

<https://doi.org/10.26565/2524-2547-2022-64-08>
УДК [336.1:330.341.2]:35.072.6

Андрій Володимирович Хмельков

кандидат наук з державного управління, доцент
Харківський національний університет імені В. Н. Каразіна,
майдан Свободи, 4, Харків, 61022, Україна
khemelkov@karazin.ua
<https://orcid.org/0000-0001-5470-604X>

ІНСТИТУЦІЙНИЙ ДИЗАЙН МОДЕЛІ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ: КОМПАРАТИВНИЙ АНАЛІЗ ІДЕАЛУ ТА РЕАЛІЙ

Стаття присвячена ставленню до INTOSAI як до провідника контрольної функції фінансів у світі, а до рекомендацій INTOSAI, згрупованих до IFPP, як до зразку моделі контролю: з правильно побудованою структурою та наповненою змістовним розкриттям щодо здійснення контролюючих заходів. Такий погляд на досвід INTOSAI дає нам змогу запропонувати власний інституційний дизайн відносно класифікації INTOSAI. Результатом інституційного дизайну стає по суті відображенням еталонного (ідеального) зразку моделі зовнішнього фінансового контролю тобто EGA Model, в розрізі її структури. EGA Model має інституційну структуру INTOSAI (Institutional Framework) та структуру з аудиту INTOSAI (Auditing Framework): до інституційної структури нами віднесено не тільки фундаментальні та основні принципи, але і декілька стандартів, що на нашу думку, мають також відношення не скільки до методології контролю, скільки до формуванні моделі контролю; до структури з аудиту нами віднесено не тільки стандарти що методологічно забезпечують принципи здійснення аудиту, а також стандарти що є методологією здійснення різновидів аудиту, з керівництвом щодо їх застосування.

Отримавши у підґрунті здійснену класифікацію досвіду INTOSAI можемо провести дослідженням існуючої практики державного фінансового контролю в Україні та її відповідність вказаному еталону за допомоги методів інституційного аналізу, шляхом порівняння формальних норм INTOSAI із формальними нормами формуючими національну практику державного фінансового контролю. Данні компаративного аналізу угруповано у відповідні таблиці: на рівні структури вибудованої практики контролю; на рівні методології функціонуючих суб'єктів контролю.

Результатом проведеного компаративного аналізу, що полягав у тестуванні практики здійснення державного фінансового контролю в Україні на відповідність еталонної (ідеальної) моделі, стало встановлення невідповідності досліджуваної практиці розробленому еталону – в Україні побудована квазімодель інституту фінансового контролю.

Ключові слова: **EGA Model, інститут, інституційна інфраструктура, інституційний дизайн, інститут фінансового контролю, публічні фінанси.**

JEL Classification: G2; G280; G290; H61.

Як цитувати: Хмельков, А. В. (2022). Інституційний дизайн моделі фінансового контролю: компаративний аналіз ідеалу та реалій. *Соціальна економіка*, 64, 79-102. doi: <https://doi.org/10.26565/2524-2547-2022-64-08>

In cites: Khmelkov, A. (2022). Institutional design of the financial control model: comparative analysis of ideal and reality. *Social Economics*, 64, 79-102. doi: <https://doi.org/10.26565/2524-2547-2022-64-08> (In Ukrainian)

Вступ. Система державного фінансового контролю України як інститут має низку вад побудови. Системна трансформація інститутів, стосовно інституту фінансового контролю, що функціонує у демократичному суспільстві та зберігає публічні фінанси країни, в Україні закінчилася невдачею. Необхідним кроком для дослідження системи державного фінансового контролю України є порівняння із напрацюваннями світових фінансових інституцій. Функціональний характер провад-

ження державного фінансового контролю робить таке порівняння необхідним та актуалізує питання вад та структурних деформацій існуючих в національній практиці контролю.

За результатами дослідження, нам потрібно зробити висновки щодо відповідності національної практики державного фінансового контролю з еталонною (ідеальною) моделлю від INTOSAI та тим самим зробити взагалі висновок про стан справ у державному фінансовому контролі в Україні.

Проведені наукові розвідки дали змогу вирішити важливе завдання для теорії, методології та практики фінансової науки.

Метою статті є удосконалення методології інституційного аналізу, що полягає у розробці унікального методу інституційного тестування та застосування цього методу щодо діагностики інституту державного фінансового контролю.

Предметом дослідження є інститут державного фінансового контролю.

Об'єктом дослідження визначено інституційний дизайн як організовану сукупність формальних норм та правил, що безпосередньо визначають діяльність інститутів.

Огляд літератури. Оглядова частина поєднує у собі дві субчастини: перша, охоплює роботи з інституційного дизайну, а друга – охоплює напрацювання Автора з питань імплементації міжнародного професійного досвіду у національну практику та якість існуючої практики.

Започатковано дослідження інституційного дизайну було у роботі David Weimer (1995), майже одночасно з Robert Goodin (1996), основні положення було закладено у праці Erik-Hans Klijn та Joop F. M. Корренjan (2006), а пізніше було розвинуто у роботі Joseph Colomer (2008), сучасні теоретичні напрацювання, з інституційного дизайну, належать Lindsay Mayka (2019).

Авторські напрацювання з досліджуваного питання містять низку праць (Хмельков, 2012, 2018, 2019а, 2019б; 2021), як з інституційного дизайну, так і щодо можливості сприйняття досвіду INTOSAI задля конструювання еталону агенту інституту контролю, у яких було закладено підвалини цього дослідження.

Методологія дослідження. Методи інституційного аналізу, такі як: компаративний аналіз та нормативно-правовий аналіз. На підґрунті цих методів вводиться в науковий обіг метод інституційного тестування, що складається з двох кроків: на першому кроці здійснюється створення на абстрактному

рівні еталонної (ідеальної) моделі – EGA Model, а на другому кроці проводиться порівняння сформованої моделі із реальною практикою державного фінансового контролю.

Основні результати дослідження. Цією працею ми запроваджуємо ставлення до INTOSAI як до провідника контрольної функції фінансів у світі, а до рекомендацій INTOSAI, згрупованих до IFPP¹, як до зразку моделі контролю: з правильно побудованою структурою та наповненою змістовним розкриттям щодо здійснення контролюючих заходів². З подальшим дослідженням існуючої практики державного фінансового контролю в Україні та її відповідність вказаному еталону за допомогою методів інституційного аналізу, задля порівняння формальних норм INTOSAI із формальними нормами формуючими національну практику державного фінансового контролю.

Такий погляд на досвід INTOSAI дає нам змогу запропонувати власний інституційний дизайн відносно класифікацій INTOSAI у вигляді: принципів (INTOSAI Principles), стандартів (INTOSAI Standards) та керівництва з застосування стандартів (INTOSAI Guidance). Результатом інституційного дизайну стає по суті відображенням еталонного (ідеального) зразку моделі зовнішнього фінансового контролю тобто EGA Model³, в розрізі її структури. Результат можна наочно відобразити на рис. 1.

Відповідно до проілюстрованої схеми (рис. 1), EGA Model має інституційну структуру INTOSAI (Institutional Framework) та структуру з аудиту INTOSAI (Auditing Framework). Розглянемо детально елементи структури та підґрунтя рознесення рекомендацій по структурі.

Перш за все, дослідимо інституційну структуру. До інституційної структури нами віднесено не тільки фундаментальні⁴ та основні принципи^{5,6,7,8} але і декілька стандартів^{9,10,11,12,13}, що на нашу думку, яку ми вже висловлювали (Хмельков, 2019а), мають також відношення не скільки до методології контролю, скільки до формуванні моделі контролю.

¹ The INTOSAI Framework of Professional Pronouncements.

² Включає в себе: рекомендації щодо дій з побудови моделі контролю та органів контролю держави (або інакше кажучи – на інституційну розбудову контролю), а також рекомендації щодо дій з методологічним забезпеченням здійснення заходів контролю.

³ Model of External Government Auditing.

⁴ INTOSAI-P 1 – Declaration of Lima.

⁵ INTOSAI-P 10 – Mexico Declaration on SAI Independence.

⁶ INTOSAI-P 12 – Value and Benefits of SAIs - making a difference to the life of citizens.

⁷ INTOSAI-P 20 – Principles of Transparency and Accountability.

⁸ INTOSAI-P 50 – Principles of jurisdictional activities of SAIs.

⁹ ISSAI 130 – Code of Ethics.

¹⁰ ISSAI 140 – Quality Control for SAIs.

¹¹ ISSAI 150 – Auditor Competence.

¹² GUID 1950– Guidance on the development of competency frameworks for auditors.

¹³ GUID 1951 –Guidance on the development of pathways for professional development of auditors.

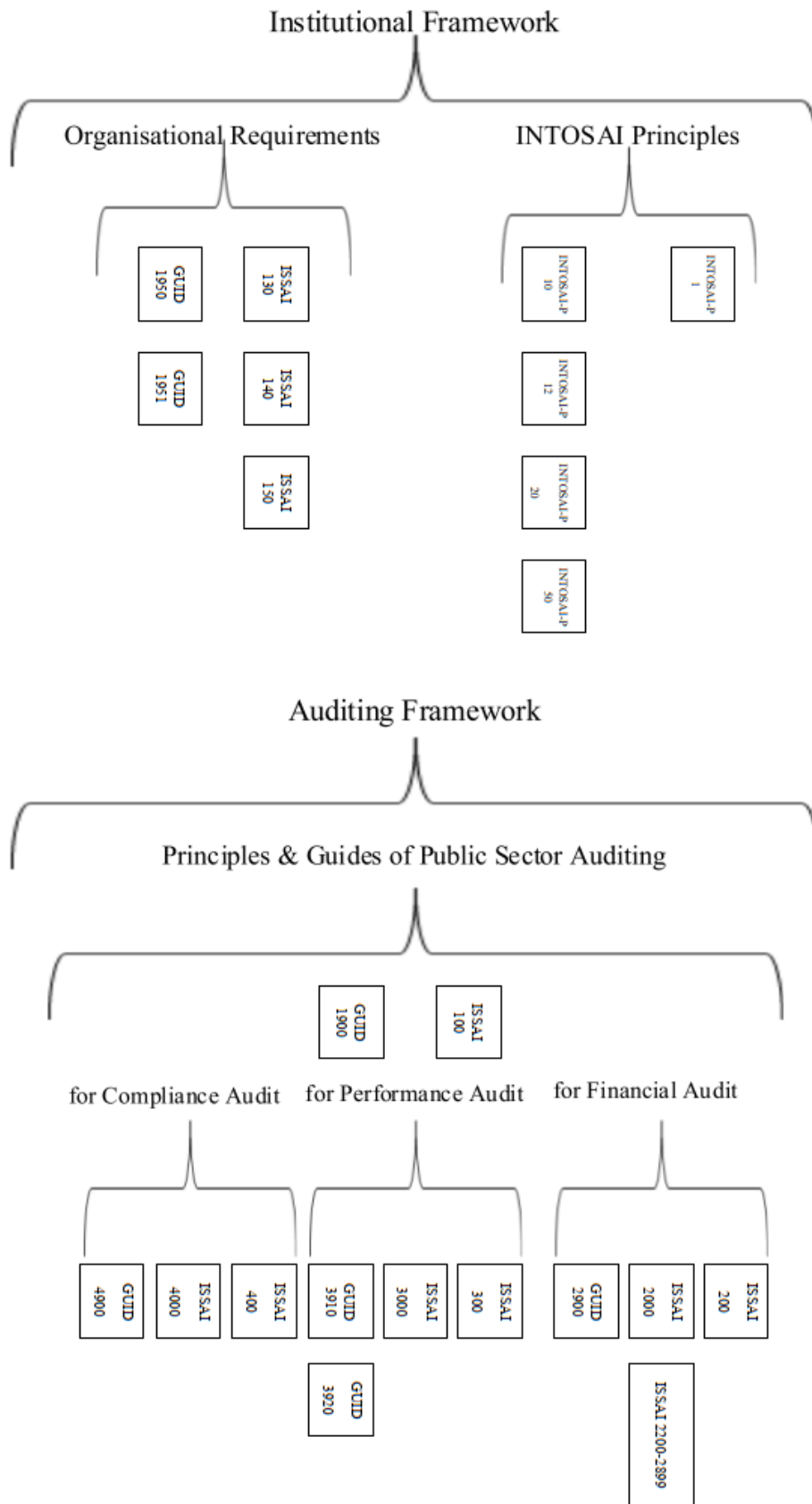


Рис. 1. Еталонна (ідеальна) модель – EGA Model
 Fig. 1. EGA Model

Джерело: побудовано автором на підґрунті (IFPP)

Головним елементом інституційної структури на нашу думку є INTOSAI-P1¹ – документ позиціонується INTOSAI² як Велика Хартія зовнішнього державного аудиту (The Magna Carta of external government auditing) всі інші документи є похідними від цього, які призвані впроваджувати та деталізувати закладені фундаментальні принципи з державного фінансового контролю: стосовно моделі контролю, через розбудову інституційної структури (Institutional Framework) та стосовно притаманних, або, так би мовити, «первинних повноважень» якими повинна володіти контролююча інституція, через методологічні розробки з аудиту (Auditing Framework) у всіх його різновидах. Чому саме The Lima Declaration позиціонується INTOSAI як Велика Хартія державного аудиту, які такі основоположні принципи дієвості контролю та контролюючої інституції цей документ пропонує, тобто, по суті, робить дизайн інституційної структури моделі державного фінансового контролю?

Відповідь знайдемо у наріжних положеннях зафіксованих цим документом, наприклад, стосовно: визначення потреби у дійсно незалежному державному фінансовому контролі відповідно до стандарту³; отримання беззаперечного розуміння, що задля досягнення впорядкованого та ефективного використання публічних коштів вимагається обов'язковість наявності вищого органу

аудиту⁴; визначається подальше посилення ролі контролюючої інституції паралельно з розширенням ролі держави в нових соціальних та економічних секторах⁵; визначається метод контролю та його мета⁶; встановлюються форми контролю та їх ефективність⁷; види контролю з ієрархією між ними⁸; визначено різновиди методів контролю та їх власні цілі⁹; вимоги до незалежності контролюючої інституції¹⁰; утворення вищого органу контролю та необхідний ступінь його незалежності має бути встановлено в Конституції країни¹¹; унормовується незалежність як членів так і посадових осіб контролюючої інституції¹², зокрема з конституційними гарантіями незалежності членам інституції¹³; фінансова незалежність органу контролю¹⁴, утому числі окреме бюджетне фінансування¹⁵; встановлюються взаємовідносини органу контролю з Парламентом, Урядом та іншими державними інституціями¹⁶, зокрема конституційне впорядкування відносин з Парламентом¹⁷; визначаються повноваження та права щодо об'єкту контролю стосовно здійснення розслідування, консультування та вжиття заходів на відшкодування та притягнення винних осіб до відповідальності¹⁸, зокрема визначається доцільність камеральний чи виїзний характер цих заходів¹⁹; визначаються обов'язкові організаційні аспекти контрольного заходу²⁰; передбачається використання відповідних способів, прийомів та інструментарію

¹ INTOSAI-P 1 – Declaration of Lima.

² The Magna Carta of external government audit. URL: <https://www.intosai.org/documents/open-access> (дата звернення: 20.01.2022).

³ «The chief aim of the Lima Declaration is to call for independent government auditing. A Supreme Audit Institution which cannot live up to this demand does not come up to standard.» [Foreword, INTOSAI-P 1].

⁴ «Whereas the orderly and efficient use of public funds constitutes one of the essential prerequisites for the proper handling of public finances and the effectiveness of the decisions of the responsible authorities; «whereas, to achieve this objective, it is indispensable that each country have a Supreme Audit Institution whose independence is guaranteed by law» [Preamble, INTOSAI-P 1].

⁵ «whereas such institutions become even more necessary because the state has expanded its activities into the social and economic sectors and thus operates beyond the limits of the traditional financial framework;» [Preamble, INTOSAI-P 1].

⁶ Purpose of audit [Section 1, INTOSAI-P 1].

⁷ Pre-audit and post-audit [Section 2, INTOSAI-P 1].

⁸ Internal audit and external audit [Section 3, INTOSAI-P 1].

⁹ Legality audit, regularity audit and performance audit [Section 4, INTOSAI-P 1].

¹⁰ Independence of Supreme Audit Institutions [Section 4, INTOSAI-P 1].

¹¹ «The establishment of Supreme Audit Institutions and the necessary degree of their independence shall be laid down in the Constitution;» [Section 5, INTOSAI-P 1].

¹² Independence of the members and officials of Supreme Audit Institutions [Section 6, INTOSAI-P 1].

¹³ «The independence of the members, shall be guaranteed by the Constitution. In particular, the procedures for removal from office also shall be embodied in the Constitution and may not impair the independence of the members» [Section 6, INTOSAI-P 1].

¹⁴ Financial independence of Supreme Audit Institutions [Section 7, INTOSAI-P 1].

¹⁵ «Supreme Audit Institutions shall be entitled to use the funds allotted to them under a separate budget heading as they see fit.» [Section 7, INTOSAI-P 1].

¹⁶ III. RELATIONSHIP TO PARLIAMENT, GOVERNMENT AND THE ADMINISTRATION [INTOSAI-P 1] [];

¹⁷ «The relationship between the Supreme Audit Institution and Parliament shall be laid down in the Constitution according to the conditions and requirements of each country.» [Section 8, INTOSAI-P 1].

¹⁸ IV. POWERS OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS [INTOSAI-P 1].

¹⁹ «For each audit, the Supreme Audit Institution shall decide whether it is more expedient to carry out the audit at the institution to be audited, or at the Supreme Audit Institution itself.» [Section 10, INTOSAI-P 1].

²⁰ «Supreme Audit Institutions shall audit in accordance with a self-determined programme.» [Section 13, INTOSAI-P 1].

контролю¹; наголошується про доцільність розробки методології з проведення контрольного заходу²; встановлюються професійні та моральні вимоги до посадових осіб контролюючої інституції, зокрема подальшому підвищенню професіоналізму³; пропонується міжнародний обмін досвідом⁴, зокрема уніфікація аудиторської термінології⁵; вказується на конституційне закріплення права та обов'язку звітування перед суспільством та Парламентом⁶; визначається конституційне закріплення основних аудиторських повноважень⁷ та повноваження відносно предметно-об'єктної сфери контролю контролюючої інституції, зокрема: публічних фінансів⁸; державні органи тощо⁹; сплату та збір податків¹⁰; закупівлі за публічні кошти¹¹ (або Public Procurement); IT-витрати¹²; підприємства з корпоративною часткою, що належить державі¹³; дотаційних установ, за публічні кошти¹⁴, з обов'язковим відшкодуванням у разі становлення зловживань з коштами¹⁵;

міжнародні та наднаціональні організації¹⁶.

Підсумуємо цей етап дослідження проміжним результатом, яким є отримання підґрунтя до твердження, що по суті цей, документ повністю визначає завдання та окреслює межі для інституційного дизайну в розробці еталонної (ідеальної) моделі контролю (тобто EGA Model). Тобто, ми маємо дійсно єдиний документ в якому перераховані вимоги до зразку моделі зовнішнього фінансового контролю. Решта перелічених рекомендацій має похідний характер від нього.

Наступною чергою стане дослідження структури з аудиту.

До структури з аудиту нами віднесено не тільки стандарти що методологічно забезпечують принципи здійснення аудиту¹⁷, а також стандарти що є методологією здійснення різновидів аудиту^{18,19,20,21,22,23,24} з керівництвом щодо їх застосування^{25,26,27,28,29}. Таким чином, можна виділити ще одну закономірність у розгортанні методології, за рівнями:

¹ «Since an audit can rarely be all-inclusive, Supreme Audit Institutions as a rule will find it necessary to use a sampling approach. The samples, however, shall be selected on the basis of a given model and shall be sufficiently numerous to make it possible to judge the quality and regularity of financial management.»; «Audit methods shall always be adapted to the progress of the sciences and techniques relating to financial management.» [Section 13, INTOSAI-P 1].

² «It is appropriate for the Supreme Audit Institution to prepare audit manuals as an aid for its auditors» [Section 13, INTOSAI-P 1].

³ Audit staff [Section 14, INTOSAI-P 1].

⁴ International exchange of experiences [Section 15, INTOSAI-P 1].

⁵ «The development of a uniform terminology of government audit based on comparative law is of prime importance.» [Section 15, INTOSAI-P 1].

⁶ «The Supreme Audit Institution shall be empowered and required by the Constitution to report its findings annually and independently to Parliament or any other responsible public body; this report shall be published. This will ensure extensive distribution and discussion, and enhance opportunities for enforcing the findings of the Supreme Audit Institution.»

⁷ «The basic audit powers of Supreme Audit Institutions shall be embodied in the Constitution; details may be laid down in legislation.» [Section 18, INTOSAI-P 1].

⁸ «All public financial operations, regardless of whether and how they are reflected in the national budget, shall be subject to audit by Supreme Audit Institutions. Excluding parts of financial management from the national budget shall not result in these parts being exempted from audit by the Supreme Audit Institution.» [Section 18, INTOSAI-P 1].

⁹ Audit of public authorities and other institutions abroad [Section 19, INTOSAI-P 1].

¹⁰ «Supreme Audit Institutions shall be empowered to audit the collection of taxes as extensively as possible and, in doing so, to examine individual tax files.»; «Tax audits are primarily legality and regularity audits; however, when auditing the application of tax laws, Supreme Audit Institutions shall also examine the system and efficiency of tax collection, the achievement of revenue targets and, if appropriate, shall propose improvements to the legislative body.» [Section 20, INTOSAI-P 1].

¹¹ Public contracts and public works [Section 21, INTOSAI-P 1].

¹² Audit of electronic data processing facilities [Section 22, INTOSAI-P 1].

¹³ Commercial enterprises with public participation [Section 23, INTOSAI-P 1].

¹⁴ Audit of subsidised institutions [Section 24, INTOSAI-P 1].

¹⁵ «Misuse of subsidies shall lead to a requirement for repayment.» [Section 24, INTOSAI-P 1].

¹⁶ Audit of international and supranational organisations [Section 25, INTOSAI-P 1].

¹⁷ ISSAI 100 – Fundamental Principles of Public-Sector Auditing.

¹⁸ ISSAI 200 – Fundamental Principles of Financial Auditing.

¹⁹ ISSAI 2000 – Application of the financial audit standards.

²⁰ ISSAI 2200-2899 – Financial Auditing Standards.

²¹ ISSAI 300 – Fundamental Principles of Performance Auditing.

²² ISSAI 3000 – Performance Audit Standard.

²³ ISSAI 400 – Fundamental Principles of Compliance Auditing.

²⁴ ISSAI 4000 – Compliance Audit Standard.

²⁵ GUID 1900 Peer Review Guidelines.

²⁶ GUID 2900 Guidance to the financial auditing standards.

²⁷ GUID 3910 Central Concepts for Performance Auditing.

²⁸ GUID 3920 The Performance Auditing Process.

²⁹ GUID 4900 Guidance on Authorities and Criteria to be considered while examining the regularity and propriety aspects in Compliance Audit.

принципові стандарти (ISSAI 100) – стандарти за різновидом контрольних заходів (ISSAI 200, ISSAI 300 та ISSAI 400) – субстандарти до стандартів за різновидом контрольних заходів (ISSAI 2000, ISSAI 3000 та ISSAI 4000) – керівництва щодо застосування до кожного рівня стандартів.

Проміжним результатом цього етапу дослідження є те, що Автором розроблено інституційний дизайн еталонної (ідеальної) моделі державного зовнішнього фінансового контролю, на підставі авторського угруповання формальних норм напрацьованих INTOSAI, що надає можливість здійснення компаративного аналізу національних практик провадження державного фінансового контролю. Також результатом є встановлення, того що методологія здійснення контрольних заходів також має похідний характер від Лімської декларації починаючи з принципів аудиту державного сектору¹ та зберігаючи наскрізний характер на всі подальші стандарти чи керівництва з їх застосування. Відмітимо особливо, що такий характер зберігається і стосовно різновидів методів контролю² та логічно відображається у переліку аудитів: фінансовому³, ефективності⁴, відповідності⁵. В свою чергу, різновиди аудитів розгорнуто за характером цілевстановлення контрольного заходу, а не за предметним характером. Це робить їх більш універсальними методологічними розробками. Що дає змогу застосовувати лише три стандарти, з їх власними субстандартами, відносно всього переліку предмету контролю⁶. Такий підхід позбавляє від розробки та впровадження значно більшої кількості окремих стандартів за кожним предметом контролю, також, універсальність в методології сприяє якості та професійності дій посадових осіб суб'єктів контролю, через доведення аудиторських навичок в питаннях загального характеру, під час контрольного заходу, до певного автоматизму, висвобождаючи час, увагу та зусилля на решті аудиторських процедур що мають безпосереднє відношення до питань законності, ефективності

та відповідності поводження об'єктом контролю з предметом контролю.

Маючи у підґрунті здійснену класифікацію досвіду INTOSAI (рис. 1) можемо провести компаративний аналіз розробленої еталонної (ідеальної) моделі з реаліями практики в нашій країні, через стан імплементації визначених рекомендацій у національну практику контролю, шляхом законодавчого закріплення, як на рівні структури вибудованої практики контролю так і на рівні методології функціонуючих суб'єктів контролю.

Під час проведення аналізу, враховуємо, що в Україні здійснюється контроль за двома видами: зовнішній та внутрішній. Рахункова палата України (далі – Рахункова палата) та Державна аудиторська служба України (далі – Держаудитслужба) є інституціями які можна віднести до такого виду контролю як – зовнішній державний фінансовий контроль. Розпорядники бюджетних коштів зобов'язані організовують та здійснювати внутрішній контроль та внутрішній аудит – що підпадає до внутрішнього виду державного фінансового контролю.

Однак досвід INTOSAI стосується лише зовнішнього виду контролю (тобто – external government auditing), а від так внутрішній вид контролю залишимо за межами цього дослідження.

Візуалізація результатів компаративного аналізу подано у таблицях 1 та 2.

Отриманні результати компаративного аналізу, щодо імплементації рекомендацій INTOSAI як на рівні (в розрізі) існуючої практики так і на рівні (в розрізі) функціонуючих суб'єктів контролю, дають нам змогу наочно побачити повноту та якість / або їх відсутність функціонуючої практики контролю, що зафіксована (формалізована) вищенаведеними законотворчими діями держави, у порівнянні до рекомендованої моделі контролю за всією її структурою. Результатом такого порівняння стане рівень співпадіння або врахування між тим чи іншим законотворчим актом що регламентує державний фінансовий контроль та рекомендаціями INTOSAI.

¹ «The ISSAI 100 - Fundamental Principles of Public-Sector Auditing draw and elaborate on INTOSAI-P 1 The Lima Declaration and provide an authoritative international frame of reference defining public-sector auditing. The full set of ISSAIs is based on these principles.» [issa100].

² Legality audit, regularity audit and performance audit [Section 4, INTOSAI-P 1].

³ ISSAI 200 – Fundamental Principles of Financial Auditing.

⁴ ISSAI 300 – Fundamental Principles of Performance Auditing.

⁵ ISSAI 400 – Fundamental Principles of Compliance Auditing.

⁶ «Предметом державного фінансового контролю є матеріальні (уречевлені) та нематеріальні (не уречевлені) цінності у формі публічних фінансів та публічних майнових ресурсів, а також публічні управлінські дії, які безпосередньо впливають на вказані ресурси під час їх формування, використання та зберігання (що буде слушно і для предмета інституту контролю).» Акцентуємо увагу, що для предметної сфери державного фінансового контролю застосовуються лише публічні ресурси, дії тощо. ... Тобто до предмета контролю державного фінансового контролю належить тільки суспільні (не приватні) ресурси, дії тощо.» (Хмельков, 2017).

Таблиця 1. Компаративний аналіз стану імплементації інституційної структури EGA Model (Institutional Framework) з національною структурою практики контролю
 Table 1. Comparative analysis of the state of implementation of the institutional structure of the EGA Model (Institutional Framework) with the national structure of control practice

The INTOSAI Framework of Professional Pronouncements (IFPP)		Імплементовано у законодавчо-методологічне забезпечення структури державного фінансового контролю						
		Імплементация у законодавство					Імплементация у власну методологію суб'єктів контролю	
		Конституція України	Кодекс 2456 ¹	Закон		Положення 43 ²	Рахункова палата	
				Закон 576 ³	Закон 2939 ⁴		Рішення 8-6 ⁵	Рішення 8-5 ⁶
Принципи (INTOSAI Principles)								
Основоположні принципи (INTOSAI Founding Principles)	INTOSAI-P 1	Подібність	Частково	Частково	Найбільша відповідність	Не встановлено	Питання цього рівня не належать до компетенції суб'єктів контролю	
Ключові принципи (INTOSAI Core Principles)	INTOSAI-P 10	Не встановлено	Не встановлено	Найбільша відповідність	Протиріччя	Протиріччя		
	INTOSAI-P 12	Не встановлено	Не встановлено	Не встановлено	Не встановлено	Не встановлено		
	INTOSAI-P 20	Не встановлено	Не встановлено	Не встановлено	Не встановлено	Не встановлено		
	INTOSAI-P 50	Не встановлено	Не встановлено	Не встановлено	Не встановлено	Не встановлено		
Організаційні вимоги (Organisational Requirements)								
Для професійної етики (Code of Ethics)	ISSAI 130	Питання цього рівня рекомендовано вирішувати на рівні суб'єкта контролю ⁷				На підзвітні	—	Не встановлено
Для контролю якості (Quality control for SAIs)	ISSAI 140					—	На підзвітні	Не встановлено
Для компетентності аудитора (Auditor Competence)	ISSAI 150					Не встановлено		Не встановлено
	GUID 1950							
	GUID 1951							

Розгляд результатів проведемо за такою ж послідовністю за якою була вище здійснена класифікація – в першу чергу, деталізуємо результати стосовно співпадіння законодавчих актів, що впроваджують та розбудовують структуру практики державного фінансового контролю в країні, з рекомендаціями INTOSAI стосовно інституційної структури моделі контролю (табл. 1). Факт співпадіння є свідченням щодо врахування той чи іншої рекомендації, щодо обсягу такого врахування, щодо яким шляхом враховано, щодо навпаки факту протиріччя. Важливо вказати, що в цій статті ми не досліджуємо причини врахування, тобто свідомо врахована та чи інша норма рекомендації чи співпадіння виникло випадково. В будь якому разі, наявність співпадінь будемо вважати позитивним результатом для практики контролю країни,

через її прагнення та наближення до ідеалу.

Як ми можемо бачити у таблиці 1, компаративний аналіз здійснювався за двома напрямками обумовленими відповідними рівнями: на рівні – «Принципи (INTOSAI Principles)», порівняння відбувалось виключно з напрямком «Імплементация у законодавство», чим обумовлено результат – «Питання цього рівня не належать до компетенції суб'єктів контролю» для напрямку «Імплементация у власну методологію суб'єктів контролю»; на рівні – «Організаційні вимоги (Organisational Requirements)», порівняння відбувалось виключно з напрямком «Імплементация у власну методологію суб'єктів контролю», чим обумовлено результат – «Питання цього рівня рекомендовано вирішувати на рівні суб'єкта контролю», для напрямку «Імплементация у законодавство».

¹ Бюджетний кодекс України.

² Закон України «Про Рахункову палату».

³ Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні».

⁴ Положення про Державну аудиторську службу України.

⁵ Правила професійної етики посадових осіб Рахункової палати.

⁶ Рекомендації з управління і контролю якості контрольних заходів, що проводяться Рахунковою палатою.

⁷ «SCOPE. 6) The purpose of ISSAI 150 is to set out the organisational requirements that a SAI shall follow in determining auditor competencies, as well as the recruitment, development, maintenance and assessment thereof.» «Organisational requirement 1.15) A SAI shall determine and document relevant competencies required for all auditors to fulfil the SAI mandate.» [ISSAI 150].

Таблиця 2. Компаративний аналіз стану імплементації структури з аудиту EGA Model (Auditing Framework) з методологічними розробками суб'єктів національної практики контролю¹²³⁴⁵⁶⁷⁸⁹¹⁰¹¹¹²¹³¹⁴¹⁵

Table 2. Comparative analysis of the state of implementation of the EGA Model (Auditing Framework) audit structure with methodological developments of subjects of national control practice

Перелік контрольних заходів в національній практиці та еталонній (ідеальній) моделі контролю та забезпечення їх методологією шляхом імплементації або власними розробками			
Різнovid контрольних заходів	Методологічні розробки INTOSAI IFPP (INTOSAI Framework of Professional Pronouncements)	Методологія суб'єктів контролю	
		Рахункова палата України ¹	Державна аудиторська служба України ²
Фінансовий аудит (Financial Audit)	ISSAI 200	Аудит 5-5 ³	Аудит 252 ⁴
	ISSAI 2000		Аудит 517 ⁵
	ISSAI 2899		Аудит 692 ⁶
	GUID 2900		Аудит 698 ⁷
			Аудит 740 ⁸
			Аудит 1017 ⁹
			Аудит 1147 ¹⁰
Аудит ефективності (Performance Audit)	ISSAI 300	Методологія відсутня але аудит ефективності здійснюється відповідно до повноважень, згідно з Законом 576	Аудит 252
	ISSAI 3000		Аудит 517
	GUID 3910		Аудит 692
	GUID 3920		Аудит 698
			Аудит 740
			Аудит 1017
			Аудит 1147
Аудит відповідності (Compliance Audit)	ISSAI 400	Відсутнє	Відсутнє
	ISSAI 4000		
	GUID 4900		
Контроль публічних закупівель (Public Procurement Audit)	Відсутнє	Відсутнє	Висновок 552 ¹¹
			Порядок 631 ¹²
			Методика 647 ¹³
			Закон 922 ¹⁴
Ревізія (Financial Revision)	Відсутнє	Відсутнє	Ревізія 550 ¹⁵

За даними таблиці 1, на рівні – «Принципи (INTOSAI Principles)», за напрямком «Імплементація у законодавство», нами встановлено будь які співпадіння лише з INTOSAI-P 1, INTOSAI-P 10, ISSAI 130 та ISSAI 140. Результати отримано у вигляді як позитивних під-

сумків: «На підґрунті» «Подібність», «Частково», «Найбільша відповідність», так і негативних: «Протиріччя». Решта, INTOSAI-P 12, INTOSAI-P 20, INTOSAI-P 50 та ISSAI 150 мають результат щодо співпадіння – «Не встановлено», Деталізуємо результати, зокрема.

¹ Методологія розроблена шляхом імплементації.

² Методологія розроблена шляхом власних розробок.

³ Методичні рекомендації з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту.

⁴ Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання.

⁵ Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту використання інформаційних технологій.

⁶ Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту державних (регіональних) цільових програм.

⁷ Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту місцевих бюджетів.

⁸ Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту інвестиційних проектів.

⁹ Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм.

¹⁰ Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування.

¹¹ Порядок заповнення форми висновку про результати моніторингу процедури закупівлі.

¹² Порядок проведення перевірок закупівель Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами.

¹³ Методика визначення автоматичних індикаторів ризиків.

¹⁴ Закон України «Про публічні закупівлі».

¹⁵ Порядок проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами.

INTOSAI-P 1. Співпадіння з положеннями цього документу встановлено, з тим чи іншим результатом, у Конституції України (1996), Бюджетному кодексі України (2010), Законі України «Про Рахункову палату» (2015), Законі України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» (1993) та Положенні про Державну аудиторську службу України (2016).

Співпадіння INTOSAI-P 1 з Конституції України має результат – «Подібність». Такий підсумок отримано через те що у цьому нормативно-правовому акті встановлено як розбіжності, так і відсутність з наведеним переліком норм визначених у INTOSAI-P1. До норм, які не існують, можна віднести, зокрема: відсутні норми відносно потреби у наявності та утворенні як державного фінансового контролю¹ так і органу контролю, відсутні норми щодо незалежності контролюючої інституції та її членів, відсутні норми впорядкування відносин з Парламентом, відсутні норми щодо права та обов'язку звітування перед суспільством та Парламентом, відсутні норми щодо закріплення основних аудиторських повноважень контролюючої інституції. До розбіжностей норм з питань контролю, між тими що встановлено Конституцією Ук-

раїни та порівняльними, можна віднести наступне: справедливий розподіл суспільного багатства та цільове спрямування видатків на загальносуспільні потреби², надання повноважень виконавчій³ та законодавчій⁴ гілкам влади щодо здійснення виконання⁵ та контролю⁶ Державного бюджету, надаються повноваження на проведення фінансової політики в державі⁷, визначається контролююча інституція Державного бюджету від Парламенту⁸ та її предметна сфера з механізмом призначення її членів⁹.

Співпадіння INTOSAI-P 1 з Бюджетним кодексом України має результат – «Частково». Такий підсумок отримано через те що у цьому нормативно-правовому акті встановлено лише деякі співпадіння з наведеним переліком норм визначених у INTOSAI-P1. До норм які враховані, повністю або частково, можна віднести, зокрема: визначається мета контролю¹⁰, частково визначає структуру або модель державного фінансового контролю хоча б у бюджетній сфері (тобто для публічних фінансів, а не для всього предмету контролю (без суспільного майна)) однак без чіткого поділу на зовнішній та внутрішній поділ контролю¹¹, визначає повноваження, стосовно предметної сфери для інституцій контролю

¹ Примітка: Хоча так дослівно INTOSAI-P1 не вказує про потрібність контролю, як певної системи чи діяльності, але так можна вважати через вказівку щодо утворення органу контролю. Однак не можна не відмітити той факт, що в Конституції України є норма про обов'язок кожному виконувати свої фінансові зобов'язання - «Стаття 67. Кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом.» [Конституція України], а от норми про контроль за публічними фінансами, тобто за коштами суспільства, акумульованими за рахунок тих самих фінансових платежів до бюджетів та фондів – відсутній.

² «Бюджетна система України будується на засадах справедливого і неупередженого розподілу суспільного багатства між громадянами і територіальними громадами.» «Виключно законом про Державний бюджет України визначаються будь-які видатки держави на загальносуспільні потреби, розмір і цільове спрямування цих видатків.» [ст.19 Конституції України].

³ «Кабінет Міністрів України є вищим органом у системі органів виконавчої влади.» [Конституція України].

⁴ «Єдиним органом законодавчої влади в Україні є парламент - Верховна Рада України.» [ст. 75 Конституції України].

⁵ «Кабінет міністрів України ... забезпечує виконання затвердженого Верховною Радою України Державного бюджету України ...» [п. 6 ст. 116 Конституції України].

⁶ «До повноважень Верховної Ради України належить: ... затвердження Державного бюджету України та внесення змін до нього, контроль за виконанням Державного бюджету України, прийняття рішення щодо звіту про його виконання.» [п.4 ст. 85 Конституції України].

⁷ «Кабінет міністрів України: ... забезпечує проведення фінансової ... політики» [п. 3 ст. 116 Конституції України].

⁸ «Контроль від імені Верховної Ради України за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використання здійснює Рахункова палата. Організація, повноваження і порядок діяльності Рахункової палати визначаються законом.» [ст. 98 Конституції України].

⁹ «До повноважень Верховної Ради України належить: ... призначення на посади та звільнення з посад Голови та інших членів Рахункової палати;» [п.16 ст. 85 Конституції України].

¹⁰ «Контроль за дотриманням бюджетного законодавства спрямований на забезпечення ефективного і результативного управління бюджетними коштами та здійснюється на всіх стадіях бюджетного процесу його учасниками відповідно до цього Кодексу та іншого законодавства, а також забезпечує: 1) оцінку управління бюджетними коштами (включаючи проведення державного фінансового аудиту); 2) правильність ведення бухгалтерського обліку та достовірність фінансової і бюджетної звітності; 3) досягнення економії бюджетних коштів, їх цільового використання, ефективності і результативності в діяльності розпорядників бюджетних коштів шляхом прийняття обґрунтованих управлінських рішень; 4) проведення аналізу та оцінки стану фінансової і господарської діяльності розпорядників бюджетних коштів; 5) запобігання порушенням бюджетного законодавства та забезпечення інтересів держави і територіальних громад у процесі управління об'єктами державної та комунальної власності; 6) обґрунтованість планування надходжень і витрат бюджету.» [ст. 26 Бюджетного кодексу України].

¹¹ «Контроль за дотриманням бюджетного законодавства спрямований на забезпечення ефективного і результативного управління бюджетними коштами та здійснюється на всіх стадіях бюджетного процесу його учасниками...», «Контроль від імені Верховної Ради України за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використання здійснює Рахункова палата. Діяльність центральних органів виконавчої влади, які забезпечують

країни^{1,2,3}, визначає⁴ контроль за надходженнями коштів Державного бюджету⁵, встановлює ієрархію між видами контролю⁶, визначено один із різновидів методу контролю та його мету⁷, визначаються заходи щодо відповідальності⁸, за порушення⁹ з предметом контролю визначає предметом контролю використання коштів державного бюджету та місцевих бюджетів¹⁰.

Співпадіння INTOSAI-P 1 з Законом України «Про Рахункову палату» має також результат – «Частково». Такий підсумок отримано через те що у цьому нормативно-правовому акті встановлено деякі співпадіння з наведеним переліком норм визначених у INTOSAI-P1. Закон дублює норми вказані у Конституції та Бюджетному кодексі, стосовно цієї контролюючої інституції, а від так дублюються і співпадіння. Повторювати їх недоречно.

Співпадіння INTOSAI-P 1 з Законом України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» має результат – «Найбільша відповідність». Такий підсумок отримано через те, що у цьому нормативно-правовому акті встановлено най-

більша кількість співпадінь з наведеним переліком норм визначених у INTOSAI-P1. До головного співпадіння, яке і пояснює отриманий результат, можна віднести – як головною метою Лімської декларації є заклик до незалежного державного аудиту¹¹ так і преамбула вказаного Закону визначає – «Цей Закон визначає правові та організаційні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» (1993). А далі в ньому міститься перелік цілей та проблематики з питань діяльності лише контролюючої інституції¹², що вже робить його не тільки подібним до порівняльній рекомендації¹³ та навіть схожим за переліком питань з діяльності іншої контролюючої інституції країни¹⁴.

INTOSAI-P 10. Співпадіння з положеннями цього документу встановлено, з тим чи іншим результатом, у Законі України «Про Рахункову палату», Законі України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» та Положенні про Державну аудиторську службу України. Співпадіння з положеннями цього документу встановлено, з результатом від найбільш позитив-

проведення державної політики у сфері контролю за дотриманням бюджетного законодавства (у межах їх повноважень, встановлених цим Кодексом та іншими нормативно-правовими актами), спрямовується, координується та контролюється Кабінетом Міністрів України.», «Розпорядники бюджетних коштів в особі їх керівників організовують внутрішній контроль і внутрішній аудит та забезпечують їх здійснення у своїх установах і на підприємствах, в установах та організаціях, що належать до сфери управління таких розпорядників бюджетних коштів.» [ст. 26 Бюджетного кодексу України].

¹ «Стаття 110. Повноваження Рахункової палати з контролю за дотриманням бюджетного законодавства» [Бюджетний кодекс України].

² «Стаття 113. Повноваження органів державного фінансового контролю з контролю за дотриманням бюджетного законодавства» [Бюджетний кодекс України].

³ Примітка: прямо не вказуючи на Державну аудиторську службу України [Бюджетний кодекс України].

⁴ Примітка: точніше буде сказати – повторює конституційну норму.

⁵ «1. До повноважень Рахункової палати належить здійснення контролю за надходженням та використанням коштів Державного бюджету України...» [ст. 110 Бюджетного кодексу України].

⁶ «До повноважень органів державного фінансового контролю з контролю за дотриманням бюджетного законодавства належить здійснення контролю за: ... б) станом внутрішнього контролю та внутрішнього аудита у розпорядників бюджетних коштів.» [ст. 113 Бюджетного кодексу України].

⁷ «До повноважень органів державного фінансового контролю з контролю за дотриманням бюджетного законодавства належить здійснення контролю за: 1) цільовим, ефективним та результативним використанням коштів державного бюджету та місцевих бюджетів (включаючи проведення державного фінансового аудита);» [ст. 113 Бюджетного кодексу України].

⁸ «Глава 18. Відповідальність та заходи впливу за вчинені порушення бюджетного законодавства» [Бюджетний кодекс України].

⁹ Примітка: в статті 116 Бюджетного кодексу, наведено вичерпний перелік бюджетного законодавства. Однак до порушень не віднесено ні «неефективне», ні «нераціональне», ні «неекономічне» поводження з публічними фінансами країни.

¹⁰ «До повноважень органів державного фінансового контролю з контролю за дотриманням бюджетного законодавства належить здійснення контролю за: 1) цільовим, ефективним та результативним використанням коштів державного бюджету та місцевих бюджетів...» [ст. 113 Бюджетного кодексу України].

¹¹ «The chief aim of the Lima Declaration is to call for independent government auditing.» [Foreword, INTOSAI-P1].

¹² Примітка: до певних співпадіння можна встановити, досліджуючи зміст статей 1-11 [Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні»].

¹³ «The success of the declaration is above all due to the fact that it contains a comprehensive list of all goals and issues relating to government auditing, while simultaneously remaining remarkably significant and concise, making it easy to use, with its clear language ensuring that focus does not wander away from the main elements.» [Foreword, INTOSAI-P1].

¹⁴ Примітка: структура питань контролюючої інституції від Уряду має схожість до структури питань контролюючої інституції від Парламенту країни [Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні»; Закон України «Про Рахункову палату»].

ного, за рахунком цього дослідження, – «Найбільша відповідність» до негативного результату – «Протиріччя». INTOSAI-P 10 визначає вісім принципів незалежності контролюючої інституції, які слугують певним ідеалом¹ з незалежності. При цьому визначається що контролюючі інституції, як державні інституції не можуть мати абсолютно² незалежності та на сьогодні не існує контролюючої інституції яка б відповідала всім принципам, тобто повністю незалежної інституції³. Головним недоліком є те що Принцип 1⁴ та супровідні рекомендації до нього нереалізовані країною.

Співпадіння INTOSAI-P 10 з Законом України «Про Рахункову палату» має також результат – «Найбільша відповідність». Такий підсумок отримано через те що у цьому нормативно-правовому акті встановлено найбільша кількість співпадінь з наведеним переліком норм визначених у INTOSAI-P10. В тій чи іншій мірі застосовуються принципи 2-8⁵. Що дає підґрунтя вважати Рахункову палату найбільш незалежною контролюючою інституцією країни.

Співпадіння INTOSAI-P 10 з Законом України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» та з Положенням про Державну аудиторську службу України має результат – «Протиріччя».

З причин того що обидва нормативно-правових акти регламентують діяльність Держаудитслужби⁶, доречно і в контексті співпадіння їх розглядати разом. Такий підсумок отримано через те що не можна вважати незалежним контролюючу інституцію, якщо вона має підконтрольність об'єкту контролю⁷. Підконтрольність суб'єкта контролю об'єкту контролю це не те саме що відсутність абсолютно незалежності у контролюючої інституції як інституції створеної державою. Це можна охарактеризувати як абсолютна залежність. Це прямо протирічить не тільки вимогам INTOSAI-P 10, й причинам та логіки, що сприяли та спонукали прийняттю та впровадженню Мексиканської декларації про незалежність вищих органів фінансового контролю (Mexico Declaration on SAI Independence). Навіть якщо не було б такої залежності, нажаль Держаудитслужба і так не відповідає в тій чи іншій мірі більшості Принципам, а саме: 2,3,5,6,8⁸.

На рівні – «Організаційні вимоги (Organisational Requirements)», за напрямком «Імплементация у власну методологію суб'єктів контролю», за даними Таблиці 1, нами встановлено позитивне співпадіння лише з ISSAI 130 та ISSAI 140. Співпадіння з положеннями цих документів⁹ встановлено з позитивним

¹ «Whereas application provisions included herein serve to illustrate the principles and are considered to be ideal for an independent SAI.» [Preamble, INTOSAI-P 10].

² «Whereas the Lima Declaration recognizes that state institutions cannot be absolutely independent, it further recognizes that SAIs should have the functional and organizational independence required to carry out their mandate.» [Preamble, INTOSAI-P 10].

³ «It is recognized that at present no SAI meets all of these implementation provisions and therefore other best practices for achieving independence are presented in the accompanying guidelines.» [Preamble, INTOSAI-P 10].

⁴ «PRINCIPLE 1 The existence of an appropriate and effective constitutional/statutory/legal framework and of de facto application provisions of this framework». Legislation that spells out, in detail, the extent of SAI independence is required. [PRINCIPLE 1, INTOSAI-P 10].

⁵ Примітка: порівнюємо принципи 2-8 та супровідні рекомендації до них з: пунктом 3 статті 3; статтею 5; пунктами 3 та 4 статті 7; статтею 8; статтею 20; статтею 24; розділом IV та V вказаного Закону [INTOSAI-P 10; Закон України «Про Рахункову палату»].

⁶ Примітка: встановлено не тільки відсутність назви контролюючої інституції у Законі 2939 (на сьогодні це – Держаудитслужба), встановлено також і відсутність посилань Положення 43 на Закон 2939. Однак, якщо ми дослідимо норми цих актів, то отримаємо право вважати на такі висновки. Як приклад для підґрунтя: абзац 1 статті 1 «Здійснення державного фінансового контролю забезпечує центральний орган виконавчої влади, уповноважений Кабінетом Міністрів України на реалізацію державної політики у сфері державного фінансового контролю (далі – орган державного фінансового контролю). ...[Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні»]; «пункт 1. «Державна аудиторська служба України (Держаудитслужба) є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів та який реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю.» [Положення про Державну аудиторську службу України].

⁷ «Державна аудиторська служба України (Держаудитслужба) є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів та який реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю.» [п.1 Положення про Державну аудиторську службу України].

⁸ Примітка: порівнюємо принципи 2,3,5,6,8 та супровідні рекомендації до них з Законом 2939 та Положенням 43. Зокрема звертає увагу, що Держаудитслужба не розробляє власної методології (як то передбачає Принцип 3), а керується методологією встановленою Кабінетом міністрів – «Порядок проведення органом державного фінансового контролю державного фінансового аудиту, інспектування установаються Кабінетом Міністрів України». Крім того контролююча інституція не має ані права ані обов'язку звітування (як то передбачає Принцип 5), чим вона користується та спричиняє труднощі суспільству у отриманні інформації стосовно її результатів діяльності. [INTOSAI-P 10; Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні», Положення про Державну аудиторську службу України]; .

⁹ Примітка: як рекомендації з угруповання – «Організаційні вимоги» (Organisational Requirements), тому їх деталізація отриманого результату розглядаються разом.

результатом – «На підґрунті». Одна з контролюючих інституцій країни – Рахункова палата застосувала ISSAI 130 та ISSAI 140 задля власних методологічних розробок¹. Стосовно ISSAI 150, GUID 1950 та GUID 1951, то співпадіння з положеннями цих документів, по кожній інституції, має негативний результат – «Не встановлено»².

Підсумуємо цей етап дослідження проміжним результатом, яким є встановлення недоліків існуючої практики контролю в країні на абстрактному, інституційному та системному рівнях.

На абстрактному рівні маємо підґрунтя стверджувати, що – контрольна функція фінансів в Україні реалізується хаотично через те що здійснюється двома гілками влади: законодавчою та виконавчою, без будь якого узгодження стосовно кінцевої мети. Така реалізація контрольної функції фінансів руйнує та нівелює зусилля розподільчої функції фінансів через те що з акумулюванні публічні фінанси у дохідній частині бюджетів та фондів використовуються з високим рівнем безконтрольності.

На інституційному рівні маємо підґрунтя стверджувати, що – практика фінансового контролю в країні не відповідає інституційній структурі ідеальної моделі контролю (тобто EGA Model). Інституційний дизайн складено мозаїчно та хаотично. Задля розбудови практики контролю країни було використано лише окремі елементи з еталонного (ідеального) зразку моделі контролю. Формалізація інституту контролю країни відбувається декількома паралельними шляхами за допомогою декілька регуляторних актів, тобто формалізується без системоутворюючого норма-

тивно-правового акту³, і при відсутності конституційної норми стосовно необхідної наявності державного фінансового контролю. Можна сказати що інститут контролю будують дві з трьох гілок влади одночасно і паралельно. Виходить так що практика контролю яка існує в країні це контроль від органів створення та для їх цілей – тобто по суті це забезпечення реалізації конституційних повноважень Уряду⁴ та Парламенту⁵, а не забезпечення захисту публічних ресурсів які повинні бути предметом контролю⁶. Тобто можна сказати що побудовано дві конкуруючих практики контролю, які не мають нічого спільного та замість доповнення дублюють один одного. Результатом є відсутність дієвої моделі контролю⁷, в наслідок чого інститут контролю частково знецінює роботу інституту фіска, через майже безконтрольне використання публічних фінансів, які є предметом контролю, як це парадоксально не виглядає через наявність дублювання в предметі контролю.

На системному рівні маємо підґрунтя стверджувати, що в Україні не існує моделі контролю як системи державного фінансового контролю. Також відсутній не тільки єдиний документ в якому перераховані вимоги до моделі контролю як до системи контролю, а взагалі відсутнє законодавство з державного фінансового контролю, окрім одного згадування⁸, що робить ілюзорне враження що цей закон (Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні») є «Magna Carta of government auditing» для національної системи державного фінансового контролю. Існує утворення та функціонування двох кон-

¹ Примітка: мається на увазі Рішення 8-6 та Рішення 8-5;

² Примітка: Потрібно вказати на існування певної кадрової вимоги, законодавчо визначеної, а саме: стаття 19 Закону України «Про Рахункову палату» – встановлює вимоги до члена Рахункової палати [зу рп]. Однак, факт, щодо наявності кадрової вимоги для окремої категорії посадовця контролюючої інституції, не можна вважати схожим підходом з кадрової політики інституції, як то пропонує ISSAI 150 – «SCOPE. 8) The IFPP includes many pronouncements, which refer to the concept of auditor competence. ISSAI 150 brings together all such references at the level of the organisational requirements in the IFPP.» [ISSAI150].

³ Примітка: вочевидь що і логіка наукового пошуку (Хмельков, 2012) і логіка практики (у ставленні INTOSAI до INTOSAI-P1 як до Великої Хартії державного аудиту (The Magna Carta of government auditing)), сходиться на необхідності наявності для розбудови дієвого інституту контролю в країні розробки та прийняття системоутворюючого документу.

⁴ Примітка: вище було розглянута ця конституційна норма.

⁵ Примітка: вище було розглянута ця конституційна норма.

⁶ Примітка: визначена «предмет контролю» вже наведено у праці.

⁷ Примітка: Автор про це наводив розрахунки (Хмельков, 2019b; 2021). Також про таке становище щодо результативності контролю в країні наочно свідчать звіти контролюючих інституцій, офіційно оприлюднені на власних сайтах. Звергаємо увагу, що при вивченні результативності потрібно чітко визначати період за який отримано результат, так як деяка річна звітність включає в себе декілька років.

⁸ Преамбула «Цей Закон визначає правові та організаційні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні.» [Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні»]. Це робить його схожим на системоутворюючий нормативно-правовий акт для розбудови системи державного фінансового контролю в країні. Однак крім преамбули далі за змістом, ми не знаходимо ознак формування системи, а лише визначаються питання суб'єкта контролю.

тролюючих інституцій які підпадають під порівняння їх з образом вищого органу контролю¹ (тобто – SAI або Supreme Audit Institution) який формує нам Міжнародна організація вищих органів аудиту (тобто – INTOSAI або International Organization of Supreme Audit Institutions). І це не зважаючи на те що членство України в INTOSAI забезпечує лише одна інституція² яка є відповідальною і за зобов'язаннями³ і за ефективним використанням потенційних можливостей⁴. Такими інституціями на сьогодні є: Рахункова палата України (далі – Рахункова палата) та Державна аудиторська служба України (далі – Держаудитслужба). Вказані інституції жодним чином не координують свою діяльність, що підтверджує вище зроблене завваження щодо двохмодельного стану контролю в країні та його безсистемного характеру розбудови. Існуюче доповнення, один одного, яке ми зустрічаємо у предметній сфері, і тим самим формується майже вичерпний перелік предмету контролю і в першу чергу щодо обсягу публічних фінансів⁵, вважаємо – випадковістю, про що і свідчить встановлене дублювання. Ознайомившись з шляхами утворення вказаних інституцій ще раз отримуємо підтвердження що інституції створено для

власної мети той чи іншої гілки влади. Наприклад:

– зовсім не зрозуміло роль та місце Рахункової палати у «системі» державного фінансового контролю країни – здається ця інституція не належить до структурного елементу державного фінансового контролю країни, якщо будемо брати ту модель контролю яка задекларована, визначена та формалізована в країні^{6,7}. Рахункова палата в Конституції України визначено не як орган державного фінансового контролю країни, а як орган контролю від законодавчої гілки влади⁸. На нашу думку Рахункова палата є засобом та інструментом реалізації конституційних повноважень Парламенту країни⁹. Виходить так що Верховна рада України як орган законодавчої влади¹⁰ реалізував власні повноваження з контролю за виконанням Державного бюджету України шляхом утворення власного органу контролю (власної контролюючої інституції) – Рахункову палату. Тобто з власною метою контролю, а від так і з власними цілями контролю.

– стосовно Держаудитслужби, то як суб'єкт контролю ця інституція не тільки не має незалежності що є фактом невідповідності стандарту до контролюючої інституції

¹ «A Supreme Audit Institution (SAI) is a public body of a state or supranational organization which, however designated, constituted or organized, exercises, by virtue of law, or other formal action of the state or the supranational organization, the highest public auditing function of that state or supranational organization in an independent manner, with or without jurisdictional competence.» [https://www.intosai.org/about-us/overview].

² https://www.intosai.org/about-us/members/full-members.

³ «... Рахункова палата є повноправним членом INTOSAI з 1998 року та є відповідальною за виконання зобов'язань, які випливають із її членства в цій організації, про що також зазначено в постанові Кабінету Міністрів України від 13 вересня 2002 р. № 1371 «Про порядок участі центральних органів виконавчої влади у діяльності міжнародних організацій, членом яких є Україна» ...». [Співпраця Рахункової палати з INTOSAI, https://tr.gov.ua/INTOS/INTOSAI/?id=129].

⁴ «... 3. Центральні органи виконавчої влади, які беруть участь у діяльності міжнародних організацій, зобов'язані: ефективно використовувати потенційні можливості зазначених організацій з метою зміцнення національної безпеки України, забезпечення її політичних, соціально-економічних та екологічних інтересів, прискорення економічних реформ; ...» [Постанова КМУ «Про порядок участі центральних органів виконавчої влади у діяльності міжнародних організацій, членом яких є Україна»].

⁵ За компетенціями двох функціонуючих агентів інституту контролю, у предметній сфері, сформовано майже вичерпний перелік предмету контролю в частині публічних фінансів, який відповідає формулі $TSC_{PF}^Y = PF_R \times 2$ де: TSC_{PF}^Y — обсяг предмету контролю за відповідний звітний період; Y – фінансовий період за відповідний рік; PF_R — вартісний вираз Публічних фінансів України (вартісний вираз яких розраховується за формулою: $PF_R^* = R_{CB}^* + E_{SIC}$ де: PF_R^* — вартісний вираз Публічних фінансів; R_{CB}^* — дохідна частина Зведеного бюджету України; E_{SIC} — надходження коштів Єдиного внеску. (Хмельков, 2019b). Однак відбувається дублювання в контролі видаткової частини державного бюджету [Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні»; ЗУ «Про Рахункову палату»] і таким чином загальний обсяг предмету контролю який повинні охопити дві контролюючі інституції фактично є – $TSC_{PF}^Y \times 1,5$.

⁶ «Цей Закон визначає правові та організаційні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні.» [Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні»].

⁷ «Здійснення державного фінансового контролю забезпечує центральний орган виконавчої влади, уповноважений Кабінетом Міністрів України на реалізацію державної політики у сфері державного фінансового контролю (далі - орган державного фінансового контролю).» [ст.1 Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні»].

⁸ «Контроль від імені Верховної Ради України за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використання здійснює Рахункова палата. Організація, повноваження і порядок діяльності Рахункової палати визначаються законом.» [ст. 98, Конституції України].

⁹ «Затвердження Державного бюджету України та внесення змін до нього, контроль за виконанням Державного бюджету України, прийняття рішення щодо звіту про його виконання» [п. 4 ст. 85 Конституції України].

¹⁰ «Єдиним органом законодавчої влади в Україні є парламент - Верховна Рада України.» [ст.75 Конституції України].

INTOSAI¹ але і має підпорядкування об'єкту контролю². Тобто суб'єкт контролю підпорядковується об'єкту контролю – і яку якість контролю можна очікувати від такої моделі контролю? Чим це не факт що і цей суб'єкт контролю діє не в інтересах суспільства а лише в інтересах окремої гілки влади в даному випадку виконавчої гілки влади.

Виникає питання, наскільки власні цілі органу створення та органу контролю будуть слугувати загальним цілям державного фінансового контролю країни, які пред'являє, очікує на досягнення та оплачує суспільство.

Вважаємо, що існуюча результативність щодо здійснених контрольних повноважень та стан справ з відшкодуванням – все це є наслідками вищевказаних причин.

Продовжимо розгляд результатів компаративного аналізу – деталізуємо підсумки імплементації рекомендацій INTOSAI з аудиту (Auditing Framework) в методологічні розробки суб'єктів національної практики контролю (табл. 2).

Як ми можемо бачити з таблиці 2, нами було проведено компаративний аналіз за різновидами контрольних заходів, які стали певним угрупованням методик зі: «Фінансового аудиту (Financial Audit)»; «Аудиту ефективності (Performance Audit)», «Аудиту відповідності (Compliance Audit)»; «Контролю публічних закупівель (Public Procurement Audit)» та «Ревізії (Financial Revision)». Потрібно зауважити, що існує певна складність порівняння імплементації, яка полягає у тому що тільки один суб'єкт контролю має обов'язок³ стосовно імплементації наднаціонального досвіду у власну практику. Однак, в межах предмету дослідження в цій статті, доцільно встановити порівняння між національною та наднаціональною практикою контролю, тобто між національними суб'єктами контролю та наднаціональною інституцією – як існуючих різновидів методів контролю так і забезпеченість їх методологією. В даному ви-

падку це буде питанням не стільки – встановлення факту імплементації а в більшій мірі – встановлення факту наявності відповідної методології. Крім того, нами не зустрічалася заборона ділитися отриманим наднаціональним досвідом між національними суб'єктами контролю. Навпаки, в своєму дослідженні ми користуємося та підтримуємо підхід до інформації встановлений⁴ INTOSAI.

Результати аналізу отримано за двома напрямками: за напрямком порівнянням між існуючими різновидами контрольних заходів та за напрямком забезпечення методологією їх.

Результати за напрямком порівнянням між існуючими різновидами контрольних заходів, отримано у вигляді підсумків – що вказують на певні розбіжності з боку розглянутих практик. Деталізуємо підсумки, а саме: такий різновид контрольного заходу як – «Аудит відповідності (Compliance Audit)» – не застосовується в національній практиці. І навпаки, в досвіді наднаціональної практики відсутні такі різновиди контрольних заходів, як «Контроль публічних закупівель (Public Procurement Audit)» та «Ревізія (Financial Revision)». Такий підхід до обмеження різновидів контролю, з боку наднаціональної моделі контролю, трьома контрольними заходами⁵, вказує на більш універсальний характер який полягає у тому що – різновиди аудитів розгорнуто за характером цілевстановлення контрольних заходів, а не за предметним характером, про що ми вже вище зазначали. Визначена універсальність контрольних заходів, дозволяє впроваджувати автоматично подальшу універсальність до застосування цього різновиду контролю відносно: предмету контролю, об'єкту контролю, форм контролю, способам, прийомам та інструментарію контролю.

Результати за напрямком забезпечення методологією різновидів контрольних заходів, отримано у вигляді підсумків: як позитивних підсумків – різновид контрольного за-

¹ The chief aim of the Lima Declaration is to call for independent government auditing. A Supreme Audit Institution which cannot live up to this demand does not come up to standard. [Foreword, INTOSAI-P 1].

² Примітка: Всього через три роки, 3 листопада 2019 року, суб'єкт державного фінансового контролю (в особі – Держаудитслужба України) знов втратив незалежність та став підпорядковуватися об'єкту контролю (в особі – Мінфін України), а саме: Постановою КМУ № 922 «Про внесення змін до деяких постанов Кабінету Міністрів України», було внесено ряд змін у нормативно-правові акти які регламентують функціонування Держаудитслужби України, стосовно повернення до попереднього підпорядкування – «...«спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України ...» замінити словами «спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів ...»». На сьогоднішнє таке становище зберігається: «Державна аудиторська служба України (Держаудитслужба) є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів та який реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю.» [Постанова КМУ «Про внесення змін до деяких постанов Кабінету Міністрів України»; Положення про Державну аудиторську службу України].

³ Дивись примітки стосовно участі Рахункової палати в міжнародних інституціях.

⁴ «INTOSAI's role is captured in its motto, "Mutual Experience Benefits All".» [https://www.intosai.org/documents/open-access].

⁵ Примітка: за даними Таблиці 2 це є: «Фінансовий аудит (Financial Audit)», «Аудит ефективності (Performance Audit)» та «Аудит відповідності (Compliance Audit)».

ходу забезпечено методологією; як частково позитивних підсумків – різновид контрольного заходу забезпечено методологією яка дублюється; як частково негативних підсумків – різновид контрольного заходу методологією не забезпечено, але контрольних заходів є в практиці та здійснюється; як негативних підсумків – різновид контрольного заходу відсутній в практиці контролю та відповідно і методологією не забезпечений. Деталізуємо підсумки, а саме:

– позитивний підсумок стосується таких різновидів контролю: як – «Фінансовий аудит (Financial Audit)». Обидва суб'єкту контролю мають методологію для вказаного заходу контролю. Розробка методології відбувалася за двома шляхами: Рахункова палата шляхом імплементації наднаціонального досвіду, Держаудитслужба шляхом власної¹ розробки; як – «Контроль публічних закупівель (Public Procurement Audit)». Держаудитслужба має методологію для вказаного заходу контролю. Шлях розробки – власний; як – «Ревізія (Financial Revision)». Держаудитслужба має методологію для вказаного заходу контролю. Шлях розробки – власний.

– частково позитивний підсумок стосується

такого різновиду контролю як – «Аудит ефективності (Performance Audit)». Держаудитслужба застосовує, до вказаного контрольного заходу, ту саму методологію що і до «Фінансовий аудит (Financial Audit)». Цілевстановлення кожного контрольного заходу передбачає – «законність та ефективність»². Крім того, статистична форма звітності також єдина³.

– частково негативний підсумок стосується такого різновиду контролю як – «Аудит ефективності (Performance Audit)». Рахункова палата не має методології на вказаний різновид контролю, але заходів здійснюється. Рахункова палата не застосувала ані шлях імплементації наднаціонального досвіду, ані шлях власної розробки для наявності методології на різновид контролю. Обрано інший шлях – здійснювати заходів без будь якої методології, спираючись лише на наявність повноважень⁴. Крім того, дивує результативність Рахункової палати за структурою заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) – метод контролю який не має методології здійснення, має більше ніж десятикратну перевагу над методом який навпаки має⁵.

– негативний підсумок стосується та

¹ Зауважимо: під «власною розробкою» у випадку Держаудитслужби ми будемо розуміти затвердження методик або Урядом країни, або Міністерством, або окремою статтею в відповідному законі.

² Наприклад: Аудит 252 – «...це вид державного фінансового аудиту, що полягає у перевірці та аналізі стану справ щодо законного та ефективного використання державних та/або комунальних коштів і майна, інших активів держави,...» [Постанова КМУ «Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання»]; Аудит 1147 – «...вид державного фінансового аудиту, спрямований на проведення аналізу і перевірки законності та ефективності використання коштів Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування,...» (Постанова КМУ «Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування»); Аудит 517 – «...вид державного фінансового аудиту, спрямований на проведення перевірки (дослідження) та аналізу (оцінки) законності та ефективності використання публічних коштів та інших активів розпорядниками бюджетних коштів, державними цільовими фондами, фондами загальнообов'язкового державного соціального страхування, суб'єктами господарювання державної та комунальної власності для впровадження та використання інформаційних технологій,...» (Постанова КМУ «Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту використання інформаційних технологій»); Аудит 740 – «...вид державного фінансового аудиту, спрямований на проведення аналізу і перевірки законності та ефективності реалізації інвестиційних проектів об'єктами аудиту,...»]; Аудит 698 – «вид державного фінансового аудиту, спрямований на проведення аналізу та перевірки законності та ефективності управління і використання коштів державного та місцевих бюджетів під час виконання бюджетних програм, досягнення економії бюджетних коштів та їх цільового використання, досягнення результативних показників бюджетних програм,...» (Постанова КМУ «Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм»); Аудит 692 – «...вид державного фінансового аудиту, що спрямований на проведення аналізу і перевірки законності та ефективності розроблення і виконання державних (регіональних) цільових програм...» (Постанова КМУ «Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту державних (регіональних) цільових програм»).

³ Примітка: йдеться мова про Форму № 3-кр «Звіт про результати діяльності Держаудитслужби, її міжрегіональних територіальних органів (аудит)».

⁴ «... 4. Аудит ефективності передбачає встановлення фактичного стану справ та надання оцінки щодо своєчасності і повноти бюджетних надходжень, продуктивності, результативності, економності використання бюджетних коштів їх розпорядниками та одержувачами, законності, своєчасності і повноти прийняття управлінських рішень учасниками бюджетного процесу, стану внутрішнього контролю розпорядників бюджетних коштів....» [ст. 4 Закон України «Про Рахункову палату України»].

⁵ Наприклад: За даними Звіту Рахункової палати за 2021 рік: проведено 63 заходи державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту), за підсумками яких затверджено/схвалено звіти (висновки), а саме: 4 висновки щодо

кого різновиду контролю як – «Аудит відповідності (Compliance Audit)». Вказаний різновид контрольного заходу відсутній в практиці контролю і Держаудитслужби і Рахункової палати. А від так відсутня і методологія.

Підсумуємо цей етап дослідження проміжним результатом, яким є встановлення як недоліків так і позитивних моментів.

До позитивних моментів в повній мірі можна віднести те, що отримані та згруповані у таблицю 2 данні ілюструють більш позитивний результат ніж данні у таблиці 1 – тобто імплементація досвіду та власна методологія контрольних заходів мають більш розвинутий характер в порівнянні з інституційною структурою практики контролю в країні. Також позитивним є те що більшість результатів за напрямком забезпечення методологією різновидів контрольних заходів, отримано у вигляді підсумків: як позитивних підсумків так і частково позитивних підсумків.

До недоліків віднесемо декілька моментів: перш за все це – відсутність універсального характеру який полягає у тому що – різновиди аудитів розгорнуто за характером цілевстановлення контрольного заходу, а не за предметним характером, що в свою чергу призвело до відсутності обмеження різновидів контролю з боку національної моделі контролю, трьома контрольними заходами¹. Ще одним недоліком є – наявність в національній практиці здійсненні повноважень без належної методології, тобто по суті без алгоритму проведення контрольного заходу. Також недоліком потрібно вважати – неефективне використання всіх потенційних можливостей членства країни в INTOSAI, в даному випадку низький рівень імплементації IFPP щодо контрольних заходів в національну практику². До речі таке становище з неефективним використанням потенційних можливостей від участі у діяльності міжнародних організацій є порушенням вимог чинного законодавства³ та недотримання власних принципів⁴.

Проміжним результатом проведеного

компаративного аналізу у статті, що полягав у тестуванні практики здійснення державного фінансового контролю в Україні на відповідність еталонної (ідеальної) моделі, стало встановлення невідповідності досліджуваної практиці розробленому еталону – в Україні побудована квазімодель інституту фінансового контролю.

Висновки. Головним результатом здійсненого наукового пошуку є запропонований вперше метод інституційного тестування, як частина методологічної бази інституційного аналізу, що складається з двох кроків: на першому кроці здійснюється створення на абстрактному рівні еталонної (ідеальної) моделі – EGA Model, а на другому кроці проводиться компаративний аналіз сформованої моделі із реальною практикою державного фінансового контролю, що сформувалась в Україні, тобто тестування практики на відповідність еталонній моделі. Застосування розробленого методу дає змогу об'єктивно визначити вади практики контролю та окреслити напрямки їх усунення.

Досягнення головного результату обумовило отримання низки наступних висновків:

1) по-перше, підтвердження можливості ставлення до рекомендацій INTOSAI, у вигляді: принципів (INTOSAI Principles), стандартів (INTOSAI Standards) та керівництва з застосування стандартів (INTOSAI Guidance), як до зразку моделі контролю. Такий погляд на досвід INTOSAI дав нам змогу запропонувати власний інституційний дизайн еталонного (ідеального) зразку моделі контролю (далі – EGA Model) в розрізі її структури;

2) по-друге, проведення компаративного аналізу існуючої практики державного фінансового контролю в Україні на предмет її відповідності вказаному еталону (результат наочно відображено у Таблиці 1) та отримання у підсумку аналізу, висновку стосовно встановлення недоліків існуючої практик контролю в країні на абстрактному, інституційному та системну рівнях: – на абстракт-

виконання Державного бюджету України та 1 експертиза проекту закону про державний бюджет, 44 аудити ефективності, 4 фінансові аудити, 8 аналізів та 2 спільні звіти про результати міжнародного та паралельного аудитів. [Звіт Рахункової палати за 2021 рік].

¹ Примітка: за даними Таблиці 2 це є: «Фінансовий аудит (Financial Audit)», «Аудит ефективності (Performance Audit)» та «Аудит відповідності (Compliance Audit)».

² Примітка: на сьогодні встановлено одиничний факт імплементації, за даними Таблиці 2 це є: Аудит 5-5.

³ «... 3. Центральні органи виконавчої влади, які беруть участь у діяльності міжнародних організацій, зобов'язані ефективно використовувати потенційні можливості зазначених організацій з метою зміцнення національної безпеки України, забезпечення її політичних, соціально-економічних та екологічних інтересів, прискорення економічних реформ; ...» [Постанова КМУ «Про порядок участі центральних органів виконавчої влади у діяльності міжнародних організацій, членом яких є Україна»].

⁴ «Рахункова палата застосовує у своїй діяльності основні принципи діяльності Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI), Європейської організації вищих органів фінансового контролю (EUROSAI) та Міжнародні стандарти вищих органів фінансового контролю (ISSAI) в частині, що не суперечить Конституції та законам України.» [п. 7 ст. 3 Закону України «Про Рахункову палату України»].

ному рівні отримали підґрунтя стверджувати, що контрольна функція фінансів в Україні здійснюється хаотично через те, що реалізується двома гілками влади: законодавчою та виконавчою без будь якого узгодження стосовно кінцевої мети; – на інституційному рівні отримали підґрунтя стверджувати, що практика фінансового контролю в країні не відповідає інституційній структурі еталонної (ідеальної) моделі контролю (тобто EGA Model), через те що окреслені межі інституційного дизайну застосовано мозаїчно та хаотично, як результат: задля формування практики контролю країни було використано лише окремі елементи з еталонного зразку моделі контролю. Крім того, формалізація інституту контролю країни відбувається декількома паралельними шляхами за допомогою декількох регуляторних актів, тобто формалізується без системоутворюючого нормативно-правового акту, і, при відсутності конституційної норми стосовно необхідності у наявності в країні державного фінансового контролю; – на системному рівні отримали підґрунтя стверджувати, що в Україні не існує моделі контролю як системи державного фінансового контролю. Це має прояв: і у відсутності єдиного документу в якому перераховані вимоги до моделі контролю як до системи контролю, наприклад «Magna Carta of government auditing» для національної системи державного фінансового контролю; і у утворенні та функціонуванні двох контролюючих інституцій (Рахункова палата та Державна аудиторська служба України) які жодним чином не координують свою діяльність, і, в першу чергу, стосовно предмету контролю; і у шляхах утворення вказаних інституцій, через що маємо: Рахункова палата – як інституція з контролю не належить до структурного елементу державного фінансового контролю країни, якщо будемо брати ту модель контролю яка задекларована, визначена та формалізована в країні, тобто Рахункова палата є засобом та інструментом реалізації конституційних повноважень Парламенту країни, за ланцюгом: за власною метою контролю – за власними цілями контролю – за допомогою власної контролюючої інституції; Держаудитслужба – як інституція з контролю, як суб'єкт контролю, не тільки не має незалежності що є фактом невідповідності стандарту INTOSAI до контролюючої інституції, але і має підпорядкування об'єкту контролю,

тобто суб'єкт контролю підпорядковується об'єкту контролю;

3) по-третє, проведення компаративного аналізу існуючої практики державного фінансового контролю в Україні на предмет як імплементації рекомендацій INTOSAI з аудиту (Auditing Framework) в методологічні розробки суб'єктів національної практики контролю (результат наочно відображено у Таблиці 2) так і наявності у суб'єктів контролю власної методології за різновидами контрольних заходів, отримання у підсумку аналізу, результату, яким є встановлення як недоліків так і позитивних моментів: до позитивних моментів віднесено те, що – імплементація досвіду та власна методологія контрольних заходів мають більш розвинутий характер в порівнянні з інституційною структурою моделі контролю в країні; до недоліків віднесено декілька моментів: – відсутність універсального характеру методології який полягає у тому що різновиди аудитів розгорнуто за характером цілевстановлення контрольного заходу, а не за предметним характером, що в свою чергу призвело до відсутності обмеження різновидів контролю з боку національної практики контролю, трьома контрольними заходами; – наявність в національній практиці здійсненні повноважень без належної методології, тобто по суті без алгоритму проведення контрольного заходу; – не ефективне використання всіх потенційних можливостей членства країни в INTOSAI, в даному випадку низький рівень імплементації IFPP щодо контрольних заходів в національну практику;

4) по-четверте, загальним результатом проведеного компаративного аналізу у статті, що полягав у тестуванні практики здійснення державного фінансового контролю в Україні на відповідність еталонної (ідеальної) моделі, стало встановлення невідповідності досліджуваної практики розробленому еталону – в Україні побудована квазімодель інституту фінансового контролю.

Після встановлення фактичного стану – що практика контролю в Україні побудована з відхиленням від норми (від еталонної (ідеальної) моделі) ми маємо підстави обрати наступними напрямками дослідження – причини що спонукали формуванню практики контролю з вадами та шляхи до приведення у норму практику контролю України.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Бюджетний Кодекс України : Закон України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2456-17&p=1282847394309931> (дата звернення: 13.09.2021).

2. Звіт Рахункової палати за 2021 рік. URL: <https://rp.gov.ua/Activity/Reports/?id=1359> (дата звернення: 13.09.2021).
3. Конституція України : Закон України від 28 черв. 1996 р. № 254к/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 13.09.2021).
4. Положення про Державну аудиторську службу України : Постанова Кабінету Міністрів України від 3 лют. 2016 р. № 43. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF#Text> (дата звернення: 13.09.2021).
5. Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання : Постанова Кабінету Міністрів України від 27 берез. 2019 р. № 252. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/252-2019-%D0%BF#Text> (дата звернення: 13.09.2021).
6. Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування : Постанова Кабінету Міністрів України від 27 груд. 2018 р. № 1147. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1147-2018-%D0%BF#Text> (дата звернення: 13.09.2021).
7. Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту використання інформаційних технологій : Постанова Кабінету Міністрів України від 22 трав. 2019 р. № 517. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/517-2019-%D0%BF#Text> (дата звернення: 13.09.2021).
8. Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту державних (регіональних) цільових програм : Постанова Кабінету Міністрів України від 29 серп. 2018 р. № 692. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/692-2018-%D0%BF#Text> (дата звернення: 13.09.2021).
9. Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту місцевих бюджетів : Постанова Кабінету Міністрів України від 12 трав. 2007 р. № 698. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/698-2007-%D0%BF#Text> (дата звернення: 13.09.2021).
10. Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту інвестиційних проектів : Постанова Кабінету Міністрів України від 12 верес. 2018 р. № 740. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/740-2018-%D0%BF#Text> (дата звернення: 13.09.2021).
11. Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм : Постанова Кабінету Міністрів України від 10 серп. 2004 р. № 1017. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1017-2004-%D0%BF#Text> (дата звернення: 13.09.2021).
12. Порядок проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами : Постанова Кабінету Міністрів України від 20 квіт. 2006 р. № 550. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/550-2006-%D0%BF#Text> (дата звернення: 13.09.2021).
13. Порядок проведення перевірок закупівель Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами : Постанова Кабінету Міністрів України від 01 серп. 2013 р. № 631. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/631-2013-%D0%BF#Text> (дата звернення: 13.09.2021).
14. Про порядок участі центральних органів виконавчої влади у діяльності міжнародних організацій, членом яких є Україна : Постанова Кабінету Міністрів України від 13 верес. 2002 р. № 1371. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1371-2002-%D0%BF#Text> (дата звернення: 13.09.2021).
15. Про внесення змін до деяких постанов Кабінету Міністрів України : Постанова Кабінету Міністрів України від 03 лист. 2019 р. № 922. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/922-2019-%D0%BF#Text> (дата звернення: 13.09.2021).
16. Порядок заповнення форми висновку про результати моніторингу процедури закупівлі : Наказ Міністерства фінансів України від 08 верес. 2020 р. № 552. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0958-20#Text> (дата звернення: 13.09.2021).
17. Методика визначення автоматичних індикаторів ризиків : Наказ Міністерства фінансів України від 28 жовт. 2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1284-20#Text> (дата звернення: 13.09.2021).
18. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Закон

- України від 26 січ. 1993 р. № 2939-XII. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.
19. Про публічні закупівлі : Закон України від 25 груд. 2015 р. № 922. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/922-19#Text> (дата звернення: 13.09.2021).
20. Правила професійної етики посадових осіб Рахункової палати : Рішення Рахункової палати від 10 лист. 2015 р. № 8-6. URL: https://rp.gov.ua/upload-files/About/RegulatoryDoc/arp_4.pdf (дата звернення: 13.09.2021).
21. Рекомендації з управління і контролю якості контрольних заходів, що проводяться Рахунковою палатою : Рішення Рахункової палати від 10 лист. 2015 р. № 8-5. URL: https://rp.gov.ua/upload-files/About/RegulatoryDoc/arp_5.pdf (дата звернення: 13.09.2021).
22. Методичні рекомендації з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту : Рішення Рахункової палати від 22 верес. 2015 р. № 5-5. URL: https://rp.gov.ua/upload-files/About/RegulatoryDoc/arp_6.pdf (дата звернення: 13.09.2021).
23. Про Рахункову палату : Закон України від 02 лип. 2015 р. № 576-VIII. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/576-19> (дата звернення: 13.09.2021).
24. Співпраця Рахункової палати з INTOSAI. Рахункова палат : веб-сайт. URL: <https://rp.gov.ua/INTOS/INTOSAI/?id=129> (дата звернення: 13.09.2021).
25. Хмельков А. В. Формування цілісної системи державного фінансового контролю в Україні : монографія. Х. : ХНУ імені В.Н. Каразіна, 2012. 292 с.
26. Хмельков А. Еталонна модель агента інституту контролю: продукт досвіду INTOSAI. *Соціальна економіка*. 2019. № 58. С. 44-51.
27. Хмельков А. В. Предметно-об'єктна сфера інституту контролю. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики*. 2017. Т. 1, № 22. С. 351-361. DOI: <https://doi.org/10.18371/fcaptr.v1i22.110072>
28. Хмельков А. В. Публічні фінанси: обсяг та зміст. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики*. 2018. Т. 4. № 27. С. 428-434. DOI: <https://doi.org/10.18371/fcaptr.v4i27.154174>
29. Хмельков А. В. Фінансові інститути і фінансовий контроль. *Економічна теорія*. 2021. № 2. С. 47-64. DOI: <https://doi.org/10.15407/etet2021.02.047>
30. Khmelkov A. Volume of public finances as a subject of control. *Financial and credit activity: problems of theory and practice*. 2019. Vol. 4. №31. P. 311-318. DOI: <https://doi.org/10.18371/fcaptr.v4i31.190921>
31. A Supreme Audit Institution (SAI). International Organization of Supreme Audit Institutions : веб-сайт. URL: <https://www.intosai.org/about-us/overview> (дата звернення: 13.09.2021).
32. INTOSAI's motto. International Organization of Supreme Audit Institutions : веб-сайт. URL: <https://www.intosai.org/documents/open-access> (дата звернення: 13.09.2021).
33. Full Members. International Organization of Supreme Audit Institutions : веб-сайт. URL: <https://www.intosai.org/about-us/members/full-members> (дата звернення: 13.09.2021).
34. The INTOSAI Framework of Professional Pronouncements. International Organization of Supreme Audit Institutions : веб-сайт. URL: <https://www.issai.org/professional-pronouncements/> (дата звернення: 13.09.2021).
35. INTOSAI-P1. International Organization of Supreme Audit Institutions : веб-сайт. URL: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INTOSAI_P_1_INTOSAI_P_10/INTOSAI-P-1_en.pdf (дата звернення: 13.09.2021).
36. INTOSAI-P10. International Organization of Supreme Audit Institutions : веб-сайт. URL: <https://www.issai.org/pronouncements/intosai-p-10-mexico-declaration-on-sai-independence/> (дата звернення: 13.09.2021).
37. INTOSAI-P12. International Organization of Supreme Audit Institutions : веб-сайт. URL: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INTOSAI_P_11_INTOSAI_P_99/INTOSAI_P_12/INTOSAI-P-12_en.pdf (дата звернення: 13.09.2021).
38. INTOSAI-P – 20. International Organization of Supreme Audit Institutions : веб-сайт. URL: <https://www.issai.org/pronouncements/intosai-p-20-principles-of-transparency-and-accountability/> (дата звернення: 13.09.2021).
39. INTOSAI-P – 50. International Organization of Supreme Audit Institutions : веб-сайт. URL: <https://www.issai.org/pronouncements/intosai-p-50-principles-of-jurisdictional-activities-of-sais/> (дата звернення: 13.09.2021).
40. ISSAI-130. International Organization of Supreme Audit Institutions : веб-сайт. URL: <https://www.issai.org/pronouncements/issai-130-code-of-ethics/> (дата звернення: 13.09.2021).
41. ISSAI-140. / International Organization of Supreme Audit Institutions : веб-сайт. URL:

- <https://www.issai.org/pronouncements/issai-140-quality-control-for-sais/> (дата звернення: 13.09.2021).
42. ISSAI-150. International Organization of Supreme Audit Institutions : веб-сайт. URL: <https://www.issai.org/pronouncements/auditor-competence/> (дата звернення: 13.09.2021).
43. The Magna Carta of external government audit. International Organization of Supreme Audit Institutions : веб-сайт. URL: <https://www.intosai.org/documents/open-access> (дата звернення: 13.09.2021).
44. ISSAI-100. International Organization of Supreme Audit Institutions : веб-сайт. URL: <https://www.issai.org/pronouncements/issai-100-fundamental-principles-of-public-sector-auditing/> (дата звернення: 13.09.2021).
45. ISSAI-200. International Organization of Supreme Audit Institutions : веб-сайт. URL: <https://www.issai.org/pronouncements/financial-audit-principles/> (дата звернення: 13.09.2021).
46. ISSAI-2000. International Organization of Supreme Audit Institutions : веб-сайт. URL: <https://www.issai.org/pronouncements/application-of-the-financial-audit-standards/> (дата звернення: 13.09.2021).
47. ISSAI-2200-2899. International Organization of Supreme Audit Institutions : веб-сайт. URL: <https://www.issai.org/pronouncements/financial-audit-standards/> (дата звернення: 13.09.2021).
48. ISSAI-300. International Organization of Supreme Audit Institutions : веб-сайт. URL: <https://www.issai.org/pronouncements/issai-300-performance-audit-principles/> (дата звернення: 13.09.2021).
49. ISSAI-3000. International Organization of Supreme Audit Institutions : веб-сайт. URL: <https://www.issai.org/pronouncements/issai-3000-performance-audit-standard/> (дата звернення: 13.09.2021).
50. ISSAI-400. International Organization of Supreme Audit Institutions : веб-сайт. URL: <https://www.issai.org/pronouncements/issai-400-compliance-audit-principles/> (дата звернення: 13.09.2021).
51. ISSAI-4000. International Organization of Supreme Audit Institutions : веб-сайт. URL: <https://www.issai.org/pronouncements/issai-4000-compliance-audit-standard/> (дата звернення: 13.09.2021).
52. GUID 1900. International Organization of Supreme Audit Institutions : веб-сайт. URL: <https://www.issai.org/pronouncements/guid-1900-peer-review-guidelines/> (дата звернення: 13.09.2021).
53. GUID 1950. International Organization of Supreme Audit Institutions : веб-сайт. URL: <https://www.issai.org/pronouncements/guidance-on-the-development-of-competency-frameworks-for-auditors/> (дата звернення: 13.09.2021).
54. GUID 1951. International Organization of Supreme Audit Institutions : веб-сайт. URL: <https://www.issai.org/pronouncements/guidance-on-the-development-of-pathways-for-professional-development-of-auditors/> (дата звернення: 13.09.2021).
55. GUID 2900. International Organization of Supreme Audit Institutions : веб-сайт. URL: <https://www.issai.org/pronouncements/guidance-to-the-financial-auditing-standards/> (дата звернення: 13.09.2021).
56. GUID 3910. International Organization of Supreme Audit Institutions : веб-сайт. URL: <https://www.issai.org/pronouncements/guid-3910-central-concepts-for-performance-auditing/> (дата звернення: 13.09.2021).
57. GUID 3920. International Organization of Supreme Audit Institutions : веб-сайт. URL: <https://www.issai.org/pronouncements/guid-3920-the-performance-auditing-process/> (дата звернення: 13.09.2021).
58. GUID 4900. International Organization of Supreme Audit Institutions : веб-сайт. URL: <https://www.issai.org/pronouncements/guidance-on-authorities-and-criteria-to-be-considered-while-examining-the-regularity-and-propriety-aspects-in-compliance-audit/> (дата звернення: 13.09.2021).
59. David L. Weimer. *Institutional Design*, edited by David L. Weimer, Kluwer Academic Publishers, 1995.
60. Goodin R. E. ed. *The Theory of Institutional Design*, Cambridge: University of Cambridge Press, 1996.
61. Josep M. Colomer. *Institutional Design*. Prepared for: Handbook of Comparative Politics Todd Landmann and Neil Robinson eds. Sage, 2008. Pp. 246—262.

62. Klijn E. H., Koppenjan J. F. M. Institutional design changing institutional features of networks, *Public Management Review*. 2006. Vol. 8, Issue 1. Pp. 141-160.
63. Mayka L. The Origins of Strong Institutional Design. *Comparative Politics*. 2019. Vol. 51, No. 2. Pp. 275-294.

Стаття надійшла до редакції 15.10.2022 р.

Стаття рекомендована до друку 26.11.2022 р.

Andrii Khmelkov, PhD (Public Administration), Associate Professor, V.N. Karazin Kharkiv National University, 4, Svobody Sq., Kharkiv, 61022, Ukraine
khmelkov@karazin.ua
<https://orcid.org/0000-0001-5470-604X>

INSTITUTIONAL DESIGN OF THE FINANCIAL CONTROL MODEL: COMPARATIVE ANALYSIS OF IDEAL AND REALITY

Abstract. The article is devoted to the attitude to INTOSAI as the leader of the control function of finance in the world, and to the INTOSAI recommendations, grouped into the IFPP, as an example of a control model: with a properly constructed structure and filled with meaningful disclosure on the implementation of control measures. This view of the INTOSAI experience enables us to propose our own institutional design for the INTOSAI classifications. The result of the institutional design is essentially a reflection of the reference (ideal) model of the external financial control model, i.e. the EGA Model, in terms of its structure. EGA Model has the INTOSAI institutional structure (Institutional Framework) and the INTOSAI auditing framework (Auditing Framework): to the institutional structure we have included not only fundamental and basic principles, but also several standards that, in our opinion, are also related not only to the control methodology, as far as the formation of the control model; to the audit structure, we include not only standards that methodologically ensure the principles of auditing, but also standards that are a methodology for the implementation of various types of audits, with guidance on their application.

Having obtained the classification of the INTOSAI experience in the background, we can conduct a study of the existing practice of state financial control in Ukraine and its compliance with the specified standard with the help of methods of institutional analysis, by comparing the formal norms of INTOSAI with the formal norms forming the national practice of state financial control. The data of the comparative analysis are grouped into the appropriate tables: at the level of the structure of the established control practice; at the level of methodology of functioning control subjects.

The result of the conducted comparative analysis, which consisted in testing the practice of state financial control in Ukraine for compliance with the standard (ideal) model, was the establishment of non-compliance of the researched practice with the developed standard - a quasi-model of the institute of financial control was built in Ukraine.

Keywords: EGA Model, Institute, Institutional Infrastructure, Institutional Design, Institute of Financial Control, Public Finance.

JEL Classification: G2; G280; G290; H61.

REFERENCES

1. Verkhovna Rada of Ukraine. (2010, July). *Budget Code of Ukraine*. Retrieved from <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2456-17&p=128284739430993>. (in Ukrainian)
2. Accounting Chamber. (2022). *Report of the Accounting Chamber for 2021*. Retrieved from <https://rp.gov.ua/Activity/Reports/?id=1359>. (in Ukrainian)
3. Verkhovna Rada of Ukraine. (1996, June). *Constitution of Ukraine*. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>. (in Ukrainian)
4. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2016, February). *Regulations on the State Audit Service of Ukraine*. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF#Text>. (in Ukrainian)
5. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2019, March). *The procedure for conducting a state financial*

- audit of business entities by the State Audit Service and its interregional territorial bodies.* Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/252-2019-%D0%BF#Text>. (in Ukrainian)
6. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2018, December). *The procedure for conducting a state financial audit of the Pension Fund of Ukraine and mandatory state social insurance funds by the State Audit Service and its interregional territorial bodies.* Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1147-2018-%D0%BF#Text>. (in Ukrainian)
7. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2019, May). *The procedure for conducting a state financial audit of the use of information technologies by the State Audit Service and its interregional territorial bodies.* Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/517-2019-%D0%BF#Text>. (in Ukrainian)
8. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2018, August). *The procedure for conducting state financial audits of state (regional) target programs by the State Audit Service and its interregional territorial bodies.* Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/692-2018-%D0%BF#Text>. (in Ukrainian)
9. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2007, May). *The procedure for conducting state financial audits of local budgets by the State Audit Service and its interregional territorial bodies.* Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/698-2007-%D0%BF#Text>. (in Ukrainian)
10. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2018, September). *The procedure for conducting the state financial audit of investment projects by the State Audit Service and its interregional territorial bodies.* Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/740-2018-%D0%BF#Text>. (in Ukrainian)
11. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2004, August). *The procedure for conducting a state financial audit of the implementation of budget programs by the State Audit Service and its interregional territorial bodies.* Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1017-2004-%D0%BF#Text>. (in Ukrainian)
12. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2006, April). *Procedure for inspection by the State Audit Service and its interregional territorial offices.* Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/550-2006-%D0%BF#Text>. (in Ukrainian)
13. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2013, August). *The procedure for conducting procurement audits by the State Audit Service and its interregional territorial bodies.* Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/631-2013-%D0%BF#Text>. (in Ukrainian)
14. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2002, September). *On the procedure for the participation of central executive bodies in the activities of international organizations of which Ukraine is a member.* Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1371-2002-%D0%BF#Text>. (in Ukrainian)
15. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2019, November). *On making changes to some resolutions of the Cabinet of Ministers of Ukraine.* Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/922-2019-%D0%BF#Text>. (in Ukrainian)
16. Ministry of Finance. (2020, September). *The procedure for filling out the conclusion form on the results of monitoring the procurement procedure.* Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0958-20#Text>. (in Ukrainian)
17. Ministry of Finance. (2020, October). *Methods of determining automatic risk indicators.* Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1284-20#Text>. (in Ukrainian)
18. Verkhovna Rada of Ukraine. (1993, January). *Pro osnovni zasady zdiisnennia derzhavnoho finansovoho kontroliu v Ukraini.* Retrieved from <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>. (in Ukrainian)
19. Verkhovna Rada of Ukraine. (2015, December). *About public procurement.* Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/922-19#Text>. (in Ukrainian)
20. Accounting Chamber. (2015, November). *Rules of professional ethics of officials of the Accounting Chamber.* Retrieved from https://rp.gov.ua/upload-files/About/RegulatoryDoc/arp_4.pdf. (in Ukrainian)
21. Accounting Chamber. (2015, November). *Recommendations on the management and quality control of control activities carried out by the Accounting Chamber.* Retrieved from https://rp.gov.ua/upload-files/About/RegulatoryDoc/arp_5.pdf. (in Ukrainian)
22. Accounting Chamber. (2015, September). *Methodological recommendations for conducting a financial audit by the Accounting Chamber.* Retrieved from https://rp.gov.ua/upload-files/About/RegulatoryDoc/arp_6.pdf. (in Ukrainian)
23. Verkhovna Rada of Ukraine. (2015, July). *About the Accounting Chamber.* Retrieved from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/576-19>. (in Ukrainian)
24. Accounting Chamber. (2022). *Cooperation of the Accounting Chamber with INTOSAI.* Retrieved from <https://rp.gov.ua/INTOS/INTOSAI/?id=129>. (in Ukrainian)

25. Khmelkov, A. (2012). *Formation of a holistic system of state financial control in Ukraine*. KhNU named after V.N. Karazin. (in Ukrainian)
26. Khmelkov, A. (2019). Reference model of the control institution agent: a product of the INTOSAI experience. *Social economics*, 58, 44-51. (in Ukrainian)
27. Khmelkov, A. (2017). Subject-object sphere of the institute of control. *Financial and credit activity: problems of theory and practice*, 1(22), 351-361. doi: <https://doi.org/10.18371/fcaptp.v1i22.110072>. (in Ukrainian)
28. Khmelkov, A. (2018). Public finance: scope and content. *Financial and credit activity: problems of theory and practice*, 4(27), 428-434. doi: <https://doi.org/10.18371/fcaptp.v4i27.154174>. (in Ukrainian)
29. Khmelkov, A. (2021). Financial institutions and financial control. *Economic theory*, 2, 47-64. doi: <https://doi.org/10.15407/etet2021.02.047>. (in Ukrainian)
30. Khmelkov, A. (2019). Volume of public finances as a subject of control. *Financial and credit activity: problems of theory and practice*, 4(31), 311-318. doi: <https://doi.org/10.18371/fcaptp.v4i31.190921>.
31. International Organization of Supreme Audit Institutions. (n.d.). A Supreme Audit Institution (SAI). Retrieved from <https://www.intosai.org/about-us/overview>.
32. International Organization of Supreme Audit Institutions. (n.d.). INTOSAI's motto. Retrieved from <https://www.intosai.org/documents/open-access>.
33. International Organization of Supreme Audit Institutions. (n.d.). Full Members. Retrieved from <https://www.intosai.org/about-us/members/full-members>.
34. International Organization of Supreme Audit Institutions. (n.d.). The INTOSAI Framework of Professional Pronouncements. Retrieved from <https://www.issai.org/professional-pronouncements/>.
35. International Organization of Supreme Audit Institutions. (n.d.). INTOSAI-P1. Retrieved from https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INTOSAI_P_1_INTOSAI_P_10/INTOSAI-P-1_en.pdf.
36. International Organization of Supreme Audit Institutions. (n.d.). INTOSAI-P10. Retrieved from <https://www.issai.org/pronouncements/intosai-p-10-mexico-declaration-on-sai-independence/>.
37. International Organization of Supreme Audit Institutions. (n.d.). INTOSAI-P12. Retrieved from https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INTOSAI_P_11_INTOSAI_P_99/INTOSAI_P_12/INTOSAI-P-12_en.pdf.
38. International Organization of Supreme Audit Institutions. (n.d.). INTOSAI-P – 20. Retrieved from <https://www.issai.org/pronouncements/intosai-p-20-principles-of-transparency-and-accountability/>.
39. International Organization of Supreme Audit Institutions. (n.d.). INTOSAI-P – 50. Retrieved from <https://www.issai.org/pronouncements/intosai-p-50-principles-of-jurisdictional-activities-of-sais/>.
40. International Organization of Supreme Audit Institutions. (n.d.). ISSAI-130. Retrieved from <https://www.issai.org/pronouncements/issai-130-code-of-ethics/>.
41. International Organization of Supreme Audit Institutions. (n.d.). ISSAI-140. Retrieved from <https://www.issai.org/pronouncements/issai-140-quality-control-for-sais/>.
42. International Organization of Supreme Audit Institutions. (n.d.). ISSAI-150. Retrieved from <https://www.issai.org/pronouncements/auditor-competence/>.
43. International Organization of Supreme Audit Institutions. (n.d.). The Magna Carta of external government audit. Retrieved from <https://www.intosai.org/documents/open-access>.
44. International Organization of Supreme Audit Institutions. (n.d.). ISSAI-100. Retrieved from <https://www.issai.org/pronouncements/issai-100-fundamental-principles-of-public-sector-auditing/>.
45. International Organization of Supreme Audit Institutions. (n.d.). ISSAI-200. Retrieved from <https://www.issai.org/pronouncements/financial-audit-principles/>.
46. International Organization of Supreme Audit Institutions. (n.d.). ISSAI-2000. Retrieved from <https://www.issai.org/pronouncements/application-of-the-financial-audit-standards/>.
47. International Organization of Supreme Audit Institutions. (n.d.). ISSAI-2200-2899. Retrieved from <https://www.issai.org/pronouncements/financial-audit-standards/>.
48. International Organization of Supreme Audit Institutions. (n.d.). ISSAI-300. Retrieved from <https://www.issai.org/pronouncements/issai-300-performance-audit-principles/>.
49. International Organization of Supreme Audit Institutions. (n.d.). ISSAI-3000. Retrieved from

- <https://www.issai.org/pronouncements/issai-3000-performance-audit-standard/>.
50. International Organization of Supreme Audit Institutions. (n.d.). ISSAI-400. Retrieved from <https://www.issai.org/pronouncements/issai-400-compliance-audit-principles/>.
51. International Organization of Supreme Audit Institutions. (n.d.). ISSAI-4000. Retrieved from <https://www.issai.org/pronouncements/issai-4000-compliance-audit-standard/>.
52. International Organization of Supreme Audit Institutions. (n.d.). GUID 1900. Retrieved from <https://www.issai.org/pronouncements/guid-1900-peer-review-guidelines/>.
53. International Organization of Supreme Audit Institutions. (n.d.). GUID 1950. Retrieved from <https://www.issai.org/pronouncements/guidance-on-the-development-of-competency-frameworks-for-auditors/>.
54. International Organization of Supreme Audit Institutions. (n.d.). GUID 1951. Retrieved from <https://www.issai.org/pronouncements/guidance-on-the-development-of-pathways-for-professional-development-of-auditors/>.
55. International Organization of Supreme Audit Institutions. (n.d.). GUID 2900. Retrieved from <https://www.issai.org/pronouncements/guidance-to-the-financial-auditing-standards/>.
56. International Organization of Supreme Audit Institutions. (n.d.). GUID 3910. Retrieved from <https://www.issai.org/pronouncements/guid-3910-central-concepts-for-performance-auditing/>.
57. International Organization of Supreme Audit Institutions. (n.d.). GUID 3920. Retrieved from <https://www.issai.org/pronouncements/guid-3920-the-performance-auditing-process/>.
58. International Organization of Supreme Audit Institutions. (n.d.). GUID 4900. Retrieved from <https://www.issai.org/pronouncements/guidance-on-authorities-and-criteria-to-be-considered-while-examining-the-regularity-and-propriety-aspects-in-compliance-audit/>.
59. Weimer, D. L. (1995). *Institutional Design*. Kluwer Academic Publishers.
60. Goodin, R. E. (Ed.). (1996). *The Theory of Institutional Design*. Cambridge: University of Cambridge Press.
61. Colomer, J. M. (2008). Institutional Design // Prepared for: Handbook of Comparative Politics Todd Landmann and Neil Robinson eds. Sage. Pp. 246-262.
62. Klijn, E. H., & Koppenjan, J. F. M. (2006). Institutional design changing institutional features of networks. *Public Management Review*, 8(1), 141-160.
63. Mayka, L. (2019). The Origins of Strong Institutional Design. *Comparative Politics*, 51(2), 275-294.

The article was received by the editors 15.10.2022.

The article is recommended for printing 26.11.2022.