інформацію про функції, активи й ризики учасників операцій, а також дані про розподіл доходів і витрат за юрисдикціями. Систематизовано джерела формування таких даних, їх контрольне значення та документальне підтвердження. Запропоновано RACI-матрицю розподілу ролей і відповідальності між учасниками контрольного середовища, що дає змогу формалізувати взаємодію бухгалтерської, податкової, юридичної, ІТ– та управлінської функцій. Узагальнено цифрові інстру-

менти, що забезпечують реалізацію контрольних процедур, зокрема ERP-системи, електронний документообіг, контрольні правила в інформаційних системах, журнали змін, BI-аналітику та механізми управління доступом. Визначено, що для приватного сектору пріоритетними є аналітична гнучкість і швидке реагування на податкові ризики, тоді як для державного сектору більшої ваги набувають процедурна формалізація, підзвітність, прозорість і відтворюваність контрольних дій.

The article explores the theoretical and applied aspects of accounting and information support for control procedures within the system of digital tax administration from the perspective of a risk-based approach for entities operating in the private and public sectors. The relevance of the study is driven by the ongoing digital transformation of tax administration, the expansion of electronic document management, the automation of reporting and control processes, and the growing requirements for the quality, consistency, evidential value, and traceability of tax-relevant information. It is substantiated that, under current conditions, accounting and information support performs not only a recording function but also serves as a basis for the analytical verification of business transactions, the timely identification of tax risks, and the formation of an evidence base for both internal and external control. The article identifies the key information blocks of control procedures, including data on counterparties and related-party relationships, information on the functions, assets, and risks of the parties involved, as well as data on the allocation of income and expenses across jurisdictions. The sources of such data, their control significance, and their documentary support are systematized. A RACI matrix for the distribution of roles and responsibilities among participants in the control environment is proposed, making it possible to formalize the interaction between accounting, tax, legal, IT, and managerial functions. The study also summarizes the main digital tools that support the implementation of control procedures, including ERP systems, electronic document management, embedded control rules in information systems, change logs, BI analytics, and access management mechanisms. It is determined that the private sector prioritizes analytical flexibility and a rapid response to tax risks, whereas the public sector places greater emphasis on procedural formalization, accountability, transparency, and the reproducibility of control actions.

Ключові слова: облік; обліково-інформаційне забезпечення; податковий контроль; приватний сектор; державний сектор; цифрове податкове адміністрування; ризик-орієнтований підхід; контрольні процедури; податкові ризики; звітність.

Key words: accounting; accounting and information support; tax control; private sector; public sector; digital tax administration; risk-based approach; control procedures; tax risks; reporting.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ У ЗАГАЛЬНОМУ ВИГЛЯДІ ТА ЇЇ ЗВ'ЯЗОК ІЗ ВАЖЛИВИМИ НАУКОВИМИ ЧИ ПРАКТИЧНИМИ ЗАВДАННЯМИ

Цифрова трансформація податкового адміністрування істотно змінює підходи до формування, передачі та перевірки податково значущої інформації. Поширення електронного документообігу, автоматизація звітних процедур, розвиток цифрових каналів взаємодії між платниками податків і контролюючими органами, а також використання аналітичних інструментів для виявлення податкових ризиків підвищують вимоги до якості обліково-інформаційного забезпечення. Саме воно формує інформаційну основу для реалізації контрольних процедур, перевірки правильності податкових розрахунків, своєчасного виявлення відхилень і підтри-

мання належного рівня податкової дисципліни. Для суб'єктів господарювання приватного та державного секторів значення такого забезпечення є однаково високим, проте його організаційні форми, функціональні акценти та контрольні пріоритети відрізняються. Це зумовлює потребу в комплексному дослідженні сутності, структури та механізмів функціонування обліково-інформаційного забезпечення контрольних процедур у цифровому податковому адмініструванні.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Проблематика обліково-інформаційного забезпечення податкового контролю в умовах цифрового адміністрування досліджується на перетині теорії обліку, податкового контролю, цифрової трансформації управ-

ління та інформаційних систем. У сучасних наукових працях основну увагу зосереджено на формуванні податково значущої інформації, розвитку електронних сервісів, цифровізації облікових процесів, а також оцінюванні результативності цифрового податкового адміністрування.

Нагірняк М. [6] розкриває значення обліково-аналітичного забезпечення управлінського контролю податкових витрат і податкових зобов'язань, підкреслюючи роль якісної інформаційної бази у виявленні податкових ризиків. Лагодієнко Н., Пожидаєва М. і Крилов Д. [3] досліджують цифровізацію податкового адміністрування в Україні крізь призму її переваг і ризиків. Салагова С. [4] пропонує критерії оцінювання ефективності цифрового податкового адміністрування, а Тимошенко А. [10] акцентує увагу на ролі електронних сервісів податкової адміністрації у забезпеченні прозорості та зміцненні довіри бізнесу. Савастєєва О. та Куруч О. [9] обґрунтовують значення цифровізації облікових процесів як важливої передумови підвищення ефективності управління та контролю.

У міжнародних дослідженнях праця Bassey E., Mulligan E. та Ojo A. [2] формує концептуальне бачення цифрового податкового адміністрування як комплексної системи взаємодії технологій, стейкхолдерів і результатів цифрової трансформації. Banafo Akrong G., Yunfei S. та Owusu E. [1] доводять важливість якості ERP-систем для забезпечення результативності податкового адміністрування, а Zhang L., Chen W. і Peng L. [5] демонструють вплив інформаційних систем податкового адміністрування на посилення контрольних функцій і підвищення ефективності корпоративних рішень.

Наявні наукові напрацювання ґрунтовно висвітлюють окремі аспекти цифрового податкового адміністрування, цифровізації обліку та функціонування електронних сервісів. Водночас недостатньо розкритою залишається проблема комплексного формування обліково-інформаційної основи контрольних процедур у цифровому середовищі суб'єктів господарювання приватного та державного секторів, що й зумовлює актуальність обраної теми дослідження.

ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ (ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ)

Метою дослідження є обґрунтування теоретичних і прикладних засад обліково-інформаційного забезпечення контрольних процедур у системі цифрового податкового адміністрування та визначення напрямів його вдосконалення для суб'єктів господарювання приватного і державного секторів. Для досягнення поставленої мети у статті використано системний підхід, методи порівняльного та структурно-функціонального аналізу, табличного представлення, RACI-моделювання, а також узагальнення.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

У межах дослідження під контрольними процедурами розуміється сукупність регламентованих дій, методів і перевірочних механізмів, спрямованих на виявлення, попередження та документальне підтвердження податково значущих відхилень, помилок і ризиків у про-

цесі здійснення господарських операцій. На відміну від податкового контролю як ширшої системи державного та внутрішнього впливу, що охоплює організаційні, правові, аналітичні та перевірочні заходи, контрольні процедури становлять його прикладний, інструментальний рівень і реалізуються через конкретні дії з перевірки даних, документів, облікових записів та цифрових слідів операцій. У цій системі обліково-інформаційне забезпечення посідає базове місце, оскільки саме воно формує інформаційну основу для ідентифікації ризикових операцій, аналітичної верифікації їх економічної сутності, документального підтвердження податкової позиції та забезпечення простежуваності результатів контролю.

Суб'єктами господарювання визнаються учасники господарських відносин, які здійснюють господарську діяльність, реалізуючи господарську компетенцію (сукупність господарських прав та обов'язків), мають відокремлене майно і несуть відповідальність за своїми зобов'язаннями в межах цього майна, крім випадків, передбачених законом. Суб'єктами господарювання є: господарські організації — юридичні особи, створені відповідно до Цивільного кодексу України, підприємства, а також інші юридичні особи, які здійснюють господарську діяльність та зареєстровані встановленому законом порядку; громадяни України, іноземці та особи без громадянства, які здійснюють господарську діяльність та зареєстровані відповідно до закону як підприємці [7].

Суб'єктами господарювання державного сектору економіки є юридичні особи, єдиним учасником (засновником) яких є держава, а також юридичні особи, у статутному капіталі яких 50 відсотків акцій (часток) належать державі або частка держави становить величину, що забезпечує їй право вирішального впливу на діяльність таких юридичних осіб [8].

Секторна диференціація суб'єктів господарювання має не лише організаційно-правове, а й контрольне значення, оскільки визначає відмінності у вимогах до прозорості, підзвітності, документального супроводу та цифрової верифікації господарських операцій. В умовах цифровізації податкового адміністрування це набуває особливої ваги, адже підвищуються вимоги до узгодженості між даними бухгалтерського, управлінського і податкового обліку, належного документування операцій та аналітичного обґрунтування податкової позиції.

Найбільш чутливими до контрольних процедур є операції з нерезидентами, внутрішньогрупові послуги, роялті, нематеріальні активи, внутрішньогрупове фінансування, а також сегментація доходів і витрат за країнами чи напрямками діяльності. У таких випадках ефективність контролю визначається не лише правильністю розрахунку податкових зобов'язань, а й здатністю суб'єкта господарювання підтвердити економічну сутність операції за допомогою належно організованої інформаційної системи.

У цьому контексті інформаційну основу контрольних процедур доцільно розглядати як сукупність облікових даних, реєстрів, довідників, електронних документів, управлінської аналітики, внутрішніх регламентів і процедур розподілу відповідальності, що забезпечують виявлення, оцінювання та мінімізацію податкових ризиків. Її зміст полягає не лише в накопиченні інфор-

мації, а й у формуванні структурованого середовища, у межах якого кожен показник може бути простежений від первинного документа до підсумкового податкового або управлінського звіту.

Ризик-орієнтований підхід у системі цифрового податкового адміністрування передбачає формування контрольних процедур не за принципом суцільної перевірки всіх операцій, а на основі попередньої ідентифікації, оцінювання та ранжування податкових ризиків за їх імовірністю, потенційними фінансовими наслідками та складністю доказового підтвердження. За таких умов обліково-інформаційне забезпечення виконує не лише реєстраційну, а й селективно-аналітичну функцію, даючи змогу відокремити операції з підвищеним рівнем податкової невизначеності від стандартних господарських операцій.

До ключових груп податкових ризиків, що потребують ризик-орієнтованого контролю, доцільно віднести: ризики неправильної ідентифікації контрагента та його податкового статусу; ризики невідповідності між юридичною формою та економічною сутністю операції; ризики помилкового або непрозорого розподілу доходів і витрат; ризики ручних коригувань у цифрових системах; ризики недостатньої доказовості первинних документів; ризики неузгодженості між даними бухгалтерського, управлінського та податкового обліку. Саме концентрація контрольних процедур на цих зонах підвищеної вразливості забезпечує перехід від формального дотримання процедур до превентивного управління податковими ризиками.

У практичному вимірі ризик-орієнтований підхід означає побудову контрольного циклу, який охоплює виявлення ризикових тригерів у цифровій системі, класифікацію ризиків за рівнем суттєвості, добір відповідних контрольних процедур, документування результатів перевірки та післяконтрольний моніторинг усунення виявлених відхилень. За такого підходу результативність інформаційного забезпечення визначається не лише повнотою даних, а й здатністю системи своєчасно сигналізувати про ризикові операції, забезпечувати їх аналітичне пояснення та формувати належну доказову базу для внутрішнього і зовнішнього податкового контролю.

У структурі обліково-інформаційного забезпечення контрольних процедур доцільно виокремити три взаємопов'язані інформаційні блоки: дані про контрагентів, дані про функції, активи й ризики сторін, а також дані про розподіл доходів і витрат за юрисдикціями (рис. 1).

Базовим елементом першого інформаційного блоку є дані про контрагентів, які формують периметр операцій підвищеного податкового ризику. Для забезпечення коректної класифікації таких операцій в облікових і суміжних системах доцільно підтримувати окремі реквізити щодо країни реєстрації, країни податкового резидентства, належності до групи, кінцевого бенефіціарного власника (КБВ), статусу постійного представництва та структури володіння. Принципово важливим є розмежування ознаки пов'язаності для цілей обліку та фінансової звітності й ознаки пов'язаності для цілей податкового контролю. Таке розмежування зменшує ризик змішування різних критеріїв визнання пов'язаних сторін і підвищує точність ідентифікації операцій, що потребують додаткового контролю.

Другий інформаційний блок пов'язаний із відображенням функцій, активів і ризиків сторін. У системі цифрового податкового адміністрування недостатньо формального закріплення функцій у договорах, оскільки контрольна оцінка дедалі більше орієнтується на реальний економічний зміст операцій. Саме тому для аналітичного підтвердження фактичної ролі сторін необхідно використовувати дані про центри відповідальності, статті витрат, бюджети, калькуляції, таблиці часу та проектну аналітику, реєстри основних засобів (ОЗ) і нематеріальних активів (НМА), а також технічну і договірну документацію. Розподіл ризиків між сторонами має підтверджуватися тим, у кого саме в обліку визнаються наслідки їх реалізації: курсові різниці, резерви, забезпечення, кредитні втрати, гарантійні витрати тощо.

Третій інформаційний блок охоплює дані про розподіл доходів і витрат за юрисдикціями. Його значення зростає за умов здійснення транскордонних операцій, реалізації внутрішньогрупових послуг,



Рис. 1. Структура обліково-інформаційного забезпечення контрольних процедур у системі цифрового податкового адміністрування

Джерело: власна розробка.

використання нематеріальних активів або функціонування складної сегментної структури. Формування такого блоку передбачає наявність чітко документованих правил віднесення доходів, прямих і непрямих витрат, внутрішніх коригувань та міжсегментних розрахунків до відповідних країн, ринків чи напрямів діяльності. При цьому одним із ключових критеріїв ефективності системи є прозорість ключів розподілу та можливість повторної перевірки кожного розрахунку.

З метою узагальнення основних видів облікових даних, джерел їх формування, контрольного значення та документального підтвердження доцільно подати їх систематизовану характеристику в табл. 1. Обліково-інформаційне забезпечення контрольних процедур щодо податкових ризиків охоплює кілька взаємопов'язаних блоків даних, кожен із яких формує окремий сегмент контрольного поля. У межах цього поля оцінюється відповідність між формальним документуванням операцій, їх економічною сутністю та податковими наслідками.

Першочергове значення мають дані про контрагентів, оскільки саме вони дають змогу своєчасно виявити пов'язаність сторін, наявність транскордонного елемента, належність до корпоративної групи, податко-

ве резидентство та інші характеристики, що безпосередньо впливають на податковий режим операції. Водночас інформація про функції сторін, задіяні активи та розподіл ризиків забезпечує глибший рівень контролю, оскільки дає змогу оцінити, чи відповідає облік реальному економічному внеску учасників господарського процесу. За такого підходу облікова система перестає бути лише сховищем записів і перетворюється на інструмент аналітичної верифікації та превентивного контролю. Не менш важливою є інформація про доходи і витрати за окремими юрисдикціями, сегментами або напрямками діяльності, адже в цифровому податковому адмініструванні така аналітика потрібна для виявлення непрозорого розподілу результатів діяльності, необґрунтованих ручних коригувань і розбіжностей між управлінськими, обліковими та податковими даними.

Отже, обліково-інформаційне забезпечення податкових контрольних процедур має будуватися як інтегрована система даних, реєстрів, підтверджуючих документів і контрольних співставлень. Саме така архітектура забезпечує зниження податкових ризиків, підвищення доказовості внутрішнього контролю та формування належної інформаційної бази для взаємодії з контролюючими органами в цифровому середовищі.

Таблиця 1. Облікові дані для забезпечення контрольних процедур щодо податкових ризиків

№	Блок даних	Основні елементи даних	Джерело даних /реєстр	Який ризик знижує	Підтвердні документи
1	Дані про контрагентів	пов'язаність сторін; належність до групи; країна реєстрації та резидентства; КБВ; статус постійного представництва	облікова система; довідник контрагентів; корпоративні реєстри; матеріали перевірки контрагента	помилки у визначенні ризикових операцій; ризики операцій з нерезидентами; прихована пов'язаність	реєстраційні документи; підтвердження резидентства; структура групи; внутрішні рішення
2	Дані про функції сторін	виконувані функції; центри відповідальності; витрати за напрямками; обсяг робіт	бюджети; калькуляції; управлінська аналітика; первинні документи	невідповідність між фактичними функціями та витратами; необґрунтована прибутковість	регламенти; технічні завдання; звіти; таблиці часу; договори
	Дані про активи сторін	ОЗ; НМА; витрати на створення й підтримку; амортизація; використання інтелектуальної власності	реєстри ОЗ і НМА; проєктний облік; ліцензійні реєстри	штучне переміщення прибутку через інтелектуальну власність; невідповідність між внеском сторін і роялті	ліцензійні договори; акти; облікова політика; технічна документація
	Дані про ризики сторін	кредитні, валютні, ринкові ризики; резерви; гарантії; прострочення; договірні обмеження	облікові реєстри; договори; фінансові документи; внутрішня звітність	формальний розподіл ризиків; перекладання витрат і збитків між юрисдикціями	договори; протоколи; розрахунки резервів; службове листування
3	Дані про доходи і витрати за країнами	доходи, витрати, фінансовий результат за країнами; правила розподілу непрямих витрат; внутрішні коригування	аналітика облікової системи; сегментна звітність; звірка з фінансовою звітністю	непрозорий розподіл доходів і витрат; необґрунтовані коригування; розбіжності між даними	методики розподілу; звіти звірки; контрольні звіти; робочі розрахунки

Джерело: власна розробка.

Таблиця 2. RACI-матриця розподілу ролей і відповідальності в межах контрольних процедур

Процес / контроль	CFO	CA	TAX	LEGAL	CTRL	IT	OPS	IA/COMP
Перевірка контрагента	A	R	C	C	I	R	R	C
Підтримка довідників контрагентів	A	C	C	I	I	R	I	C
Внутрішні та внутрішньогрупові договори	A	I	C	R	C	I	R	C
Податкова політика та підходи до контрольних процедур	A	C	R	C	C	I	I	C
Аналіз функцій, активів і ризиків	A	C	R	C	R	I	C	C
Внутрішньогрупові продажі та послуги	A	R	C	C	C	C	R	I
Роялті та нематеріальні активи	A	C	R	R	C	I	C	C
Внутрішньогрупове фінансування	A	C	R	C	C	I	R	C
Операції з нерезидентами	A	C	R	C	I	I	R	C
Сегментація за юрисдикціями	A	C	C	I	R	R	C	C
Річні податкові коригування	A	R	R	C	C	C	I	C
Податкові реєстри і різниці	A	R	C	I	C	C	I	C
Податкові ризики і внутрішній контроль	A	C	R	C	C	C	C	R
Перевірки та спори	A	C	R	R	C	C	C	C
Післяконтрольні заходи	A	C	R	C	C	R	C	R

Примітка: CFO — фінансовий директор; CA — головний бухгалтер; TAX — податковий напрям; LEGAL — юридичний супровід; CTRL — контролінг; IT — IT-підтримка; OPS — операційні підрозділи; IA/COMP — внутрішній аудит / комплаєнс.

Позначення: R (Responsible) — виконує; A (Accountable) — несе кінцеву відповідальність; C (Consulted) — консультує; I (Informed) — інформується.

Джерело: власна розробка.

У цьому контексті RACI-матриця, подана в табл. 2, виступає дієвим інструментом формалізації контрольного середовища. Вона дає змогу не лише розмежувати виконавців і відповідальних осіб, а й забезпечити прозорість процедур погодження, консультаційної участі та інформування в межах окремих контрольних процесів. Такий підхід особливо важливий тоді, коли податковий ризик формується не в одній точці, а виникає внаслідок поєднання договірних рішень, облікових налаштувань, управлінських розподілів, дій IT-систем та операційної практики.

Як свідчить зміст табл. 2, ключову координуючу роль у контрольному середовищі найчастіше виконує фінансовий директор, тоді як бухгалтерська та податкова функції забезпечують безпосередню реалізацію значної частини контрольних процедур. Водночас юридичний супровід має важливе значення для належного оформлення договорів і правової інтерпретації господарських операцій, а IT-підтримка забезпечує технічну надійність цифрового контролю через управління довідниками, доступами, інтеграціями та журналами змін. Підрозділи внутрішнього аудиту та комплаєнсу виконують функцію незалежного нагля-

ду, перевіряючи якість реалізації контрольних процедур і ефективність реагування на виявлені ризики.

У цілому RACI-підхід підсилює податковий контроль, переводячи його з площини ситуативних дій у площину регламентованих і повторюваних процедур. У цифровому адмініструванні це має особливе значення, оскільки ефективність контролю залежить не лише від наявності даних, а й від того, хто саме створює, перевіряє, погоджує, коригує та використовує ці дані.

Подальший розвиток системи податкового контролю пов'язаний із широким використанням цифрових інструментів, які забезпечують безперервність, прозорість і відтворюваність контрольних процедур. Якщо облікові дані формують змістову основу контролю, а організаційний розподіл ролей визначає механізм його реалізації, то цифрові рішення створюють технологічне середовище, у якому такі процедури можуть виконуватися системно та з мінімізацією людського фактора.

У табл. 3 узагальнено основні цифрові інструменти, що забезпечують реалізацію контрольних процедур у системі податкового адміністрування.

Таблиця 3. Цифрові інструменти забезпечення контрольних процедур у системі податкового адміністрування

Цифровий інструмент	Функція	Ризик, що знижується	Дані	Відповідальні
ERP-система	Централізація обліку та зв'язка операцій	Дублювання, фрагментарність, помилки введення	Регістри, довідники, операції	CA, TAX, IT, CTRL
Е-документообіг	Підтвердження операцій і контроль документів	Відсутність, затримка, втрата документів	Договори, акти, рахунки, КЕП	CA, LEGAL, OPS, IT
Е-кабінет платника	Подання звітності та зв'язка з податковими органами	Прострочення, помилки комунікації	Декларації, квитанції, повідомлення	TAX, CA
Контрольні правила в системі	Перевірка реквізитів і тригерів ризику	Технічні помилки, некоректні коригування	Первинні документи, шаблони, довідники	IT, TAX, CA
Журнали змін	Фіксація змін і дій користувачів	Несанкціоновані зміни	Логи, історія редагувань	IT, IA/COMP, CA
ВІ-аналітика	Виявлення відхилень	Запізніле виявлення ризиків	Консолідовані дані, індикатори	CTRL, TAX, CFO
Управління доступом	Розмежування прав і контроль доступу	Шахрайство, несанкціоновані дії	Профілі, матриці доступу	IT, IA/COMP, CFO
Інтеграційні модулі	Синхронізація підсистем	Розбіжності, затримки, ручні переноси	Регістри, довідники, інтерфейси	IT, CA, TAX, CTRL

Джерело: власна розробка.

Таблиця 4. Порівняльна характеристика ризик-орієнтованого підходу до організації контрольних процедур у приватному та державному секторах

Критерій	Приватний сектор	Державний сектор
Домінуюча мета контролю	Мінімізація податкових втрат, санкцій і ризику донарахувань; захист фінансового результату	Законність, підзвітність, цільове використання ресурсів, процедурна бездоганність
Ключові ризики	Трансфертне ціноутворення, нерезиденти, роялті, внутрішньогрупові послуги, ручні коригування, сегментний розподіл доходів і витрат	Порушення процедур погодження, несанкціоновані зміни, слабкий контроль доступу, дефіцит доказовості
Пріоритетні контрольні дії	Аналітичні звірки, ризикові тригери, ВІ-моніторинг, перевірка економічної сутності операцій	Формалізоване погодження, контроль маршрутів документів, журнали змін, контроль повноважень і процедур
Джерела ризикових сигналів	Відхилення в аналітиці, нетипові операції, зміни маржинальності, невідповідність між договорами та обліком	Порушення регламентів, відсутність погоджень, неузгодженість документів, помилки доступу, відсутність підтвердного сліду
Роль цифрових інструментів	Підтримка гнучкого самоконтролю і швидкого реагування	Забезпечення формалізації, простежуваності та зовнішньої контрольної перевірки
Основний критерій ефективності	Своєчасне виявлення і мінімізація податкових ризиків без уповільнення бізнес-процесів	Забезпечення законності, прозорості та відтворюваності контрольних процедур

Джерело: власна розробка.

Застосування ERP-систем має принципове значення, оскільки саме вони забезпечують централізоване накопичення, структуризацію та обробку інформації, необхідної для формування податкових реєстрів і проведення аналітичних звірок. Наявність єдиного цифрового середовища знижує ризик фрагментарності даних, дублювання показників і розбіжностей між окремими джерелами інформації. Своєю чергою, системи електронного документообігу забезпечують належне документальне підтвердження господарських операцій, фіксують маршрут погодження документів і формують доказову базу для податкового контролю.

ВІ-аналітика та інструменти моніторингу розширюють можливості контролю завдяки виявленню аномалій, трендів, нетипових співвідношень і ризикових зон у режимі, наближеному до реального часу. Це дає змогу змістити акцент із механічної перевірки окремих документів на аналітичне управління ризиками. Системи управління доступом, у свою чергу, забезпечують належне розмежування повноважень, що є необхідною умовою побудови надійного середовища внутрішнього контролю.

Отже, цифрові інструменти виконують роль інфраструктурної основи податкових контрольних процедур, забезпечуючи інтеграцію даних, простежуваність операцій, автоматизацію перевірок і своєчасне виявлення ризиків. Їх поєднання з належно організованим обліком і чітко регламентованою відповідальністю формує сучасну модель обліково-інформаційного забезпечення податкового контролю.

Попри спільність базових елементів контрольного середовища, ризик-орієнтована модель податкового контролю у приватному та державному секторах має суттєві відмінності, зумовлені різною метою діяльності, структурою ризиків, характером відповідальності та вимогами до доказовості операцій. Узагальнення цих відмінностей подано в табл. 4.

Для приватного сектору найбільш типовими є ризики, пов'язані з операціями з нерезидентами, трансфертним ціноутворенням, внутрішньогруповими послугами, роялті, фінансуванням між пов'язаними сторонами, використанням нематеріальних активів, а та-

кож зі складною сегментацією доходів і витрат. Тому пріоритетними є перевірки, спрямовані на встановлення економічної сутності операцій, узгодженості функцій, активів і ризиків сторін, а також на аналітичне підтвердження податкової позиції. Ефективність такого підходу значною мірою залежить від здатності швидко інтегрувати дані з різних цифрових підсистем і оперативно реагувати на нові ризикові сигнали.

У державному секторі пріоритетними є ризики процедурного характеру: порушення порядку погодження господарських рішень, недостатня формалізація контрольних повноважень, помилки в розмежуванні доступів, розрив між фактом здійснення операції та її документальним відображенням, а також ризики втрати доказовості під час зовнішньої перевірки. Тому ризик-орієнтований підхід тут реалізується переважно через посилення електронного документообігу, ведення журналів змін, удосконалення систем управління доступом, процедур багаторівневого погодження та формалізованих маршрутів відповідальності.

Якщо у приватному секторі домінує модель гнучкого аналітичного самоконтролю, то в державному — модель нормативно регламентованого процедурного контролю, орієнтована на доказовість, прозорість та забезпечення належного рівня публічної підзвітності.

ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ РОЗВІДОК У ДАНОМУ НАПРЯМІ

Обліково-інформаційне забезпечення податкового контролю має формуватися на засадах ризик-орієнтованого підходу, за якого пріоритет надається своєчасному виявленню та супроводу зон підвищеної податкової вразливості. Встановлено, що результативність такої системи визначається поєднанням трьох взаємопов'язаних елементів: якісної інформаційної бази, формалізованого розподілу відповідальності та цифрових інструментів контролю, що забезпечують простежуваність операцій, автоматизацію перевірок і своєчасне реагування на ризикові сигнали. Секторна специфіка суб'єктів гос-

подарювання зумовлює різну конфігурацію контрольних пріоритетів: у приватному секторі домінують аналітична гнучкість і швидке реагування на податкові відхилення, тоді як у державному — нормативна формалізація, процедурна підзвітність і повна доказовість господарських дій. Перспективи подальших досліджень доцільно пов'язати з розробленням індикаторів оцінювання якості обліково-інформаційного забезпечення контрольних процедур та методичних підходів до їх адаптації у приватному й державному секторах.

Література:

1. Banafo Akrong G., Yunfei S., Owusu E. Development and validation of an improved DeLone-McLean IS success model: application to the evaluation of a tax administration ERP. *International Journal of Accounting Information Systems*. 2022. Vol. 47. Art. 100579. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2022.100579>
2. Bassey E., Mulligan E., Ojo A. A conceptual framework for digital tax administration: A systematic review. *Government Information Quarterly*. 2022. Vol. 39. Art. 101754. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.giq.2022.101754>
3. Lagodiienko N., Pozhydaieva M., Krylov D. Digitalization of tax administration in Ukraine: risks and opportunities. *Management Theory and Studies for Rural Business and Infrastructure Development*. 2022. № 44. P. 443—450. URL: <https://dspace.mnau.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/14394/1/Lagodiienko-2023-1.pdf> (дата звернення: 10.03.2026).
4. Salahova S. Criteria for assessing the effectiveness of digital tax administration. *Oblik i finansi*. 2025. № 2 (108). P. 79—88. DOI: [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2025-2\(108\)-79-88](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2025-2(108)-79-88)
5. Zhang L., Chen W., Peng L. The impact of tax enforcement on corporate investment efficiency: evidence from the tax administration information system. *Accounting & Finance*. 2023. № 63. P. 1635—1669. DOI: <https://doi.org/10.1111/acfi.12921>
6. Нагірняк М. Ф. Обліково-аналітичне забезпечення управлінського контролю податковими витратами і податковими зобов'язаннями. *Економіка, управління та адміністрування*. 2024. № 1 (107). С. 120—129. DOI: [https://doi.org/10.26642/ema-2024-1\(107\)-120-129](https://doi.org/10.26642/ema-2024-1(107)-120-129)
7. Про особливості регулювання діяльності юридичних осіб окремих організаційно-правових форм у перехідний період та об'єднань юридичних осіб: Закон України від 09.01.2025 № 4196-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4196-20#Text> (дата звернення: 10.03.2026).
8. Про управління об'єктами державної власності: Закон України від 21.09.2006 № 185-V. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/185-16#Text> (дата звернення: 10.03.2026).
9. Савастєєва О. М., Куруч О. В. Державні механізми цифровізації облікових процесів. *Ринкова економіка: сучасна теорія і практика управління*. 2025. № 2 (60). Т. 24. С. 54—63. DOI: [https://doi.org/10.18524/2413-9998.2025.2\(60\).335149](https://doi.org/10.18524/2413-9998.2025.2(60).335149)
10. Тимошенко А. Електронні сервіси податкової адміністрації як чинник прозорості та довіри бізнесу. *Економіка та суспільство*. 2025. № 79. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2025-79-171>

References:

1. Banafo Akrong, G., Yunfei, S. and Owusu, E. (2022), "Development and validation of an improved DeLone-McLean IS success model: application to the evaluation of a tax administration ERP", *International Journal of Accounting Information Systems*, vol. 47, 100579. doi: <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2022.100579>
2. Bassey, E., Mulligan, E. and Ojo, A. (2022), "A conceptual framework for digital tax administration: A systematic review", *Government Information Quarterly*, vol. 39, 101754. doi: <https://doi.org/10.1016/j.giq.2022.101754>
3. Lagodiienko, N., Pozhydaieva, M. and Krylov, D. (2022), "Digitalization of tax administration in Ukraine: risks and opportunities", *Management Theory and Studies for Rural Business and Infrastructure Development*, vol. 44, pp. 443—450, available at: <https://dspace.mnau.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/14394/1/Lagodiienko-2023-1.pdf> (Accessed 10 March 2026).
4. Salahova, S. (2025), "Criteria for assessing the effectiveness of digital tax administration", *Oblik i finansi*, vol. 2 (108), pp. 79—88. doi: [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2025-2\(108\)-79-88](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2025-2(108)-79-88)
5. Zhang, L., Chen, W. and Peng, L. (2023), "The impact of tax enforcement on corporate investment efficiency: evidence from the tax administration information system", *Accounting & Finance*, vol. 63, pp. 1635—1669. doi: <https://doi.org/10.1111/acfi.12921>
6. Nagirniak, M. (2024), "Accounting and analytical support of management control over tax expenses and tax liabilities", *Economics, Management and Administration*, vol. 1 (107), pp. 120—129. doi: [https://doi.org/10.26642/ema-2024-1\(107\)-120-129](https://doi.org/10.26642/ema-2024-1(107)-120-129)
7. The Verkhovna Rada of Ukraine (2025), The Law of Ukraine "On the peculiarities of regulating the activities of legal entities of certain organizational and legal forms during the transitional period and associations of legal entities", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4196-20#Text> (Accessed 10 March 2026).
8. The Verkhovna Rada of Ukraine (2006), The Law of Ukraine "On the management of state-owned objects", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/185-16#Text> (Accessed 10 March 2026).
9. Savastieieva, O. M. and Kuruch, O. V. (2025), "State mechanisms for digitizing accounting processes", *Market Economy: Modern Management Theory and Practice*, vol. 24 (2 (60)), pp. 54—63. doi: [https://doi.org/10.18524/2413-9998.2025.2\(60\).335149](https://doi.org/10.18524/2413-9998.2025.2(60).335149)
10. Tymoshenko, A. (2025), "Electronic services of the tax administration as a factor of transparency and business trust", *Economy and Society*, vol. 79. doi: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2025-79-171>

Отримано редакцією журналу / Received: 29.03.26

Процецензовано / Revised: 09.04.26

Схвалено до друку / Accepted: 21.04.26