

УДК 330.341.2:336.025.12

**БАРАНЮК Юрій,**

аспірант кафедри фінансів, голова Наукового товариства студентів, аспірантів, докторантів та молодих вчених Київського національного торговельно-економічного університету

## ІНСТИТУЦІОНАЛІЗАЦІЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

*Проаналізовано регіональні особливості інституціоналізації державного фінансового контролю у світі. Виявлено регіони, в яких переважає вищий орган державного фінансового контролю превентивного типу, а також регіони з контрольним органом карального типу. Встановлено, що модель державного фінансового контролю, яка наділена судовими функціями, характеризується меншим рівнем законодавчого регулювання, значно нижчими показниками проведення фінансового аудиту, аудиту результативності й ефективності та інших контрольних заходів. Тоді як в країнах, де домінує парламентська модель державного фінансового контролю без судових функцій, значно вищий рівень прозорості і публічності контрольного процесу.*

*Ключові слова:* державний фінансовий контроль, регіональні особливості, світовий досвід, інституціоналізація, вищий орган контролю.

*Баранюк Ю. Институционализация государственного финансового контроля. Проанализированы региональные особенности институционализации государственного финансового контроля в мире. Выявлены регионы, в которых преобладает высший орган государственного финансового контроля превентивного типа, а также регионы с контрольным органом карательного типа. Установлено, что модель государственного финансового контроля, наделена судебными функциями, характеризуется меньшим уровнем законодательного регулирования, значительно более низкими показателями проведения финансового аудита, аудита результативности и эффективности и других контрольных мероприятий. Тогда как в странах, где доминирует парламентская модель государственного финансового контроля без судебных функций, более высокий уровень прозрачности и публичности контрольного процесса.*

*Ключевые слова:* государственный финансовый контроль, региональные особенности, мировой опыт, институционализация, высший орган контроля.

**Постановка проблеми.** Розвиток державного фінансового контролю (ДФК) відбувається в кожній країні своєрідно, що спричинено сформованим історичним адміністративним устроєм та потребами системи державного управління. В Україні адміністративний устрій розвивається через призму законодавчої, виконавчої та судової гілок влади, а система ДФК інтегрована в них. Це дозволяє розширювати

---

© Баранюк Ю., 2018

можливості контрольного процесу, виявляти нові напрями його інституційної модернізації.

Актуалізація трансформації інституційно-функціональної моделі ДФК в Україні повинна здійснюватися винятково на основі кращого світового досвіду та з визначенням умов його успішної імплементації.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** У світовій економічній науці відбувається зміна поглядів на усталену модель державного управління, регулювання та контролю. Відомими українськими вченими А. Мазаракі та С. Волосович визначаються доміанти інституційної модернізації фінансової системи на прикладі економіки України, пропонується активізація розвитку державно-приватного партнерства [1], що кардинально змінює бачення ролі органів ДФК в економіці та потребує відповідних інституційних трансформацій означеної системи. І. Чугунов та М. Пасічний визначають напрями розвитку фінансової політики України в умовах глобалізації [2], в якій також особливе місце відводиться системі ДФК.

В умовах глобалізації фінансової системи державна політика повинна враховувати всі досягнення людства і максимально швидко реагувати на зміни. Проте економіка України й досі відноситься до групи країн із моделлю державного регулювання в очікуванні. Доказом цього є відсутність як державного регулювання, так і відповідно ДФК зі сторони Національного банку за операціями у віртуальній валюті, що розкрито у дослідженні С. Волосович. Автором праці [3] наводяться моделі регулювання електронних грошей, до яких відносять: ліберальну (о. Мен, о. Джерсі, Великобританію), консервативну (США, Австралія, Гонконг, Сінгапур, Норвегія, Канада), репресивну (Бангладеш, В'єтнам, Болівія, Еквадор, Таїланд) та очікування (Ізраїль, Індія, Тайвань, Швейцарія, Україна).

Розкриті вище моделі є індикатором адаптивності національних систем фінансового регулювання та контролю до змін, викликаних глобальним середовищем. Проте, хто ж має реагувати на ці зміни першим у системі органів ДФК і до чийх це обов'язків відноситься? В праці [4] наводиться організаційно-функціональна структура системи ДФК в Україні із виокремленням інститутів, які його здійснюють. Як засвідчують результати дослідження, сформована система не ефективна і не забезпечує дотримання учасниками фінансових відносин норм законодавства, що не дозволяє навіть висунути гіпотезу про можливий розвиток цієї системи в напрямі пошуку нових підконтрольних фінансових ресурсів, таких як криптовалюти.

Щодо зарубіжного досвіду ДФК, багато вітчизняних науковців досліджували це питання. Серед них: О. Александрович, В. Нікітін, О. Литвин, Д. Черніков, М. Кузьо [5–7] та ін. В їх дослідженнях розкривається досвід країн Європи щодо організації та методології проведення ДФК, в окремих – звертається увага і на такі країни як Китай, США, Канада, Бразилія та ін.

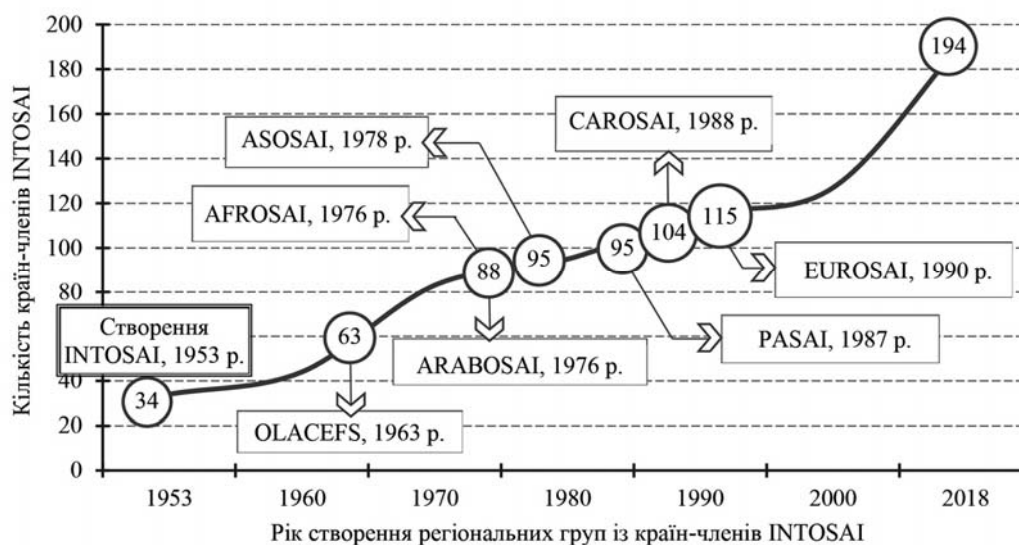
Високо оцінюючи внесок дослідників, які присвятили свої наукові публікації питанням ДФК, варто зазначити, що є необхідність у здійсненні компаративного аналізу регіональних особливостей інституціоналізації означеної системи в світі.

**Мета** статті полягає у виявленні регіональних особливостей інституціоналізації ДФК та пошуку найефективнішої його моделі.

**Матеріали та методи.** Інформаційною базою дослідження стали наукові праці вчених та практиків, опубліковані в Україні та за кордоном. У статті використані статистичні дані Світового банку та Світової організації вищих органів фінансового контролю (*The International Organisation of Supreme Audit Institutions, INTOSAI*). Також використовувалася інформація із веб-сайтів Європейської організації вищих органів фінансового контролю (*The European Organisation of Supreme Audit Institutions, EUROSAI*), Організації вищих органів фінансового контролю Латинської Америки та Карибського басейну (*Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores, OLACEFS*), Організації вищих франкомовних контрольних органів Африки (*Conseil Régional de Formation des Institutions de l'Afrique Francophone, CREFIAF*), Азійської організації вищих органів фінансового контролю (*The Asian Organization of Supreme Audit Institutions, ASOSAI*), Тихоокеанської асоціації вищих органів контролю (*The Pacific Association of Supreme Audit Institutions, PASAI*), Карибської організації вищих контрольних органів (*The Caribbean Organization of Supreme Audit Institutions, CAROSAI*) та громадської організації Ініціативи розвитку *INTOSAI* (*The INTOSAI Development Initiative, IDI*). Застосовано методи якісного та кількісного аналізу, єдності історичного і логічного, порівняння й узагальнення.

**Результати дослідження.** Інституційний розвиток державного фінансового контролю в світі розпочався в середині минулого століття зі створення *INTOSAI*. На її першому Конгресі, який відбувся у 1953 р. на Кубі, зустрілися керівники 34-х вищих контрольних органів за державними фінансами. Їх основною метою було створення такої платформи, яка б дозволила акумулювати кращий світовий досвід та забезпечила його розвиток і передачу у вигляді знань, які сприяли б зміцненню інституціоналізації ДФК в країнах-членах *INTOSAI*. Фактично за 65 років історії *INTOSAI* вдалося досягти цієї мети [8].

Нині *INTOSAI* діє як наддержавна організація, яка має розгалужену структуру регіональних офісів та членами якої є 194 країни світу (рис. 1). Самий же статус *INTOSAI* – спеціальний консультативний орган при Економічній та Соціальній Раді Організації Об'єднаних Націй. При цьому, *INTOSAI* – автономна, незалежна та неполітична організація, яка функціонує під девізом: «*Experientia mutua omnibus prodest*» [8], що з латинської перекладається як «досвід взаємної вигоди всім».



**Рис. 1. Інституційний розвиток державного фінансового контролю у світі**

Джерело: побудовано автором.

Із 1960-х років розпочався період стрімкої інституціоналізації ДФК у світі, спричинений щорічним приєднанням до *INTOSAI* нових країн-членів. Разом із глобальною інституціоналізацією ДФК були створені материкові відокремлені об'єднання органів фінансового контролю. Першою регіональною організацією *INTOSAI* стала *OLACEFS*, заснована в Каракасі (Венесуела) в 1963 р. на I Латиноамериканському конгресі вищих контрольних інститутів. Рекомендації за результатами роботи конгресу полягали в тому, щоб створити Латиноамериканський інститут фіскального контролю для здійснення спеціальних досліджень, який буде інформаційним, освітнім і координаційним центром інституційної взаємодії та допомоги органам у сфері контролю за публічними фінансами.

На II Латиноамериканській конференції органів фінансового контролю у 1965 р. в Сантьяго (Чилі) був створений Латиноамериканський інститут аудиторських наук (*Instituto Latinoamericano de Ciencias Fiscalizadoras, ILACIF*). Підготовлений за результатами конференції, проект статуту організації набрав юридичної сили міжнародного документа, який одразу підписали 13 країн, а згодом до них приєдналися ще 8 [9]. Вже з 1990 р. *ILACIF* був перейменований в *OLACEFS*, який наразі об'єднує вищі контрольні інститути країн Латинської Америки та Карибського басейну і виконує завдання проведення наукових досліджень, розробки навчальних програм, надання технічної консультації та допомоги для вищих органів фінансового контролю країн цього регіону. Дещо згодом, у 1976 р., були створені Арабська (*The Arab Organization of Supreme Audit Institutions, ARABOSAI*) та Африканська (*The African Organization of Supreme Audit Institutions, AFROSAI*)

організації вищих контрольних органів із цілями та завданнями, подібними до повноважень *OLACEFS*.

В африканському регіоні разом із *AFROSAI* також функціонує *CREFIAP*, яка об'єднує країни, розташовані на південь від Сахари, 19 країн із франкомовної Африки, 3 – з португаломовної Африки і 1 – з іспаномовної частини континенту. Її цілі дещо відрізняються від *OLACEFS*, *AFROSAI* чи *ARABOSAI*. До них відносять: сприяння залучення жінок до роботи за фахом; сприяння боротьбі з корупцією та бідністю; сприяння дотримання прав людини, демократії та належного врядування; сприяння охороні навколишнього середовища та ін. [10].

Історія інституціоналізації ДФК в азійському регіоні починається зі створення *ASOSAI* в 1978 р. Особливістю її є те, що країни-члени організації розподілені на групи: керуючі країни, країни-учасники та асоційовані країни. Склад країн-керівників обирається одноразово терміном на 3 роки. Нині членство в *ASOSAI* становить 46 органів ДФК, а на XIII Асамблеї організації в 2015 р. до Керівної ради були обрані голови наступних вищих органів фінансового контролю: Індії, Малайзії, Кореї, Японії, Індонезії, Непалу, Пакистану, Саудівської Аравії, Таїланду, Туреччини та В'єтнаму [11].

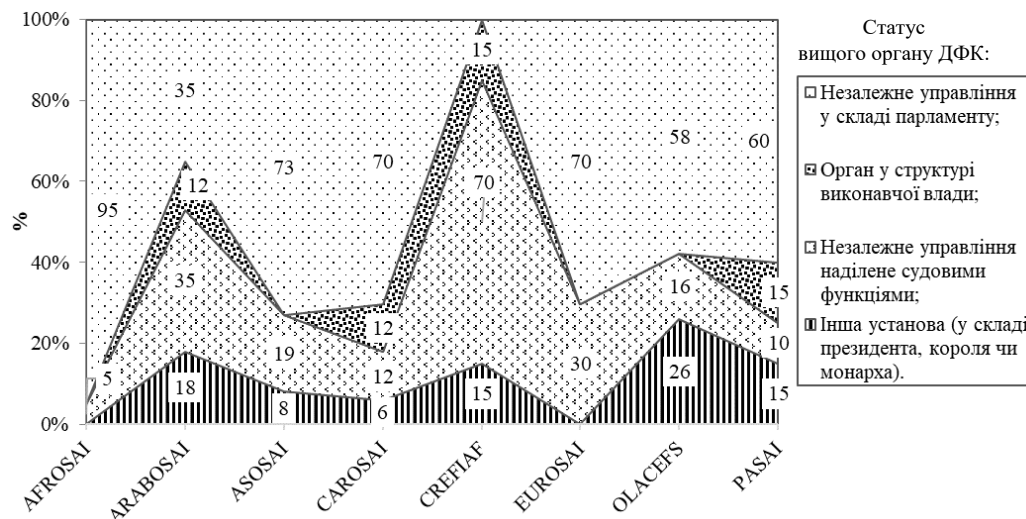
Перші робочі засідання контактних груп органів ДФК в Тихоокеанському регіоні почалися в 1973 р., проте їх офіційне визнання як локальної робочої групи *INTOSAI* датується 1987 р. Спочатку як Південно-тихоокеанська асоціація вищих органів контролю (*The South Pacific Association of Supreme Audit Institutions, SPASAI*), а з 2009 р. – *PASAI*. На початок 2018 р. *PASAI* об'єднує 28 країн, які мають за мету успішне виконання регіонального плану зміцнення інституцій ДФК країн-членів [12].

Дещо згодом, у 1988 р., створена *CAROSAI*, яка налічує 23 країни-члени і має специфічне завдання, що виділяє її з-поміж інших регіональних організацій – це сприяння проведенню комплексних контрольних заходів в країнах-членах. Нині основними цінностями *CAROSAI* є забезпечення зростання професіоналізму, інклюзивності, партнерства, достовірності даних та підзвітності [13].

В Європі регіональна інституціоналізація ДФК розпочалася з 1990 р. і зараз об'єднує 49 країн-членів. За період функціонування *EUROSAI* вдалося організувати співпрацю у сфері ДФК серед усіх країн Європи. За рішенням X Конгресу *EUROSAI*, у 2017 р. створено нові комітети організації, а саме: Портфелі країн-членів Керівного комітету; Співголови по стратегічним цілям; Координаційна рада та Гнучкі проектні групи [14], що має важливе значення як для інституційного розвитку *EUROSAI*, так і *INTOSAI* в цілому, оскільки існує потреба в координації спільної роботи.

Результати дослідження *INTOSAI* у форматі Глобального опитування [15] у 2017 р. демонструють, що інституціоналізація вищого органу ДФК у світі здійснюється за різними моделями (рис. 2). Серед

вищих органів ДФК країн-членів *INTOSAI* у 51 % випадку організаційно-інституційна модель є парламентською з єдиним керівним вищим органом контролю, тобто суттєво переважає у більшості країн *AFROSAI*, *ASOSAI*, *CAROSAI*, *EUROSAI*, *OLACEFS* та *PASAI*.



**Рис. 2. Регіональні особливості інституціоналізації вищого органу державного фінансового контролю**

Джерело: побудовано автором за даними [15].

У структурі виконавчої влади інституції ДФК присутні у країнах *ARABOSAI*, *CREFIAF*, *CAROSAI* та *PASAI*.

Переважання судових інституцій ДФК в країнах-членах *ARABOSAI* і *CREFIAF* є результатом колоніального панування над ними Франції, інституційна модель вищого органу фінансового контролю якої визначається як Рахункова палата, що наділена судовими функціями. Країни північно-західної частини Африки перебували у складі Франції понад три століття до так званого «Року Африки». Згодом, у 1970 р., раніше колоніальні країни Африки об'єдналися в Міжнародну організацію Франкофонії для збереження та розбудови традицій, сформованих у період Французької імперії. Це значною мірою і слугує орієнтиром у розвитку цих країн та повністю пояснює це явище у північно-західній частині континенту. Нині країн Франкофонії об'єднують також питання миру та безпеки, прав людини, сталого розвитку й розширення економічного співробітництва.

В *AFROSAI* (південно-східній частині Африки) переважає модель державного фінансового контролю у формі незалежного контрольного управління у складі парламенту без судових функцій, що пояснюється тяжінням до економічного устрою Великої Британії, оскільки більшість країн цього регіону були колоніями Англії та Португалії. Судові функції у цих країнах здійснює окрема гілка влади, а органи ДФК виступають як інформаційне забезпечення для органів правосуддя.

У країнах Америки та Азії (*OLASEFS, CAROSAI, ASOSAI, PASAI*) також переважає інституційна модель ДФК у складі парламенту без судових функцій. Хоча в окремих країнах, як наприклад Китай, в провінції Тайвань органи ДФК становлять окрему гілку державної влади – контрольної влади. Статус контрольної влади закріплений Конституцією Тайваню й, крім контрольної, виділяють такі гілки влади: законодавчу, виконавчу, судову та екзаменаційну, кожна з яких здійснюється окремим органом державного управління (юанем).

За конституцією Тайваню Контрольна палата є вищим органом ДФК та здійснює контрольні та дозвільні повноваження, а також повноваження щодо представлених на її розгляд справ з імпичменту державних службовців за порушення службових обов'язків або закону членами Судової чи Екзаменаційної палат. Раніше Контрольна палата була наділена і правом ініціювання більшістю голосів імпичменту президента та віце-президента, проте у 1997 р. це право було передано Законодавчій палаті [5, с. 7].

Дещо інституційно схожа до Китаю організація контрольного процесу Бразилії. Схожість повноважень Рахункової палати Бразилії розкривається через інституційну незалежність від судової гілки влади, до складу якої входить власна прокуратура. Відтак, Рахункова палата Бразилії, відпрацювавши справу, передає її у свою ж прокуратуру, рішення якої не оскаржуються, тобто мають силу Конституційного суду. Оригінальність досвіду Бразилії також прослідковується у сформованій ефективній практиці по боротьбі з фінансовими порушеннями. За результатами перевірок Рахункової палати в Бразилії складається список організацій, що порушили закон. Надалі ці компанії ніколи не отримують державний контракт [6, с. 253], що дозволяє стверджувати про важливу бюджетно-розпорядчу роль Рахункової палати Бразилії в публічному управлінні.

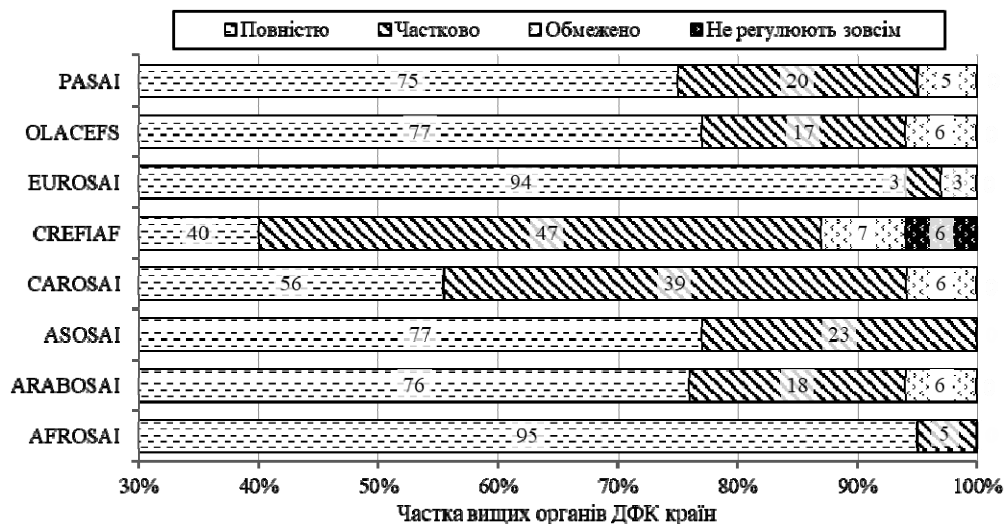
За даними *EUROSAI* інституціоналізація ДФК країн Європейського союзу в 70 % країн-членів тяжіє до парламентської структури, а в 30 % – до судової. Це наслідок їх суспільного розвитку, ядро якого складає історична епоха Франції, Англії та Португалії [14].

Україна з 1998 р. входить до складу *INTOSAI*, а з 1999 р. – *EUROSAI* і вітчизняна Рахункова палата відноситься до парламентського вищого органу ДФК без судових функцій [16].

Огляд інституціоналізації ДФК країн у світі дає підстави для висновку про розвиток вищого органу контролю, який здійснюється в напрямі створення каральної або превентивної інституції. Доволі часто сам орган навіть і не здійснює правосуддя, але в його складі є спеціалізований орган, що демонструє досвід Бразилії.

Крім суспільно-історичних передумов інституціоналізації системи ДФК, вплив на неї має і сучасність, основним виразом якої є діюче нормативно-правове законодавство. У Глобальному опитуванні 2017 р., яке проводилося серед країн-членів *INTOSAI*, більшість вищих органів

фінансового контролю повідомили, що саме конституція їхньої країни (79 %) та федеральні чи національні закони (76 %) є найважливішими, що регулюють їх поле діяльності. Проте, понад 40 % всіх вищих органів фінансового контролю в *CAROSAI* та 60 % – в *CREFIAF* меншою мірою регулюються нормативно-правовими документами, закріпленими на законодавчо-конституційному рівні, (рис. 3).



**Рис. 3. Умови правового регулювання діяльності вищих органів державного фінансового контролю регіональних груп *INTOSAI*, %**

Джерело: побудовано автором за даними [15].

Дані рис. 3 свідчать, що в країнах *AFROSAI* та *EUROSAI* чітко визначено правові межі функціонування органів ДФК, які повністю взаємодіють із законодавчою гілкою влади, органами виконавчої влади та публічного управління. При цьому, зазначені органи державної влади зацікавлені в наявності та постійному розвитку всієї системи ДФК. Така зацікавленість більше обумовлена наслідками світової фінансової кризи 2008–2010 років, оскільки змусила економічних суб'єктів висувати підвищені вимоги до сфери державного управління та здійснення фінансового контролю [17, с. 102].

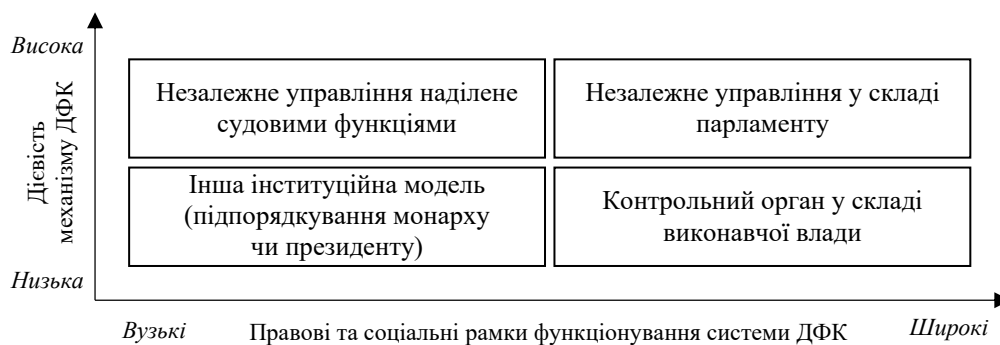
Світова економіка й досі перебуває в зоні значних фінансових ризиків. Доказом цього є зміна значення Промислового американського індексу *Dow Jones* у понеділок, 5 лютого 2018 р. Його значення різко знизилося майже на 1600 пунктів, що стало рекордним падінням за всю історію, а завершилися торги протягом дня з падінням на 1175 умовних одиниць (–4,6 %). Таке відносне зниження стало рекордним з серпня 2011 р., що було викликане європейською борговою кризою в таких країнах як Греція, Ірландія, Португалія, Іспанія та Кіпр. Більше того, зниження індексу *Dow Jones* у лютому 2018 р. є найбільш наближеним до «Чорного понеділка» в 1987 р. (–22,6 %) і 15 жовтня 2008 р. (–7,9 %), що завершувалися світовими кризами. Внаслідок теперішнього зниження



*Dow Jones* впали також індекси не тільки на американських фондових біржах, а й на європейських, азійських та австралійських [18].

З огляду на зазначене, є необхідність посилення контрольних заходів як на рівні окремих держав, так і на світовому ринку. Останніми десятиліттями розвиток системи ДФК відбувається в напрямі не стільки здійснення суцільного контролю, як вибіркового. Зміст такого підходу полягає у проведенні контрольних процедур стосовно менш ніж 100 % сукупності даних, що підлягають дослідженню. Водночас отримані результати мають дозволити суб'єкту контролю отримати докази, що будуть не тільки достатніми для характеристики окремих перевірених фактів, а й дадуть змогу розповсюдити отримані висновки на всю сукупність даних. Вибіркова перевірка в усьому світі вже визнана основою методики проведення фінансових аудитів. Її застосування дає змогу суб'єкту контролю значно зменшити обсяг роботи та затрачений час [19, с. 45].

Відтак, зменшення коефіцієнта вибірки для органів ДФК, із однієї сторони, зменшує одночасно й тягар для підприємств, оскільки їх показники фінансово-господарської діяльності все рідше будуть перевірятися, знизиться кількість перевірок стану управління державним майном. З іншої сторони, за умови суцільної перевірки, органи ДФК можуть акумулювати інформацію про підконтрольний об'єкт в достатньому обсязі, що сприятиме спроможності якісно проводити аналіз даних. Зазначені обставини дають можливість зобразити в системі координат моделі інституціоналізації ДФК за такими параметрами як правові та соціальні рамки функціонування системи та дієвості її механізму (рис. 4).



**Рис. 4. Інституційні моделі вищого органу державного фінансового контролю країн *INTOSAI***

*Джерело: побудовано автором.*

Визнання незалежного управління у складі парламенту без судових функцій як моделі, що характеризується ширшим рівнем правових та соціальних рамок функціонування системи здійснено з огляду на те, що даний тип контрольного органу домінує в країнах *AFROSAI*, *ASOSAI* та *EUROSAI*, а в країнах-членах зазначених регіональних груп *INTOSAI*

найвищий рівень правового регулювання, виходячи із даних *рис. 3*. До високого рівня правових та соціальних рамок функціонування системи ДФК можна також віднести контрольний орган у складі виконавчої влади, виходячи із того, що органи виконавчої влади розробляють і втілюють державну політику, спрямовану на забезпечення виконання законів, та керують фактично всіма сферами суспільного життя. Вони як де-факто, так і де-юре в усьому світі є розпорядниками публічних фінансів, а ДФК здійснюють через необхідність перевірити повноту акумулювання чи відповідність використання раніше виділених коштів, хоча за економічною природою та відношенням до держави такий вид контролю є внутрішнім.

Віднесення незалежного управління у складі парламенту без судових функцій та контрольного управління із судовими функціями до інституцій, які характеризуються вищою дієвістю порівняно з органами у складі виконавчої влади чи очільника країни пояснюється тим, що перші дві моделі домінують у світовій практиці, що є наслідком як адміністративного устрою, так і поширення кращої світової практики здійснення ДФК відповідно до стандартів *INTOSAI*.

Згаданими органами ДФК в різних країнах проводяться такі контрольні заходи як фінансовий аудит, аудит ефективності, аудит результативності та інші спеціальні контрольні заходи. За їх результатами вищий орган ДФК надає відповідний висновок, в якому містяться рекомендації підконтрольному економічному суб'єкту чи висвітлюються вжиті санкції. Проте зазначені рекомендації не завжди сприяють подальшому зростанню правосвідомості серед порушників норм фінансового законодавства, а доволі часто взагалі ігноруються.

Результати Глобального опитування 2017 р. демонструють, що визначені та рекомендовані *INTOSAI* контрольні заходи більшість вищих органів ДФК проводять, зокрема: 152 країни проводять фінансовий аудит (93 %), 150 – аудит відповідності (91 %), 143 – аудит результативності (87 %) та 20 – контроль законності (18 %) [15, с. 23].

Проте більшість вищих контрольних органів країн-членів *CREFIAP* не відповідають критеріям охоплення контрольними заходами публічних фінансів та лише менше третини вищих органів фінансового контролю *OLACEFS* досягли базового показника охоплення фінансовим аудитом у 2017 р. (*табл. 1*), який встановлений на рівні трьох четвертих їх обсягу. Тобто, в більшості країн-членів *OLACEFS* частка звітності, яку вони перевірили за допомогою процедур фінансового аудиту, становить менше 75 % від отриманої.

Для аудиту відповідності встановленим орієнтиром для охоплення була межа у розмірі 60 % за вартістю підконтрольних об'єктів. Результати Глобального опитування засвідчили, що 42 % вищих органів фінансового контролю у 2017 р. не відповідають критеріям проведення аудиту відповідності. Існують помітні регіональні варіації, наприклад, 21 % вищих контрольних органів *AFROSAI* не відповідали цьому еталону проти 82 % – у *CREFIAP*.

Таблиця 1

Результат Глобального опитування – 2017 *INTOSAI*, %

Назва організації	Обсяг покриття контрольними заходами публічних фінансів			Індикатор Світового банку ( <i>PEFA</i> )	Оцінка Світового банку якості контрольної діяльності
	Внутрішній показник за:				
	ФА*	АВ**	АР***		
<i>AFROSAI</i>	74	79	42	89	95
<i>ARABOSAI</i>	71	76	76	–	77
<i>ASOSAI</i>	80	68	65	99	95
<i>CAROSAI</i>	67	40	20	86	75
<i>CREFIAF</i>	44	18	0	–	38
<i>EUROSAI</i>	65	56	77	79	75
<i>OLACEFS</i>	31	50	56	76	46
<i>PASAI</i>	79	53	47	94	71
Середнє значення ( <i>INTOSAI</i> )	66	58	54	81	72
Кількість досліджених країн	153			70	194

\* ФА – фінансовий аудит;

\*\* АВ – аудит відповідності;

\*\*\* АР – аудит результативності;

Джерело: побудовано автором за даними [15].

Щодо аудиту результативності, то критеріями віднесення країни до такої, що ним охоплена, були наступні: не менше 10 емітованих звітів вищим органом фінансового контролю щодо аудиту результативності за останні 3 роки та/або 20 % від усіх ресурсів у розпорядженні вищий орган фінансового контролю скеровує на аудит результативності. При цьому, понад 46 % вищих органів фінансового контролю в усьому світі не відповідали цим критеріям у 2017 р. Серед них у країнах-членах *ARABOSAI* та *EUROSAI* частка вищих органів ДФК, що не відповідає зазначеним критеріям, мінімальна, тоді як вищі органи фінансового контролю *AFROSAI*, *CAROSAI* та *CREFIAF* повідомили про високий рівень непокриття аудитом результативності публічних фінансів, 58 %, 80 % і 100 % відповідно.

Іншим показником визначення охоплення публічних фінансів контрольними заходами керується Світовий банк. Відповідно до методики *The Public Expenditure and Financial Accountability (PEFA)*, здійснюється оцінка ефективності державного фінансового управління, на основі чого визначаються 94 характеристики за 31 компонентом. Це дозволяє визначити обсяг публічних фінансів конкретної країни й обсяг підконтрольних ресурсів. У результаті можна визначити рівень покриття державних фінансів контрольно-аудиторськими перевітками.

У Глобальному опитуванні 2017 р. вищим органам ДФК було запропоновано надати дані про загальний обсяг бюджетних коштів та тих коштів, які вони перевіряли в період 2014–2016 років. Із 171 вищого контрольного органу 103 – надали свої бюджетні показники, а 86 – обсяг підконтрольних фінансів. Проте, тільки 70 вищих органів контролю надали показники одночасно як обсягу публічних фінансів, так і підконтрольних ресурсів у повному обсязі. Тому аналіз охоплення контрольними заходами публічних фінансів проводився за показниками не всіх вищих органів фінансового контролю.

Аналіз обсягу публічних фінансів та обсягу підконтрольних фінансів показує високий загальний рівень їх охоплення. Тільки 19 % вищих органів ДФК у всіх регіонах *INTOSAI* не відповідали цьому критерію. Найкраща ситуація в країнах *ASOSAI* та *PASAI* – вищі органи фінансового контролю зазначеного регіону характеризуються наближеним до абсолютного показника покриття публічних фінансів, тоді як найнижчий рівень становив в країнах *EUROSAI* та *OLACEF*.

Світовий банк розраховує індикатор *PEFA-26*, який для зовнішнього контролю містить три окремі аспекти, один з яких стосується сфери та характеру контролю, включаючи дотримання стандартів аудиту. Оцінювання здійснюються в межах шкали від «А» до «D» в спадній тенденції. Прийнятним рівнем є «С» і вище, що вимагає проведення перевірки органів виконавчої влади, які здійснюють розпорядження коштів, в розмірі щонайменше 50 % від загальних витрат щорічно [15, с. 25–27].

Частка країн, які отримали незадовільну оцінку за показником сфери та характеру здійснення контролю (індикатор *PEFA-26*), переважає в регіонах *CREFIAF* та *OLACEFS* (62 % та 54 % відповідно). Тоді як у країнах *AFROSAI* та *ASOSAI* – частка вищих органів державного фінансового контролю, які отримали незадовільну оцінку, менше 5 %.

Визначення сфери та характеру контролю засвідчує, що перевірка органів виконавчої влади на різних континентах та регіонах здійснюється по-різному. Досить цікавим є той факт, чому в окремих країнах така низька частка покриття контрольними заходами публічних фінансів. Д. Черников і М. Кузьо проаналізували інформацію щодо повноважень вищих органів ДФК на прикладі країн ЄС. У всіх досліджених 25-ти країнах Європейського союзу вищі органи ДФК наділені повноваженнями контролювати центральні органи влади, 8 – органи регіональної влади, 17 – органи місцевої влади, 23 – державні підприємства, 25 – публічні установи, 14 – муніципалітет. З цього слідує, що в країнах *CREFIAF* та *OLACEFS* ці показники значно гірші [7].

Отже, обсяг підконтрольних фінансів відіграє важливу роль у системі ДФК, проте важливим аспектом залишається можливість донесення виявлених відхилень за результатами контрольних заходів до суспільства у спосіб опублікування отриманих результатів. У Глобальному опитуванні, яке здійснювалася при підготовці до XXII Конгресу *INTOSAI*, керівництво вищих органів фінансового контролю

запитували про публікацію щорічного звіту за результатами їх роботи. Згідно з даними цього опитування, 87 % контрольних установ повідомили, що публікують щорічні звіти. Це роблять всі без винятку країни *ARABOSAI* та *OLACEFS*, у той час, коли із країн-членів *CREFIAF* публікують річний звіт лише 40 % (табл. 2).

Таблиця 2

**Стан прозорості інформації  
про результати контрольних заходів країн *INTOSAI*, %**

Назва організації	Частка країн, в яких розповсюдження інформації за результатами контрольних заходів дозволено				Частка країн, які публікують річний звіт
	Повністю	Частково	Обмежено	Заборонено	
<i>AFROSAI</i>	63	16	5	16	67
<i>ARABOSAI</i>	35	35	6	24	100
<i>ASOSAI</i>	77	19	0	4	85
<i>CAROSAI</i>	65	18	12	6	40
<i>CREFIAF</i>	36	21	14	29	78
<i>EUROSAI</i>	97	3	0	0	95
<i>OLACEFS</i>	68	21	0	11	100
<i>PASAI</i>	67	24	0	10	82
Середнє значення ( <i>INTOSAI</i> )	68	18	4	10	86
Кількість досліджених країн	168				117

Джерело: побудовано автором за даними [15].

Публікування тільки річного звіту не дозволяє сформувавши уяву про прозорість контрольного процесу. Індикатором у цьому аспекті є доступ до інформації через опублікування проміжних звітів контролюючого органу і даних оперативних перевірок. Найменший показник абсолютної публічності проміжних звітів спостерігається в країнах *ARABOSAI* та *CREFIAF*, тоді як найвищий – у країнах-членах *EUROSAI*. Відтак, частка заборонених матеріалів для опублікування переважає в цих же країнах *ARABOSAI* та *CREFIAF*, тоді як в *EUROSAI* документів, які були б засекреченими за результатами ДФК, немає взагалі.

**Висновки.** Інституціоналізація ДФК в світі розпочалася зі створення *INTOSAI*. За весь період історії її функціонування кількість країн-членів зросла до 194-х, а кількість регіональних офісів організації – 8. Серед вищих органів ДФК у більшості країн-членів *INTOSAI* переважає парламентська організаційно-інституційна модель з єдиним керівним вищим органом контролю. Подібна модель домінує у більшості країн *AFROSAI*, *ASOSAI*, *CAROSAI*, *EUROSAI*, *OLACEFS* та *PASAI*. Тоді як судова модель є більш помітною в *ARABOSAI* і *CREFIAF*. Представлений розподіл інституціоналізації ДФК в світі пояснюється бажанням керівних органів державної влади створити каральну або превентивну інституцію.

Вимірами інституціоналізації ДФК в тій чи іншій країні є формальні та соціальні норми і дієвість механізму контролю. Світовий досвід засвідчує, що не в усіх країнах сформовані формальні норми, зокрема, тільки у 79 % випадків сфера ДФК регулюється конституцією країни, а у 76 % випадках ще й федеральними чи національними законами. В інших країнах сфера ДФК регулюється більшою мірою традиціями чи внутрішньо-нормативними документами контрольного органу. До таких вищих органів фінансового контролю відносяться інституції країн-членів CAROSAI та CREFIAF.

Порівняльний аналіз регіональних особливостей інституціоналізації вищих органів ДФК крізь призму формальних і неформальних обмежень, а також дієвості механізму контролю, вказує на те, що незалежне управління у складі парламенту без судових функцій та контрольний орган у складі виконавчої влади характеризуються більш широким рівнем правових та соціальних рамок функціонування. Тоді як контрольне управління із судовими функціями та незалежне управління у складі парламенту без судових функцій відносяться до інституцій, які характеризуються вищою дієвістю контролю порівняно з органами у складі виконавчої влади чи очільника країни. Отже, незалежне управління у складі парламенту без судових функцій нині є найбільш оптимальною та ефективною системою інституціоналізації вищого органу фінансового контролю в світі.

Отримані висновки підтверджуються даними статистики за результатами Глобального опитування проведеного *INTOSAI*. Країни-члени *CREFIAF* та *OLACEFS*, в яких переважає каральний тип вищого органу ДФК, мають значно нижчі показники проведення фінансового аудиту, аудиту результативності та ефективності. Більше того, вищі органи фінансового контролю Франкофонії у Африці (*CREFIAF*) та арабських країн (*ARABOSAI*) не всі матеріали контрольних заходів публікують, значна частка результатів перевірок заборонені до розголошення, що взагалі не відповідає принципам прозорості, зафіксованих у Лімській декларації.

Перспективи подальших досліджень полягають у вивченні етапів становлення та розвитку ДФК в Україні у взаємозв'язку зі змінами в інституційному середовищі. Це дозволить виявити доміанти низької ефективності означеної системи в Україні та на основі використання досвіду інституціоналізації ДФК в країнах зарубіжжя вдасться запропонувати напрями їх нейтралізації.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Мазаракі А. А., Волосович С. В. Домінанти інституційної модернізації фінансової системи України. Вісн. КНТЕУ. 2016. № 1. С. 5–23.
2. Чугунов І. Я., Пасічний М. Д. Фінансова політика України в умовах глобалізації економіки. Вісн. КНТЕУ. 2016. № 5. С. 5–18.

3. Волосович С. В. Віртуальна валюта: глобалізаційні виклики і перспективи розвитку. Економіка України. 2016. № 4. С. 68–79.
4. Bardash S. V., Baraniuk Yu. R. Financial audit as a part of state administration in Ukraine: condition and public need. Baltic Journal of Economic Studies. 2016. № 2 (2). P. 5–14.
5. Нікітін В. В., Александрович О. О. Організація державного контролю в Китаї: традиції та сучасний досвід державного управління. Теорія та практика державного управління. 2015. № 1. С. 208–216.
6. Литвин О. І. Зарубіжний досвід здійснення державного фінансового контролю. Наук. вісн. Львів. нац. ун-ту ветеринар. медицини та біотехнологій ім. Гжицького. 2013. Т. 15. № 3 (4). С. 251–258.
7. Черніков Д. О., Кузьо М. С. Державний зовнішній аудит в контексті європейської інтеграції. Лабораторія законодавчих ініціатив. 2015. 31 с. URL : <http://parlament.org.ua/wp-content/uploads/2016/04/10.pdf>.
8. The International Organisation of Supreme Audit Institutions : About us. INTOSAI. 2018. URL : <http://www.intosai.org/about-us.html>.
9. La Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores : Historia. OLACEFS. 2018. URL : <http://www.olacefs.com/historia>.
10. CREFIAF must unite : The Post Newspaper. Cameroun Web. 2014. URL : <https://www.camerounweb.com/CameroonHomePage/NewsArchive/CREFIAF-must-unite-309631>.
11. The Asian Organisation of Supreme Audit Institutions : Governing board. ASOSAI. 2018. URL : [http://asosai.org/asosai/about/organ\\_governing\\_board.jsp?gubun=ABOUT05](http://asosai.org/asosai/about/organ_governing_board.jsp?gubun=ABOUT05).
12. The Pacific Association of Supreme Audit Institutions : Charter. PASAI. 2016. URL : [https://static1.squarespace.com/static/57019a6db6aa607cbb909ab2/t/599a66533e00be6b0e3c36a0/1503290969547/PASAI+Charter\\_FINAL+WEB\\_170817\\_.pdf](https://static1.squarespace.com/static/57019a6db6aa607cbb909ab2/t/599a66533e00be6b0e3c36a0/1503290969547/PASAI+Charter_FINAL+WEB_170817_.pdf).
13. The Caribbean Organization of Supreme Audit Institutions : Core values. CAROSAI. 2018. URL : <http://carosai.org/about-us/core-values>.
14. The European Organisation of Supreme Audit Institutions : Institutional information. EUROSAI. 2018. URL : <http://www.eurosai.org/en/about-us/about-eurosai/institutional-information/index.html>.
15. Global SAI Stocktaking Report 2017 : Report prepared by IDI to report findings from the INTOSAI Global Survey and other data. IDI INTOSAI. 2018. 158 p. URL : <http://www.idi.no/en/all-news/idi-news/item/128-global-sai-stocktaking-report-2017>.
16. Барановська В. Г., Баранюк Ю. Р. Розвиток зовнішнього незалежного контролю державних фінансів в Україні. Молодіж. екон. дайджест ДВНЗ «КНЕУ ім. Вадима Гетьмана». 2015. № 2–3 (5–6). С. 187–192.
17. Волосович С. В. Експортно-кредитні агентства як інститут розвитку. Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. 2017. № 4. С. 98–107.
18. US stock plunge sparks global sell-off. BBS News. 2018. URL : <http://www.bbc.com/news/business-42942921>.
19. Тайнен ван Я., Рудніцька Р., Кестерен ван М., Беторін Р. та ін. Внутрішній фінансовий аудит. Київ : ТОВ «Європ. ін-т держ. упр. та аудиту», 2015. 77 с.

Стаття надійшла до редакції 07.02.2018.

**Baraniuk Yu. Institutionalization of public financial control.**

**Background.** *The development of state financial control occurs in each country in a peculiar way, which is caused both by the established historical administrative system and the needs of the system of public administration.*

**Analysis of recent research and publications.** Many scholars have been studying issues of state regulation and financial control, including: A. Mazaraki, I. Chugunov, S. Bardash, S. Volosovych, V. Baranovska, O. Aleksandrovych, O. Lytvyn, V. Nikitin, D. Chernikov, M. Kuzio etc. Highly appreciating the contribution of researchers, it is worth noting that there is a need for a comparative analysis of the regional peculiarities of the institutionalization of the designated system in the world.

The **aim** of the article is to identify regional peculiarities of the institutionalization of public financial control and the search for the most effective model.

**Materials and methods.** The scientific works of scientists and practitioners published in Ukraine and abroad became the information base of the research. The article used statistical data of international organizations. It was applied methods of qualitative and quantitative analysis, the unity of historical and logical, comparison and generalization.

**Results.** The regional features of institutionalization of state financial control in the world are analyzed. There are identified regions in which the supreme body of state financial control of preventive type prevails, as well as regions with a controlling body of punitive type. It has been established that the model of state financial control, which is endowed with judicial functions, is characterized by a lower level of legislative regulation, much lower indicators of financial audit, performance and efficiency audit and other control measures. While in countries dominated by the parliamentary model of public financial control, without judicial functions, there is a much higher level of transparency and publicity of the control process.

**Conclusion.** Independent administration of the parliament without judicial functions is by far the most optimal and effective system of institutionalization of the supreme body of state financial control in the world.

**Keywords:** state financial control, regional features, world experience, institutionalization, supreme control body.

## REFERENCES

1. Mazaraki A. A., Volosovych S. V. Dominanty instyucijnoi' modernizacii' finansovoi' systemy Ukrainy. Visn. KNTEU. 2016. № 1. S. 5–23.
2. Chugunov I. Ja., Pasichnyj M. D. Finansova polityka Ukrainy v umovah globalizacii' ekonomiky. Visn. KNTEU. 2016. № 5. S. 5–18.
3. Volosovych S. V. Virtual'na valjuta: globalizacijni vyklyky i perspektyvy rozvytku. Ekonomika Ukrainy. 2016. № 4. S. 68–79.
4. Bardash S. V., Baraniuk Yu. R. Financial audit as a part of state administration in Ukraine: condition and public need. Baltic Journal of Economic Studies. 2016. № 2 (2). P. 5–14.
5. Nikitin V. V., Aleksandrovych O. O. Organizacija derzhavnogo kontrolju v Kytai': tradycii' ta suchasnyj dosvid derzhavnogo upravlinnja. Teorija ta praktyka derzhavnogo upravlinnja. 2015. № 1. S. 208–216.
6. Lytvyn O. I. Zarubizhnyj dosvid zdijsnennja derzhavnogo finansovogo kontrolju. Nauk. visn. L'viv. nac. un-tu veterynar. medycyny ta biotehnologij im. G'zhyc'kogo. 2013. T. 15. № 3 (4). S. 251–258.
7. Chernikov D. O., Kuz'o M. S. Derzhavnyj zovnishnij audyt v konteksti jevropejs'koi' integracii'. Laboratorija zakonodavchyh iniciatyv. 2015. 31 s. URL : <http://parlament.org.ua/wp-content/uploads/2016/04/10.pdf>.
8. The International Organisation of Supreme Audit Institutions : About us. INTOSAI. 2018. URL : <http://www.intosai.org/about-us.html>.



9. La Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores : Historia. OLACEFS. 2018. URL : [http://www.olacefs.com/historia\\_](http://www.olacefs.com/historia_)
10. CREFIAF must unite : The Post Newspaper. Cameroun Web. 2014. URL : <https://www.camerounweb.com/CameroonHomePage/NewsArchive/CREFIAF-must-unite-309631>.
11. The Asian Organisation of Supreme Audit Institutions : Governing board. ASOSAI. 2018. URL : [http://asosai.org/asosai/about/organ\\_governing\\_board.jsp?gubun=ABOUT05](http://asosai.org/asosai/about/organ_governing_board.jsp?gubun=ABOUT05).
12. The Pacific Association of Supreme Audit Institutions : Charter. PASAI. 2016. URL : [https://static1.squarespace.com/static/57019a6db6aa607cbb909ab2/t/599a66533e00be6b0e3c36a0/1503290969547/PASAI+Charter\\_FINAL+WEB\\_170817\\_.pdf](https://static1.squarespace.com/static/57019a6db6aa607cbb909ab2/t/599a66533e00be6b0e3c36a0/1503290969547/PASAI+Charter_FINAL+WEB_170817_.pdf).
13. The Caribbean Organization of Supreme Audit Institutions : Core values. CAROSAI. 2018. URL : <http://carosai.org/about-us/core-values>.
14. The European Organisation of Supreme Audit Institutions : Institutional information. EUROSAI. 2018. URL : <http://www.eurosai.org/en/about-us/about-eurosai/institutional-information/index.html>.
15. Global SAI Stocktaking Report 2017 : Report prepared by IDI to report findings from the INTOSAI Global Survey and other data. IDI INTOSAI. 2018. 158 p. URL : <http://www.idi.no/en/all-news/idi-news/item/128-global-sai-stocktaking-report-2017>.
16. Baranov'ska V. G., Baranjuk Ju. R. Rozvytok zovnishn'ogo nezalezhnogo kontrolju derzhavnyh finansiv v Ukraini. Molodizh. ekon. dajdzhest DVNZ «KNEU im. Vadyma Get'mana». 2015. № 2–3 (5–6). S. 187–192.
17. Volosovyh S. V. Eksportno-kredytni agentstva jak instytut rozvytku. Zovnishnja torgivlja: ekonomika, finansy, pravo. 2017. № 4. S. 98–107.
18. US stock plunge sparks global sell-off. BBS News. 2018. URL : <http://www.bbc.com/news/business-42942921>.
19. Tajnen van Ja., Rudnic'ka R., Kesteren van M., Betorin R. ta in. Vnutrishnij finansovyj audyt. Kyi'v : TOV «Jevrop. in-t derzh. upr. ta audytu», 2015. 77 s.