

<https://doi.org/10.26565/2524-2547-2025-70-12>
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
khmelkov@karazin.ua
<https://orcid.org/0000-0001-5470-604X>

АНОМАЛІЯ У СФЕРІ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

У статті здійснена спроба поглиблення пізнання контрольної функції фінансів та пов'язане з цим розширення уявлення про сферу державного фінансового контролю. Маючи у підґрунті твердження, що втілення контрольної функції фінансів, завдяки створенню умов унеможливлення зловживань з публічними грошовими ресурсами, вочевидь є процесом запрограмованим на отримання позитивного результату, дослідження було розпочато з встановлення процесу розкриття контрольного функціоналу фінансів. За візуалізацією якого було побудовано доказові маркери норми. Нормою було визначено розбудову практики державного фінансового контролю як похідною від контрольної функції фінансів. Завдяки чому, з'явилась можливість провести перевірку сфери державного фінансового контролю на відповідність контрольній функції фінансів. За всіма рівнями практик: національному, регіональному та наднаціональному.

У якості інструментарію було обрано навички з компласнс аудиту. Тобто, для перевірки сфери контролю застосовано розроблений нею продукт: ISSAI-400 та ISSAI-4000.

Стикаючись чи покладаючись у суспільному житті на сферу державного фінансового контролю, потрібно бути впевненим стосовно того, чи за нормою розбудовані різновиди існуючих практик в ній. У разі, відсутності такої впевненості, доцільно додатково переконатися стосовно того, де саме практика контролю створена за нормою, а де ні. Чому це нас турбує? Тому, що реалізація контрольної функції фінансів є позитивним процесом, відповідно, якщо це не пов'язано з цією функцією то нам і не відомо: а) позитивні чи негативні наміри/сенси у підґрунті такої практики державного фінансового контролю; б) чиї бюджети стають предметом контролю; с) хто є бенефіціаром результатів контролю.

У ході дослідження, нами було знайдено аномалію у сфері державного фінансового контролю. спостерігаємо. На наднаціональному рівні практики ми зіткнулися з практикою контролю розбудованою без контрольної функції фінансів. Тобто, існує суб'єкт контролю який не має безпосереднього відношення до здійснення контрольних дій з фінансами (за вирахуванням контролю за фінансами які належать цьому суб'єкту), але який має безпосереднє відношення до організації контрольних дій з фінансами – мова йдеться про INTOSAI. Встановлення аномальності у сфері контролю, не зважаючи на досягнення мети, потребувало продовження дослідження, задля отримання додаткового результату.

Такі неочікувані та аномальні знахідки практики фінансового контролю, поставили перед дослідженням нові питання, без відповіді на які дослідження буде неповним, зокрема: На що нам вказує факт існування INTOSAI?; Чим обумовлена поява INTOSAI?; Як INTOSAI з'явилося?; Чи є це становище все ще пов'язаним з контрольною функцією фінансів, і якщо – так, то чиїх фінансів?; Чи можна вважати INTOSAI елементом інституційної інфраструктури публічних фінансів? Чи має INTOSAI бюджети у предметі контролю? Позитивні чи негативні наміри/сенси покладено у підґрунті мети утворення INTOSAI?.

Під час, додаткове дослідження спричиненого пошуком відповідей на питання пов'язані з вказаною аномалією, дозволило нам спостерігати певні трансформації як INTOSAI, зокрема так і сфери державного фінансового контролю, в цілому, а саме: - інституція, визнаючи себе парасольковою організацією («umbrella organization»), трансформується від «форуму для державного аудиту» до «бюрократії»; - трансформація концепції «прозорості та підзвітності», згідно з INTOSAI-P20, в концепцію «контролер за контролером». Та навіть більш того, бенефіціарами концепції «прозорості та підзвітності», завдяки інформаційним технологіям (AI, OSINT тощо)

можуть бути інші суб'єкти, що ніяк не належні до сфери державного фінансового контролю та громадськості окремого суб'єкта міжнародного права. Майже будь хто, з будь якою метою.

Завершуючи анотацію дослідження, відзначимо, що представлене дослідження вказує на можливість негативного сценарію у подальшому розвитку сфери державного фінансового контролю.

Ключові слова: державний фінансовий контроль, інститут фінансового контролю, комплаєнс аудити, контрольна функція фінансів, парасолькова організація, публічні фінанси, Союз, INTOSAI, SAI.

JEL Classification: H83; H39; O31.

Як цитувати: Хмельков, А. В. (2025). Аномалія у сфері державного фінансового контролю. *Соціальна економіка*, 70, 133-155. doi: <https://doi.org/10.26565/2524-2547-2025-70-12>

Вступ. Дослідження знаходиться в межах предметного поля присвяченого контрольній функції фінансів та інституту фінансового контролю, як провідника функції у практику. Поглиблення пізнання контрольної функції фінансів є суспільно значущим – через зміцнення суспільної обізнаності: як щодо потреби у контрольованих грошових відносинах так і щодо вигід від дієвого державного фінансового контролю. Відповідно, поглиблення знань з функції фінансів поглиблює розуміння сфери державного фінансового контролю.

Сучасні спостереження за практикою державного фінансового контролю, що є похідною від вказаної функції, та її трансформацією на всіх рівнях, як національних, регіональних так і наднаціональних, мали вплив на мету нашого дослідження, яку ми можемо визначити як – перевірка сфери державного фінансового контролю на відповідність контрольній функції фінансів.

Відповідно, досягнення мети потребує виконання послідовно певних завдань, а саме: визначення структури суверенних рівнів практики контролю; розробка доказових маркерів норми; встановлення норми чи відхилень, на кожному рівні практик контролю.

Об'єктом дослідження є контрольна функція фінансів, а предметом дослідження – практика здійснення державного фінансового контролю.

Огляд літератури. Через суспільне значення, яке мають фінанси, дослідження їх сутності та функцій, в наукових колах не зупиняються. У результаті, з'являються нові та поглибленні пізнання їх властивостей.

Розпочнемо з публікацій за проблематикою з об'єктної сфери, зокрема: Валерій Опарін, займаючись пізнанням сутності та ролі фінансів, стверджує, що фінанси виконують дві функції: розподільну та контрольну (Опарін, 2002). Ігор Чугунов розкриває сутність резильєнтності державних фінансів в умовах суспільно-економіч-

них перетворень (Чугунов, 2025). Стаття (Rudnyskyj, 2025) ставиться до сучасних фінансів як до чорної скриньки (the black box) та пропонує розуміти фінанси не як синонім капіталізму чи сучасності, а радше як засіб управління населенням через управління грошима. Книга (Palley, 2013) присвячена поняттю – фінансціалізація (financialization) та його популярності для опису подій у світовій економіці.

Стосовно огляду публікацій за предметом дослідження, хотілось би згадати про наступні дослідників та їх наукові праці, присвячені перш за все становленню інститутів та їх агентів, а саме: (North, 1991; North, 2005; North, 1990; Ostrom, 1986; Ostrom, 2005).

Також до публікацій за предметом дослідження нами віднесено і дослідження безпосередньо пов'язані з практикою державного фінансового контролю та функціоналом SAI, зокрема: праця (Cordery & Hay, 2020) досліджує різні структури (моделі) SAI, зокрема такі моделі як: Вестмінстерська модель (the Westminster model) та Судова або Наполеонівська система (The court or Napoleonic system). Наголошується на незалежності SAI, за будь якою моделлю створення (побудовання). А також, досліджено причини проведення аудиту державного сектору. Щодо наступної праці, яку хотілось би відзначити (Morin & Hazgui, 2016), то в ній мова йдеться про ті самі явища, що нами також вже було¹ охарактеризовано як – набуття інституціями контролю вторинних повноважень, не притаманних контролю. Зокрема, у вказаному дослідженні розглядається, на прикладі SAI Великої Британії (the National Audit Office (NAO) in the UK), про подвійну місію контролюючої інституції: допомагати парламенту притягувати уряд до відповідальності та покращувати державні

1 Хмельков А. В. Фінансові інститути і фінансовий контроль. Економічна теорія. 2021. № 2. С. 47–64. DOI: <https://doi.org/10.15407/etet2021.02.047>

служби. Як результат, за твердженням Авторів (Morin & Hazgui, 2016) – ця подвійна місія, перекидає наміри законодавця, які полягають у тому, щоб розглядати аудиторів SAI як опікунів і сторожових псів (guardians and watchdogs) адміністрацій, а не як агентів змін і вдосконалення. В свою чергу, праця (Gendron, Cooper, & Townley, 2001), присвячена питанням незалежності аудиторів та тому, як втрата її шкодить контролю виконавчої влади з боку законодавчої. А автори статті (Dobrowolski, Barrena Martinez, & Shugocki, 2025), спираючись на висновок меншої значущості впливу SAI на підзвітність об'єктів аудиту, наголошують на тому, що Вищий орган фінансового контролю (ВОФК) має переглянути та, можливо, змінити свою поточну позицію в системі створення суспільної цінності. Д.С. Герай, Л. Рус, К.М. Скорце, Д.Е. Матица (Gherai, Rus, Scorțe, & Matica, 2024) розмірковують над віднесенням до функціоналу вищих органів фінансового контролю нагляду та оцінки досягнення Цілей сталого розвитку. Схожа проблематика піднята й у статті Л. Сулковський та З. Добровольський (Łukasz Sułkowski & Dobrowolski, 2021), але Автори акцент роблять на роль SAI у енергетичній відповідальності країн. Е. Ёорріссен (Gørrissen, 2020) акцентує увагу на тому, що the INTOSAI Development Initiative (IDI) суттєво впливає на підвищення ефективності роботи SAI в країнах, що розвиваються.

Завершуємо огляд публікацій дослідженнями які належать до мети та завдання пропонуємої вашій увазі праці. До такої категорії публікації нами віднесено дослідження пов'язані з таким явищем як – парасолькові організації («umbrella organization»)¹. Праця (Hanegraaff & Ploeg, 2020), присвячена діяльності груп національних інтересів у Європейському Союзі та наголошується про важливість парасолькових організацій («umbrella organization») для лобіювання в ЄС. В свою чергу, праця (Zbuche, Petropoulos, & Partyka, 2018), досліджує переваги які отримуються від функціонування парасолькових організацій («umbrella organization») в економіці спільного використання (sharing economy).

На прикінці огляду, відмітимо, що Автор спирається в цій статті на попередні

праці за предметно-об'єктною сферою дослідження (Хмельков, 2017; Хмельков, 2021).

Методологія дослідження реалізації контрольної функції фінансів у фінансову практику, в представленому дослідженні, включає такі методи пізнання, як то: індукції, дедукції та комплаєнс аудиту.

За допомоги індукції, здійснюємо покроковий рух дослідження втілення в світову економіку такої абстракції як контрольної функції фінансів з похідним від неї практичним результатом у фінансовій практиці.

В свою чергу, метод дедукції застосовувався задля перевірочних дій результатів отриманих завдяки методу індукції.

За допомоги навичок з комплаєнс аудиту (compliance audit)^{2,3,4} здійснимо встановлення норми чи відхилень, на кожному рівні практик контролю.

Основні результати. Перш за все, нам потрібно з'ясувати деякі теоретичні аспекти за предметно-об'єктною сферою цього дослідження.

Існує усталене розуміння щодо того, що фінанси мають функції, їх кількість і перелік. Зупинимось на найбільш поширеному варіанті з розподільчою та контрольною функціями. В межах дослідження, нас буде цікавити виключно – контрольна функція. За втілення (впровадження) у практику якої відповідає інститут⁵ фінансового контролю

2 Акцентуємо увагу на стиль викладання результатів дослідження, що полягає у тому, що: 1) будемо використовувати загально визначенні аббревіатури (Abbreviations) назв інституцій, термінів тощо, зокрема тою мовою як вони опубліковані. Такий підхід дозволить нам уникнути перевантаження змісту дослідження від повторів повних назв інституцій або понять, а також уникнути будь якої неточності у використанні термінології, у тому числі і через неточність/розбіжність у перекладі. Крім того, за таким підходом у викладенні результатів дослідження, відбувається додаткове поєднання з професійною термінологією. 2) будемо наводити назви інституцій, нормативних актів, тощо двома мовами – англійською та українською. Задля уникнення непорозуміння під час перекладу. 3) будемо наводити цитування двома мовами – англійською та українською. Задля уникнення непорозуміння під час перекладу.

3 Мова йде про комплаєнс аудит, а саме про його принципи: ISSAI - 400 - Compliance Audit Principles. (The INTOSAI Framework of Professional Pronouncements Home> Compliance Audit Principles URL: <https://www.issai.org/pronouncements/issai-400-compliance-audit-principles/> (дата звернення: 14.03.2025)).

4 Мова йде про комплаєнс аудит, а саме про його стандарти: ISSAI - 4000 - Compliance Audit Standard (The INTOSAI Framework of Professional Pronouncements Home> Compliance Audit Standard URL: <https://www.issai.org/pronouncements/issai-4000-compliance-audit-standard/> (дата звернення: 14.03.2025)).

5 Докладніше про роль інституту можна ознайомитися у попередньому дослідженні Автора. Зокрема Рисунок 1 (стор. 50) та весь контекст до нього формує приклад

1 Одним з визначень, яке дозволяє зрозуміти термін «парасолькова організація» («umbrella organization») є: «організація, яка контролює або організовує діяльність кількох інших організацій, усі з яких мають подібну мету» («an organization that controls or organizes the activities of several other organizations, all of which have a similar purpose») («Umbrella Organization» Cambridge Dictionary URL: <https://dictionary.cambridge.org/us/dictionary/english/umbrella-organization>. (дата звернення: 15.03.2025)).

зі своїми агентами¹. Тобто фінанси, завдяки цій функції, виступають ініціаторами виникнення у суспільстві, в межах окремого державного суверенітету, інституту фінансового контролю, та роблять предметом контролю бюджету² для його агентів, чим створюється практика контрольованого використання публічних грошових ресурсів. Назвемо цей процес розкриття контрольного функціоналу фінансів. Похідним результатом цього процесу є державний фінансовий контроль і нічого іншого.

Відзначимо, визначений процес, за своїми складовим та етапами, схожий та навіть в деякій мірі повторює, як інституціоналізацію функцій фінансів в економіку так і рух від функцій фінансів до цілісності системи державного фінансового контролю³. Звісно, так і повинно бути, з причин того, що досліджується втілення (впровадження) той самої абстракції у реальність та отримання при цьому результатів.

Впровадження (втілення) контрольної функції фінансів, завдяки тому, що створює умови унеможливлення зловживань з публічними грошовими ресурсами, через що суспільство отримує фінансову вигоду⁴ та збільшення добробуту, вочевидь є процесом запрограмованим на отримання позитивного результату (Одразу зауважимо: все це при умові, що суспільство має бажання розкривати функціонал фінансів та використовувати його на свою користь – наявність відповідної функції у фінансах не дорівнює наявності практики фінансо-

вого контролю, через відсутність обумовленості автоматичного запуску процесу).

Відтак, і практика державного фінансового контролю, як похідний результат розкриття контрольного функціоналу фінансів, в межах окремого державного суверенітету, є також запрограмована на позитивний результат для суспільства.

Підсумуємо, такий підхід до формування сфери державного фінансового контролю створює певну норму.

Відповідно, стикаючись чи покладаючись у суспільному житті на сферу державного фінансового контролю, також і здійснюючи наукове дослідження її, нам потрібно бути впевненим стосовно того, чи за нормою розбудовані різновиди існуючих практик в ній.

У разі, відсутності такої впевненості, доцільно додатково переконавшись стосовно того, де саме практика контролю створена за нормою, а де ні, тобто – провести перевірку сфери державного фінансового контролю на відповідність контрольній функції фінансів. У результаті, ми будемо розуміти сенс та наміри які покладені у підґрунтя практики. Що є важливим як для наукової діяльності та ще більш важливим для суспільної обізнаності щодо того чим є така практика і який дисбаланс в ній може з'явитися.

Саме набуття такої впевненості і покладено у підґрунтя цього дослідження.

Застосовуючи як підґрунтя вищевказане, можемо продовжувати це дослідження, відповідно до його мети, за певним алгоритмом, що відображено у завданнях до неї.

Першим кроком у дослідженні, стане виконання першого завдання.

Враховуючи вказану пов'язаність фінансів, а відповідно і їх функціонал, з державним суверенітетом, а також намагаючись використовувати та спиратися на загальноживані знання, норми, визначення тощо, визначимо структуру з таких рівнів практики контролю на яких здійснюється контроль за публічними грошовими ресурсами або опікуються пов'язаними питаннями:

- національний рівень – окрема держава та її практика контролю;
- регіональний рівень – державоподібні утворення⁵ або наднаціональні організації (supranational organizations), які є

трансформації контролю, як явища у суспільстві, на шляху до державного фінансового контролю через розбудову спеціалізованого інституту (Хмельков, 2021).

1 У попередньому дослідженні, було зроблено аргументоване твердження, що існування практики контролю за використанням публічних ресурсів у вигляді системи державного фінансового контролю, є результатом інституційного впровадження такої абстракції, як контрольної функції фінансів, через відповідний інститут – інститут контролю, з подальшим функціонуванням у практичній площині його агентів (Хмельков, 2021).

2 Не тільки бюджети належать до сфери застосування інституту фінансового контролю та його агентів. З повною характеристикою сфери застосування можна ознайомитися у Таблиці 1 (стор. 53) (Хмельков, 2021).

3 Автор приділяв цим питанням увагу у попередній праці, зокрема: - з питанням інституціоналізації функцій фінансів в економіку, можна докладніше ознайомитися у підрозділі «1.1. Інституціоналізація контрольної функції фінансів» (стор. 9); - з питанням руху від функцій фінансів до цілісності системи державного фінансового контролю, можна докладніше ознайомитися на Рисунок 1.1. (стор. 14) (Хмельков, 2017).

4 Більше інформації стосовно опису та формули фінансової вигоди суспільства у попередній праці Автора (Хмельков, 2021).

5 Зауважимо, що це дослідження не є з політології чи міжнародного права, тому можлива певна неточність та некоректність у передачі суті наднаціонального рівня фінансів через характеристику суверенітету та державоподібного утворення. На нашу думку, в межах цілей цього дослідження, така передача суті рівня має сенс.

суб'єктами міжнародного права та наділені правовим статусом і належним ступенем економічної, технічної/організаційної чи фінансової інтеграції¹, з їх практиками контролю;

– наднаціональний рівень (supranational) – всі країни, які є членами Організації Об'єднаних Націй, об'єднані відношенням до практики контролю.

Акцентуємо: у ході дослідження, ми вже двічі стикаємося з поняттям – наднаціональний (supranational). Доцільно уявляти та розмежовувати приклади використання прикметника – наднаціональний (supranational). Наприклад, як епітет: і до Європейського союзу – для характеристики суб'єкта міжнародного права; і до INTOSAI – для характеристики рівня практики державного фінансового контролю. Таке зауваження, покращить сприйняття і матеріали та результати цього дослідження, зокрема і фінанси, в цілому.

Наступним кроком у дослідженні, стане виконання другого завдання.

Задля встановлення норми, маркери повинні передавати процес розкриття контрольного функціоналу фінансів в повному обсязі та за всіма його складовими.

Відповідно, нам потрібно схематично викласти процес розкриття контрольного функціоналу фінансів. Задля чого, попередньо здійснимо його декомпозицію.

За декомпозицією, ми отримуємо такі складові:

- а) процес не можливий без:
 - грошових коштів та відносин з приводу їх акумулювання та витрачання;
 - державного суверенітету, у будь-якому форматі;
 - суспільного інституту з власними агентами та притаманною предметно-об'єктною сферою².

б) похідним результатом є різновиди практик пов'язаних з фінансовим конт-

ролем:

– практика SAI³ окремої держави, з національного рівня, з повноправним членством (Full Member) в INTOSAI^{4,5};

– практика SAI суб'єкта міжнародного права, з регіонального рівня, з повноправним членством (Full Member) в INTOSAI;

– практика INTOSAI, з наднаціонального рівня.

Зауважимо, що вимагаючи у SAI членства в INTOSAI, ми приводимо їх до відповідного загального критерію та робимо за ним відбір. Тим самим звужуємо коло контролюючих інституцій на кожному рівні, уникаючи можливе дублювання серед них.

З урахуванням вищевикладеного, маркерами буде: Маркер №1 – фінанси, а саме: публічні фінанси відповідного рівня; Маркер №2 – інститут фінансового контролю; Маркер №3 – агенти інституту контролю, в особі SAI відповідного рівня, з повноправним членством в INTOSAI; Маркер №4 – бюджети, як предмет контролю агентів. Набір визначених маркерів, задля наочності та

3 Мова йде про - Supreme Audit Institution (SAI) або Вищий контрольний орган (ВОФК), ось як його визначає INTOSAI: «ВОФК є державним органом держави або наднаціональної організації, який виконує найвищу функцію аудиту державного сектору держави або наднаціональної організації. ВОФК здійснюють свої функції аудиту державного сектору незалежно та об'єктивно. Аудиторські та юрисдикційні обов'язки ВОФК різняться залежно від їхніх конкретних повноважень та правових рамок, у яких вони функціонують.» («A SAI is a public body of a state or supranational organization which exercises the highest public sector auditing function of the state or supranational organization. SAls exercise their public sector audit functions in an independent, objective manner. SAls' audit and jurisdictional responsibilities vary based on their specific mandates and the legal frameworks in which they operate.») (INTOSAI About us Overview What is a SAI? Members. URL: <https://www.intosai.org/about-us/overview.html> (дата звернення: 14.03.2025)).

4 Мова йде про Міжнародну організацію вищих органів аудиту або The International Organization of Supreme Audit Institutions.

5 Різновиди Повноправних членів INTOSAI (Full members) та їх визначення, наводиться таким чином: «Повноправні члени Участь як Повноправний член в INTOSAI та всіх її органах і функціях відкрита для: а) вищий контрольний орган усіх країн, які є членами Організації Об'єднаних Націй або будь-якого з її спеціалізованих установ, і б) вищі контрольні установи тих наднаціональних організацій, які є суб'єктами міжнародного права та наділені правовим статусом і належним ступенем економічної, технічної/організаційної чи фінансової інтеграції.» («Full Members Participation as a Full Member in INTOSAI and all its organs and functions is open to: a) the Supreme Audit Institution of all countries which are members of the United Nations Organization or any of its Specialized Agencies and to b) the Supreme Audit Institutions of those supranational organizations which are a subject under international law and are endowed with a legal status and an appropriate degree of economic, technical/organizational or financial integration.» (INTOSAI – Members. URL: <https://www.intosai.org/about-us/members.html> (дата звернення: 14.03.2025)).

1 Таке визначення або охарактеризування «наднаціональні організації» («supranational organizations») наводиться з боку Міжнародної організації вищих органів аудиту або The International Organization of Supreme Audit Institutions, прочитуємо: «б)... тих наднаціональних організацій, які є суб'єктами міжнародного права та наділені правовим статусом і належним ступенем економічної, технічної/організаційної чи фінансової інтеграції.» (b) ... those supranational organizations which are a subject under international law and are endowed with a legal status and an appropriate degree of economic, technical/organizational or financial integration.») (INTOSAI Members/ URL: <https://www.intosai.org/about-us/members/sais-of-supranational-organizations.html> (дата звернення: 27.02.2025)).

2 Більш детально, з притаманною предметно-об'єктною сферою інституту фінансового контролю та його агентів, можна ознайомитися у Таблиці 1 (стор. 53) (Хмельков, 2021).



Рис. 1. Маркери процесу розкриття контрольного функціоналу фінансів
Fig. 1. Markers of the process of disclosure of the control functionality of finance

Джерело: систематизовано автором

Source: systematised by the author

здійснення порівняльного аналізу, доречно відобразити схематично на Рисунку 1.

Визначені маркери, будуть свідчити про норму, тобто інформувати нас та слугувати підтвердженням впровадження контрольної функції фінансів на кожному рівні практики контролю, або інакше, відповідності цих практик контрольній функції фінансів.

Подібними маркерами передамо розкриття контрольного функціоналу фінансів по кожному рівні.

Черговим кроком у дослідженні, стане виконання завершального завдання.

Для встановлення норми чи відхилень, на національному рівні, вибіркоким способом буде обрано у якості прикладу – фінансову систему України та її практику державного фінансового контролю.

За цим прикладом, відмічається необхідна наявність зв'язку між фінансами та державним суверенітетом. Тому, можемо розглядати реалізацію контрольної функції виключно фінансів України, а точніше її публічних фінансів^{1,2}. Контроль за публічними фінансами країни, тобто державний фінансовий контроль, забезпечується функціонуванням двох інституцій: Держаудитслужба України³ та Рахункова палата. Зупинимось на прикладі з функціонування Рахункової палати, того що цей при-

клад відповідає одному з маркерів. Причина пояснюється тим, що Рахункова палата є і SAI країни⁴ і повноправним членом INTOSAI^{5,6}. Крім того, потрібно зазначити про останні зміни законодавства⁷, згідно з якими не тільки передбачається, що Рахункова палата застосовує у своїй діяльності основні принципи діяльності INTOSAI, а й те, що організаційно-методологічні засади здійснення державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) визначаються Рахунковою палатою відповідно до The INTOSAI Framework of Professional Pronouncements (далі – IFPP) (Системи професійних документів Міжнародної органі-

4 З вказаним фактом можна ознайомитися на офіційному сайті інституції (Рахункова палата URL: <https://gr.gov.ua/home/> (дата звернення: 04.03.2025)).

5 З вказаним фактом можна ознайомитися на офіційному сайті інституції (INTOSAI Full Members URL: <https://www.intosai.org/about-us/members/full-members.html> (дата звернення: 04.03.2025)).

6 За Статутом Міжнародної організації вищих органів аудиту (INTOSAI Statutes) - «Стаття 2. Прийняття участі. 1) Участь як Повноправний член в INTOSAI та всіх її органах і функціях відкрита для: а) вищий контрольний орган усіх країн, які є членами Організації Об'єднаних Націй і до б) вищі контрольні установи тих наднаціональних організацій, які є суб'єктами міжнародного права та наділені правовим статусом і належним ступенем економічної, технічної/організаційної чи фінансової інтеграції.» («Article 2. Participation. 1) Participation as a Full Member in INTOSAI and all its organs and functions is open to: a) the Supreme Audit Institution of all countries which are members of the United Nations Organization and to b) the Supreme Audit Institutions of those supranational organizations which are a subject under international law and are endowed with a legal status and an appropriate degree of economic, technical/organizational or financial integration.») (INTOSAI Statutes (@ November 2022) URL: <https://intosai.org/documents/open-access.html> (дата звернення: 17.03.2025)).

7 Мова йдеться про нову редакцію Закону України «Про Рахункову палату», яка почала діяти, в повному обсязі від 01.01.2025 року. Зміни спричиненні Законом України «Про внесення змін до Закону України «Про Рахункову палату» та деяких інших законодавчих актів України» від 30 жовт. 2024 року № 4042-IX (Законодавство України URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4042-20#Text> (дата звернення: 17.03.2025)).

1 Наочно ознайомитися з обсягом публічних фінансів, в розрізі місцевих, Державного та Зведеного бюджетів України можна: Є-data — платформа відкритих даних у сфері публічних фінансів (URL: <https://edata.gov.ua/> (дата звернення: 15.03.2025)).

2 Наочно ознайомитися з обсягом публічних фінансів, в розрізі єдиного соціального внеску: (Державна податкова служба України. Надходження коштів єдиного внеску. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist/-pokazniki-roboti/nadhodjennya-podatviv-i-zboriv--obovyaz/nadhodjennya-koshtiv-edinogo-vnesku/> (дата звернення: 15.03.2025)).

3 З вказаним фактом можна ознайомитися на офіційному сайті інституції (Державна аудиторська служба України URL: <https://dasu.gov.ua/ua> (дата звернення: 04.03.2025)).

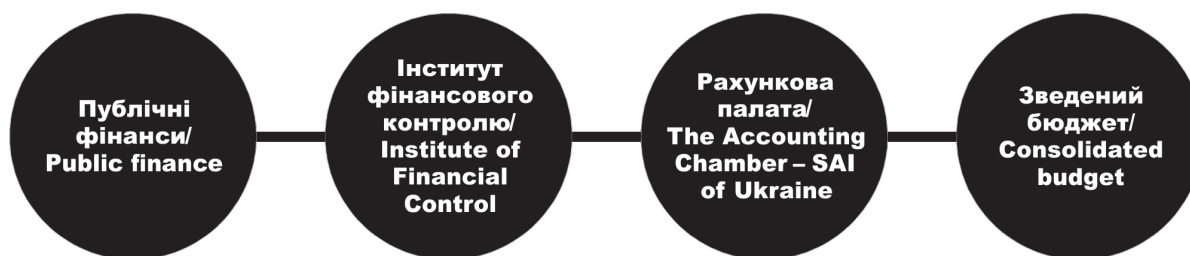


Рис. 2. Маркери процесу розкриття контрольного функціоналу фінансів з національного рівня, на прикладі України

Fig. 2. Markers of the disclosure process of the control functionality of finances from the national level, on the example of Ukraine

Джерело: систематизовано автором на основі офіційного сайту Рахункової палати (англомовна версія) <https://rp.gov.ua/home/?lang=eng>

Source: systematised by the author based on official site The Accounting Chamber (English version) <https://rp.gov.ua/home/?lang=eng>

зації вищих органів аудиту)¹, а і головне, що Рахункову палату зобов'язано звертатися до INTOSAI, один раз на п'ять років, за здійсненням зовнішнього оцінювання діяльності Рахункової палати.

Результати тестування щодо відповідності розбудови суверенної практики державного фінансового контролю України визначеній нормі, схематично відобразимо за допомоги Рисунку 2.

За результатом, маємо – маркери з Рисунку 1 та Рисунку 2, за всім своїм набором мають повний збіг, а саме:

- Маркер №1 Рисунку 1 = Маркер №1 Рисунку 2;
- Маркер №2 Рисунку 1 = Маркер №2 Рисунку 2;
- Маркер №3 Рисунку 1 = Маркер №3 Рисунку 2;
- Маркер №4 Рисунку 1 = Маркер №4 Рисунку 2.

Відповідно, формування практики державного фінансового контролю в Україні відбулося за нормою, що дає підґрунтя до аналогічного підсумку за всім національним рівнем.

Продовжимо дослідження, рухаючись до наступного рівня.

На регіональному рівні вибіркоким прикладом стане – фінансова система Європейського союзу та його практика державного фінансового контролю. За цим прикладом, відмічається наявність необхідного зв'язку між фінансами та певним

державним суверенітетом. Тому, можемо розглядати реалізацію контрольної функції виключно фінансів Європейського союзу (далі – Союз², або – ЄС), а точніше їх публічних фінансів^{3;4;5}.

2 Зазначимо: що відповідно до Договору про Європейський союз (The Treaty on European Union) використовується скорочення до «Європейський союз» одним словом - «Союз», тому нами також буде використовуватися таке скорочення: «Цим Договором ВИСОКІ ДОГОВІРНІ СТОРОНИ заснують між собою ЄВРОПЕЙСЬКИЙ СОЮЗ, надалі іменованій «Союзом», якому держави-члени надають повноваження для досягнення спільних цілей.» («By this Treaty, the HIGH CONTRACTING PARTIES establish among themselves a EUROPEAN UNION, hereinafter called 'the Union', on which the Member States confer competences to attain objectives they have in common.») (Access to European Union law URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:12016ME/TXT&from=EN#tr1-C_2016202EN.01001301-E0001 (дата звернення: 04.03.2025)).

3 Публічні фінанси Європейського союзу акумульовано у Довгостроковий бюджет ЄС (The long-term EU budget). На сьогодні діє черговий семирічний бюджетний період: 2021-2027 роки. (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32020R2093&rid=3> (дата звернення: 11.03.2025)).

4 Застосування у бюджетному процесі Союзу Багаторічної фінансової структури (Multiannual Financial Framework) передбачено Договором про функціонування Європейського Союзу (The Treaty on the Functioning of the European Union): «Стаття 312. 1. Багаторічна фінансова рамка забезпечує впорядкований розвиток витрат Союзу в межах його власних ресурсів. Він встановлюється на строк не менше п'яти років. Річний бюджет Союзу повинен відповідати багаторічній фінансовій структурі.» («Article 312. 1. The multiannual financial framework shall ensure that Union expenditure develops in an orderly manner and within the limits of its own resources. It shall be established for a period of at least five years. The annual budget of the Union shall comply with the multiannual financial framework.»). (Access to European Union law URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:12016ME/TXT&from=EN#d1e7039-47-1> (дата звернення: 12.03.2025)).

5 Задля наочності, доцільно ознайомитися з інтерактивною діаграмою про структуру та питому вагу витрат та доходів в рамках Багаторічної фінансової структури

1 Детально про IFPP можна дізнатися за першоджерелом: About the INTOSAI Framework of Professional Pronouncements – IFPP (The INTOSAI Framework of Professional Pronouncements Home > About the INTOSAI Framework of Professional Pronouncements – IFPP. URL: <https://www.issai.org/about/> (дата звернення: 07.03.2025)).

Необхідною умовою, продовження дослідження, за цим прикладом є акцентування уваги на деякі особливості формування публічних фінансів Союзу. Не зважаючи на відступ від логіки основного дослідження, це поглибить його та зробить отримані результати більш ґрунтовними.

Бюджет Союзу (за надходженнями), має власні^{1,2} доходи, тобто бюджетні надходжен-

(Multiannual Financial Framework) на 2021–2027 роки. (The European Commission URL: https://commission.europa.eu/strategy-and-policy/eu-budget/long-term-eu-budget/2021-2027/spending-and-revenue_en (дата звернення: 02.03.2025)).

1 Встановлення власних джерел доходів передбачено Договором про функціонування Європейського Союзу - «Стаття 311. Союз забезпечує себе засобами, необхідними для досягнення своїх цілей і проведення своєї політики. Без шкоди для інших доходів фінансування бюджету здійснюється повністю за рахунок власних коштів. ... У цьому контексті він може встановити нові категорії власних ресурсів або скасувати існуючу категорію. Це рішення не набуває чинності, доки воно не буде схвалено державами-членами відповідно до їхніх відповідних конституційних вимог...» (The Treaty on the Functioning of the European Union - «Article 311. The Union shall provide itself with the means necessary to attain its objectives and carry through its policies. Without prejudice to other revenue, the budget shall be financed wholly from own resources. ... In this context it may establish new categories of own resources or abolish an existing category. That decision shall not enter into force until it is approved by the Member States in accordance with their respective constitutional requirements. ...») (Access to European Union law URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:12016M/TXT&from=EN#d1e7724-47-1> (дата звернення: 12.03.2025)).

2 Додатково. Встановлення власних джерел доходів Союзу, їх структура та розрахунок граничного розміру, передбачено також: РІШЕННЯ РАДИ (ЄС, Євратом) 2020/2053 від 14 грудня 2020 року про систему власних ресурсів Європейського Союзу та скасування Рішення 2014/335/ЄС, Євратом (Council Decision (EU, Euratom) 2020/2053 of 14 December 2020 on the system of own resources of the European Union and repealing Decision 2014/335/EU, Euratom).

Стосовно структури: «Стаття 2. Категорії власних ресурсів та специфічні методи їх розрахунку. 1. Власними ресурсами, занесеними до бюджету Союзу, є надходження від наступного: (а) традиційні власні ресурси, що складаються з зборів, премій, додаткових або компенсаційних сум, додаткових сум або факторів, мит Спільного митного тарифу та інших мит, встановлених або встановлюваних інституціями Союзу щодо торгівлі з третіми країнами, мит на продукти відповідно до Договору про заснування Європейського співтовариства вугілля та сталі, що втратив чинність, а також внесків та інших мит, передбачених у рамках спільної організації ринків цукру; (б) застосування єдиної ставки вимоги в розмірі 0,30 % для всіх держав-членів до загальної суми надходжень ПДВ, зібраної щодо всіх оподатковуваних поставок, поділеної на середньозважену ставку ПДВ, розраховану для відповідного календарного року, як зазначено в Регламенті Ради (ЄС, Євратом) № 1553/89 (4). Для кожної держави-члена база ПДВ, яка враховується для цієї мети, не повинна перевищувати 50 % ВНД; (с) застосування єдиної тарифної ставки до ваги пластикових відходів упаковки, утворених у кожній державі-члені, які не переробляються. Єдина ставка викиду становить 0,80 євро за кілограм. Для певних держав-членів, як визначено в третьому абзаці параграфа 2, застосовується одноразове щорічне зменшення суми; (д) застосування єдиної ставки, що визначається відповідно до бюджетної процедури в світлі загальної суми всіх інших доходів, до суми ВНД усіх держав-членів. («Article 2. Categories of own resources and specific methods for their

ня пов'язані безпосередньо з економічною та фінансовою успішністю держав-членів Союзу. Крім того, Союз постійно працює над розробкою власних ресурсів нової генерації³, які також будуть пов'язані безпосередньо з економічною та фінансовою успішністю держав-членів Союзу та які будуть будуватися за формулою: «вбудовування пріоритетів політики ЄС у дохідну частину бюджету ЄС»⁴. Саме такий підхід до визначення джерел власних доходів може привести до невідомого розміру бюджету Союзу, а також до граничної межі з

calculation. 1. Revenue from the following shall constitute own resources entered in the Union budget: (a) traditional own resources consisting of levies, premiums, additional or compensatory amounts, additional amounts or factors, Common Customs Tariff duties and other duties established or to be established by the institutions of the Union in respect of trade with third countries, customs duties on products under the expired Treaty establishing the European Coal and Steel Community, as well as contributions and other duties provided for within the framework of the common organisation of the markets in sugar; (b) the application of a uniform call rate of 0,30 % for all Member States to the total amount of VAT receipts collected in respect of all taxable supplies divided by the weighted average VAT rate calculated for the relevant calendar year as stipulated in Council Regulation (EEC, Euratom) No 1553/89 (4). For each Member State the VAT base to be taken into account for this purpose shall not exceed 50 % of GNI; (c) the application of a uniform call rate to the weight of plastic packaging waste generated in each Member State that is not recycled. The uniform call rate shall be EUR 0,80 per kilogram. An annual lump sum reduction for certain Member States as defined in the third subparagraph of paragraph 2 shall apply; (d) the application of a uniform call rate, to be determined pursuant to the budgetary procedure in the light of the total of all other revenue, to the sum of GNI of all the Member States.

Стосовно розрахунку граничного розміру: «Стаття 3. Максимум власних ресурсів. 1. Загальний обсяг власних ресурсів, виділених Союзу для покриття щорічних асигнувань на платежі, не повинен перевищувати 1,40 % суми ВНД усіх держав-членів. 2. Загальна річна сума асигнувань на зобов'язання, занесені до бюджету Союзу, не повинна перевищувати 1,46 % від суми ВНД усіх держав-членів. ...» («Article 3. Own resources ceilings. 1. The total amount of own resources allocated to the Union to cover annual appropriations for payments shall not exceed 1,40 % of the sum of all the Member States' GNIs. 2. The total annual amount of appropriations for commitments entered in the Union budget shall not exceed 1,46 % of the sum of all the Member States' GNIs. ...»). (Access to European Union law URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32020D2053&qid=1651836112233> (дата звернення: 12.03.2025)).

3 Примітка: рекомендуємо ознайомитися за першоджерелом відповідно до посилання (https://commission.europa.eu/strategy-and-policy/eu-budget/long-term-eu-budget/2021-2027/revenue/next-generation-eu-own-resources_en#new-sources-of-revenue-for-the-eu-budget (дата звернення: 02.03.2025)).

4 Примітка: наведемо пряму цитату, на підґрунті якої ми зробили наведену формулу з формування нових доходів ЄС: «The Commission proposes to embed EU policy priorities further in the revenue side of the EU budget, supporting the twin green and digital transitions.» («Комісія пропонує продовжити вбудовування пріоритетів політики ЄС у дохідну частину бюджету ЄС, підтримуючи подвійний зелений і цифровий перехід.») (The European Commission URL: https://commission.europa.eu/strategy-and-policy/eu-budget/long-term-eu-budget/2021-2027/revenue/next-generation-eu-own-resources_en#new-sources-of-revenue-for-the-eu-budget (дата звернення: 02.03.2025)).

ініціативи з встановлення нових джерел доходів, які в решті решт пов'язані безпосередньо з економічною та фінансовою успішністю держав-членів Союзу. Хоча, Союз стверджує, що це не призведе до посилення фінансового тиску на європейців¹, однак, в решті решт це буде за рахунок європейського суспільства, через те, що сфера впливу ЄС є – держави-країни та їх² економічна та фінансова успішність.

1 Примітка: наведемо пряму цитату ЄС: «These resources will not create new taxes for Europeans, as the EU does not have the power to levy taxes. Tax instruments are mainly deployed at national level: the introduction of new categories of own resources will fully respect national fiscal sovereignty.» («Ці ресурси не створять нових податків для європейців, оскільки ЄС не має повноважень стягувати податки. Податкові інструменти в основному застосовуються на національному рівні: запровадження нових категорій власних ресурсів повністю поважатиме національний фінансовий суверенітет.») (The European Commission URL: https://commission.europa.eu/strategy-and-policy/eu-budget/long-term-eu-budget/2021-2027/revenue/next-generation-eu-own-resources_en#new-sources-of-revenue-for-the-eu-budget (дата звернення: 02.03.2025)).

2 Відповідно до Договору про функціонування Європейського Союзу (The Treaty on the Functioning of the European Union), Союз має внутрішній вплив, наприклад: 1) «This Treaty organises the functioning of the Union and determines the areas of, delimitation of, and arrangements for exercising its competences.» («Цей Договір організовує функціонування Союзу та визначає сфери, розмежування та механізми здійснення його повноважень.»); 2) «Article 3. 1. The Union shall have exclusive competence in the following areas: (a) customs union; (b) the establishing of the competition rules necessary for the functioning of the internal market; (c) monetary policy for the Member States whose currency is the euro; (d) the conservation of marine biological resources under the common fisheries policy; (e) common commercial policy. («Стаття 3. 1. Союз має виключну компетенцію в таких сферах: (а) митний союз; (б) встановлення правил конкуренції, необхідних для функціонування внутрішнього ринку; (с) монетарна політика для держав-членів, валютою яких є євро; (д) збереження морських біологічних ресурсів у рамках спільної рибальської політики; (е) спільна комерційна політика.»); 3) «Article 4. 1. The Union shall share competence with the Member States where the Treaties confer on it a competence which does not relate to the areas referred to in Articles 3 and 6. 2. Shared competence between the Union and the Member States applies in the following principal areas: (a) internal market; (b) social policy, for the aspects defined in this Treaty; (c) economic, social and territorial cohesion; (d) agriculture and fisheries, excluding the conservation of marine biological resources; (e) environment; (f) consumer protection; (g) transport; (h) trans-European networks; (i) energy; (j) area of freedom, security and justice; (k) common safety concerns in public health matters, for the aspects defined in this Treaty. 3. In the areas of research, technological development and space, the Union shall have competence to carry out activities, in particular to define and implement programmes; however, the exercise of that competence shall not result in Member States being prevented from exercising theirs. 4. In the areas of development cooperation and humanitarian aid, the Union shall have competence to carry out activities and conduct a common policy; however, the exercise of that competence shall not result in Member States being prevented from exercising theirs. («Стаття 4. 1. Союз ділитись компетенцією з державами-членами, якщо Договори надають йому компетенцію, яка не стосується сфер, зазначених у статтях 3 і 6. 2. Спільна компетенція між Союзом і державами-членами застосовується в таких основних сферах: (а) внутрішній ринок; (б) соціальної політики щодо аспектів, визначених

Такі відносини, з приводу пошуку нових джерел для власних доходів в структурі публічних фінансів Європейського союзу, нагадують відносини метрополії і колоній, або ще можна назвати їх податком на бюрократію.

Відповідно, такі процеси наповнення бюджету Союзу неможна залишати без контрольним.

А відтак, питання державного фінансового контролю буде тільки зростати та набувати цінності та значущості для європейського суспільства. Є потреба і у втіленні контрольної функції фінансів, і у існуванні інституту фінансового контролю, і у розвитку контрольного функціоналу власного САІ, в Союзі.

Потрібно негайно віддати належне фінансовій обізнаності європейського суспільства – пов'язаній з розумінням значущості контрольної функції фінансів. Згідно з Договором про Європейський союз³, було встановлено «інституційну структуру, спрямовану на просування його цінностей, досягнення його цілей, обслуговування його інтересів, інтересів його громадян і держав-членів». Що означає, що під час утворення Союзу, одразу

цим Договором; (с) економічна, соціальна та територіальна згуртованість; (d) сільське господарство та рибальство, за винятком збереження морських біологічних ресурсів; (е) середовище; (f) захист прав споживачів; (g) транспорт; (h) транс'європейські мережі; (i) енергія; (j) простір свободи, безпеки та справедливості; (к) загальні проблеми безпеки в питаннях охорони здоров'я для аспектів, визначених у цьому Договорі. 3. У сферах досліджень, технологічного розвитку та космосу Союз має компетенцію здійснювати діяльність, зокрема, визначати та виконувати програми; однак використання такої компетенції не повинно призводити до перешкоджання державам-членам здійснювати свої повноваження. 4. У сферах співробітництва в галузі розвитку та гуманітарної допомоги Союз має компетенцію здійснювати діяльність і проводити спільну політику; однак використання такої компетенції не повинно призводити до перешкоджання державам-членам здійснювати свої повноваження.»; 4) «Article 6. The Union shall have competence to carry out actions to support, coordinate or supplement the actions of the Member States. The areas of such action shall, at European level, be: (a) protection and improvement of human health; (b) industry; (c) culture; (d) tourism; (e) education, vocational training, youth and sport; (f) civil protection; (g) administrative cooperation. («Стаття 6. Союз має компетенцію здійснювати дії для підтримки, координації або доповнення дій держав-членів. Сферами такої діяльності на європейському рівні є: (а) охорона та зміцнення здоров'я людини; (б) промисловість; (с) культура; (д) туризм; (е) освіта, професійна підготовка, молодь і спорт; (ф) цивільний захист; (г) адміністративне співробітництво.»). (Access to European Union law URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:12016ME/TXT&from=EN#d1e7039-47-1> (дата звернення: 12.03.2025)).

3 Пересвідчитись можна у Розділі III вказаного Договору. The Treaty on European Union (Access to European Union law URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:12016ME/TXT&from=EN#ntr1-C_2016202EN.01001301-E0001 (дата звернення: 14.04.2025)).

було створено обмежену кількість (всього – сім) життєво важливих інституцій, таких як: Парламент, Комісія (еквівалент Уряду), Суд, Центральний банк та відповідно і SAI Союзу.

Повертаємося до основної логіки дослідження та продовжимо рух дослідження щодо втілення в світову економіку контрольної функції фінансів на регіональному рівні. Реалізація відбувається шляхом функціонування двох інституцій у Європейському союзі: по-перше, органу державного фінансового контролю організації яка є суб'єктом міжнародного права (або – SAI of Supranational Organizations¹) в особі Європейського суду аудиторів (або – European Court of Auditors (далі – ЕКА)²) з повноваженнями та функціоналом, з контролю^{3;4;5} за вищезначеними публічними фінанса-

ми Європейського союзу. При цьому, з одного боку ЕКА, є⁶ органом контролю наднаціональної організації яка є суб'єктом міжнародного права (SAI of Supranational Organizations), з іншого боку, ЕКА, є⁷ також повноправним членом INTOSAI, як будь який інший SAI з будь якої країни. Незважаючи на визначення ЕКА як «SAI of Supranational Organizations», функціонал по відношенню до SAI держав-членів Союзу є обмеженим та не вбачається якоїсь ієрархії^{8;9} між ними. Координація відбувається на єдиному предметному полі – полі публічних фінансів Європейського союзу, і ось вже тут є ієрархія, яка сформована за допомоги руху грошових коштів: з одного боку – власник грошових коштів (funds), з іншого – держави-члени, як ті, хто їх використовує. По-друге, Контактний комітет вищих органів фінансового контролю Європейського Союзу¹⁰ (Contact Committee

1 Визначення «SAIs of Supranational Organizations» зроблено з боку INTOSAI, під час окреслення хто може бути повноправним членом інституції, процитуємо: «Повноправні члени Участь як Повноправний член INTOSAI та всіх її органів і функцій відкрита для: а) вищій контрольний орган усіх країн, які є членами Організації Об'єднаних Націй або будь-якого з її спеціалізованих установ, і б) вищі контрольні установи тих наднаціональних організацій, які є суб'єктами міжнародного права та наділені правовим статусом і належним ступенем економічної, технічної/організаційної чи фінансової інтеграції.» («Full Members Participation as a Full Member in INTOSAI and all its organs and functions is open to: a) the Supreme Audit Institution of all countries which are members of the United Nations Organization or any of its Specialized Agencies and to b) the Supreme Audit Institutions of those supranational organizations which are a subject under international law and are endowed with a legal status and an appropriate degree of economic, technical/organizational or financial integration.»). (Members/INTOSAI URL: <https://www.intosai.org/about-us/members/sais-of-supranational-organizations.html> (дата звернення: 27.02.2025)).

2 European court of auditors (ECA) або - Європейський суд аудиторів. Інституція визначає себе як - Guardians of the EU's finances (Вартові фінансів ЄС) (European court of auditors URL: <https://www.eca.europa.eu/en> (дата звернення: 27.02.2025)).

3 Повноваження ЕКА визначені у відповідному юридичному акті – The Treaty on the Functioning of the European Union (або - Договір про функціонування Європейського Союзу), статті: 285-287; 319; 322; 325 (Access to European Union law URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:12016ME/TXT&from=EN&id=7039-47-1> (дата звернення: 27.02.2025)).

4 Як функціонує Європейський суд аудиторів регулюється: Правилами процедури (Rules of Procedure). Які, в свою чергу, повинні бути затверджені Радою Європейського Союзу. (Access to European Union law URL: [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32010Q0423\(01\)](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32010Q0423(01)) (дата звернення: 01.03.2025)).

5 Додатково додамо щодо контролю від ЕКА: «Які гроші перевіряє ЕКА? - Щороку в рамках нашої роботи з надання впевненості ми перевіряємо доходи та витрати в рамках бюджету ЄС.» («What money does the ECA audit? - Every year, as part of our statement of assurance work, we audit revenue and expenditure under the EU budget.») (European court of auditors. The EU's finances. <https://eca.europa.eu/en/the-eu-finances> (дата звернення: 14.03.2025)).

6 Віднесення ЕКА до SAI of Supranational Organizations зроблено з боку INTOSAI (Members/INTOSAI URL: <https://www.intosai.org/about-us/members/sais-of-supranational-organizations.html> (дата звернення: 27.02.2025)).

7 INTOSAI визначає ЕКА як повноправного члена інституції. (INTOSAI – Members. URL: <https://www.intosai.org/about-us/members.html> (дата звернення: 14.03.2025)).

8 За офіційними даними, міжнародна кооперація ЕКА, складається з: «ЕКА співпрацює з іншими ВОФК головним чином через: Контактний комітет ЄС; Мережа ВОФК країн-кандидатів і потенційних кандидатів у ЄС; і міжнародні організації державних аудиторських установ, головним чином Міжнародна організація вищих аудиторських установ (INTOSAI) та її європейська регіональна організація EUROSAL.» («The ECA cooperates with other SAI's mainly through: the EU Contact Committee; the Network of the SAI's of candidate and potential candidate countries to the EU; and international organisations of public audit institutions, chiefly the International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) and its European regional organisation EUROSAL.»). (European court of auditors. International cooperation. URL: <https://eca.europa.eu/en/international-overview> (дата звернення: 14.03.2025)).

9 ЕКА характеризує це як: «Ця співпраця тісно пов'язана з відповідальністю ЕКА за аудит фондів ЄС, більша частина яких розпоряджається національними органами держав-членів. ВОФК держав-членів надають цінну практичну підтримку ЕКА під час проведення перевірок на місці, допомагаючи забезпечити ефективне та результативне виконання завдань ЕКА. Іноді ЕКА бере участь у скоординованих аудитах з іншими ВОФК.» («This cooperation is closely linked to the ECA's responsibility for the audit of EU funds, much of which are administered by national authorities in Member States. Member State SAI's provide valuable practical support to the ECA during the course of its on-the-spot audits, helping ensure the effective and efficient implementation of the ECA's tasks. Sometimes the ECA takes part in coordinated audits with other SAI's.»). (European court of AUDITORS International cooperation URL: <https://eca.europa.eu/en/international-overview> (дата звернення: 14.03.2025)).

10 Офіційна сторінка (на сайті ЕКА) Контактного комітету вищих органів фінансового контролю Європейського Союзу (Contact Committee of the Supreme Audit Institutions of the European Union) (Contact Committee of the Supreme Audit

of the Supreme Audit Institutions of the European Union) (далі – Contact Committee), який, на нашу думку, намагається бути не лише професійною асамблеєю з форумом¹ а і парасольковою організацією («umbrella organization») через його місію² та функції з координації^{3,4}, по відношенню до власних

Institutions of the European Union. Home. URL: <https://www.eca.europa.eu/sites/CC/en> (дата звернення: 14.03.2025)).

1 Задля уявлення про Комітет, доречно ознайомитися з його Місією: «Контактний комітет – це автономна, незалежна та неpolitична асамблея керівників вищих органів фінансового контролю (ВОФК) держав-членів Європейського Союзу (ЄС) та Європейської аудиторської палати. Він забезпечує форум для обговорення та вирішення питань, що становлять спільний інтерес для ЄС. У цьому контексті Контактний комітет зобов'язується: сприяти діалогу та співпраці в галузі аудиту та пов'язаної з ним діяльності; виробляти та пропонувати спільні позиції щодо нових питань аудиту та підзвітності; та підтримувати ВОФК – членів Контактного комітету, а також ВОФК країн, на які поширюється політика розширення ЄС. Посилуючи співпрацю між своїми членами, Контактний комітет сприяє ефективному зовнішньому аудиту та підзвітності в ЄС, а також допомагає покращити фінансове управління та належне врядування ЄС на благо його громадян.» («The Contact Committee is an autonomous, independent and non-political assembly of the heads of supreme audit institutions (SAIs) of European Union (EU) Member States and the European Court of Auditors. It provides a forum to discuss and address matters of common interest relating to the EU. Within this context the Contact Committee commits itself to: fostering dialogue and co-operation in audit and related activities; establishing and promoting common positions on emerging audit and accountability issues; and supporting Contact Committee member SAIs and the SAIs of countries subject to the EU enlargement policy. By enhancing co-operation between its members, the Contact Committee contributes to effective external audit and accountability in the EU, and helps improve EU financial management and good governance for the benefit of its citizens.») (Contact Committee of the Supreme Audit Institutions of the European Union. Contact Committee Mission Statement. URL: <https://www.eca.europa.eu/sites/CC/en/Pages/Mission.aspx> (дата звернення: 14.03.2025)).

2 Дивись зноску щодо Місії Контактного комітету.

3 За заявою Контактного комітету (Contact Committee), інституція є: «Контактний комітет є автономною, незалежною та неpolitичною асамблеєю керівників вищих органів аудиту (ВОФК) держав-членів Європейського Союзу (ЄС) та Європейської Рахункової палати. Він забезпечує форум для обговорення та розгляду питань, що становлять спільний інтерес і стосуються ЄС.» («The Contact Committee is an autonomous, independent and non-political assembly of the heads of supreme audit institutions (SAIs) of European Union (EU) Member States and the European Court of Auditors. It provides a forum to discuss and address matters of common interest relating to the EU.») (Contact Committee Mission Statement URL: <https://www.eca.europa.eu/sites/CC/en/Pages/Mission.aspx> (дата звернення: 14.03.2025)).

4 За інформацією Контактного комітету (Contact Committee): «Співпраця між Вищими органами аудиту (ВОФК) Європейського Союзу та Європейською Рахунковою палатою (ЄКА) відбувається переважно в рамках структури Контактного комітету. Ця структура складається з самого Контактного комітету, до складу якого входять керівники ВОФК ЄС та ЄКА, офіцерів зв'язку, які забезпечують активну мережу професійних контактів у Європі, а також робочі групи, мережі та цільові групи з конкретних тем аудиту.» («Cooperation between the Supreme Audit Institutions (SAIs) of the European Union and the European

members in person: SAI member States of the Union to the ECA»⁵.

З наведених двох інституцій, через те, що одна інституція є повноцінний SAI, а інша більш схожа на форум, тому для досягнення мети дослідження, будемо розглядати лише – ECA.

Результати дослідження суверенної практики державного фінансового контролю Союзу, схематично відобразимо за допомогою Рисунку 3, наступним чином:

За результатом, маємо – маркери з Рисунку 1 та Рисунку 2, за всім своїм набором мають повний збіг, а саме:

- Маркер №1 Рисунку 1 = Маркер №1 Рисунку 3;
- Маркер №2 Рисунку 1 = Маркер №2 Рисунку 3;
- Маркер №3 Рисунку 1 = Маркер №3 Рисунку 3;
- Маркер №4 Рисунку 1 = Маркер №4 Рисунку 3.

Відповідно, формування практики державного фінансового контролю в Європейському союзі відбулося за нормою, що дає підґрунтя до аналогічного підсумку за всім регіональним рівнем.

Завершальним рівнем, стає – наднаціональний рівень.

На наднаціональному рівні прикладом стане – INTOSAI.

За цим прикладом, ми одразу стикаємося з проблемами:

- ми не знаходимо будь якого державного суверенітету;
- ми не знаходимо будь які грошові кошти та відносини з приводу їх акумулювання та витрачання. Тобто, ми не знаходимо будь яких публічних фінансів якогось суб'єкта міжнародного права.

Відповідно не відмічається наявність необхідного зв'язку між фінансами та певним державним суверенітетом. А відтак, не виникає і їх контрольна функція. Відсутні бюджети. Як наслідок відсутня потреба у інституті з його агентами і притаманною предметною сферою.

Court of Auditors (ECA) principally takes place within the framework of the Contact Committee structure. This structure consists of the Contact Committee itself, composed of the Heads of the EU SAIs and the ECA, the Liaison Officers, who provide an active network of professional contacts around Europe, as well as working groups, networks and task forces on specific audit topics.») (Contact Committee About URL: <https://www.eca.europa.eu/sites/CC/en/Pages/About.aspx> (дата звернення: 14.03.2025)).

5 Перелік членів Контактного комітету вищих органів фінансового контролю Європейського Союзу Contact Committee of the Supreme Audit Institutions of the European Union. Members. URL: <https://www.eca.europa.eu/sites/CC/en/Pages/Members.aspx> (дата звернення: 14.03.2025)).

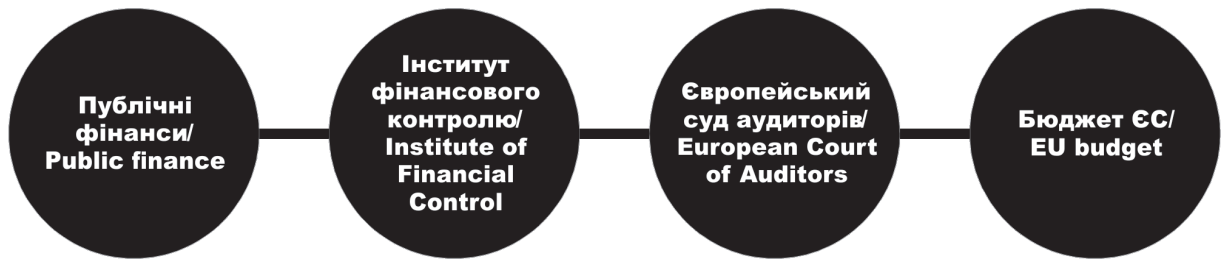


Рис. 3. Маркери процесу розкриття контрольного функціоналу фінансів з регіонального рівня, на прикладі ЄС

Fig. 3. Markers of the process of disclosure of the control functionality of finances from the regional level, on the example of the EU

Джерело: систематизовано автором
Source: systematised by the author

Є лише безпосередньо сама інституція – INTOSAI.

Результати дослідження, на наднаціональному рівні, схематично відобразимо за допомоги Рисунку 4.

За результатом, маємо – маркери з Рисунку 1 та Рисунку 4, за переважною більшістю зі свого набору, не мають будь якого збігу (та навіть збіг по маркеру №3 ми можемо вважати умовно позитивним, через те що збіг полягає у тому, що назва маркера включає в свій склад акронім який ідентичний назві інституції – INTOSAI), а саме:

- Маркер №1 Рисунку 1 ≠ Маркер №1 Рисунку 4;
- Маркер №2 Рисунку 1 ≠ Маркер №2 Рисунку 4;
- Маркер №3 Рисунку 1 =/≠ Маркер №3 Рисунку 4;
- Маркер №4 Рисунку 1 ≠ Маркер №4 Рисунку 4.

Відповідно, формування практики з державного фінансового контролю на наднаціональному рівні відбулося не за нормою.

Знайдено аномалію в сфері державного фінансового контролю.

Підсумовано, по суті, мета цього дослідження, досягнута.

Однак, встановлення аномальності, вимагає продовження дослідження, задля отримання додаткового результату.

Такі неочікувані та аномальні знахідки практики фінансового контролю, поставили перед дослідженням нові питання, без відповіді на які дослідження буде неповним, зокрема: На що нам вказує факт існування INTOSAI?; Чим обумовлена поява INTOSAI?; Як INTOSAI з'явилося?; Чи є це становище все ще пов'язаним з контрольною функцією фінансів, і якщо – так, то чиїх фінансів?; Чи можна вважати INTOSAI елементом інституційної інфраструктури публічних фінансів? Чи має INTOSAI бюджети у предметі контролю? Позитивні чи

негативні наміри/сенси покладено у підґрунтя мети утворення INTOSAI?.

Знайдемо відповідь за всіма питаннями, тому, що кожна відповідь характеризує інституцію та тим самим формує новий погляд на загальне уявлення про неї.

На що нам вказує факт існування INTOSAI? – факт знаходження INTOSAI на цьому рівні, дозволяє нам вважати рівень практики на якому функціонує інституція, дійсно наднаціональним (supranational). Через те, що всі SAI з попередніх рівнів є членами цієї інституції. Така належність SAI, свідчить про певний масштаб завдань (задачі з майже необмеженим фаховим впливом та необмеженою постановкою мети) та ієрархічність впливу.

Для пошуку відповідей на такі питання як: Чим обумовлена поява INTOSAI?, Як INTOSAI з'явилося?, Чи є це становище все ще пов'язаним з контрольною функцією фінансів, і якщо – так, то чиїх фінансів? та Чи можна вважати INTOSAI елементом інституційної інфраструктури публічних фінансів? нам потрібно буде сформулювати загальне уявлення про INTOSAI та з'ясувати його сутність. У цьому нам допоможе історія створення інституції, яку можна поділити на два етапи.

Знайти відповідь на питання: Чим обумовлена поява INTOSAI?, допоможе перший етап історії створення. Який свідчить про наявність подій, які були зроблені до початку створення INTOSAI. До таких подій ми можемо віднести зустріч практиків з

1 З офіційно оприлюднених документах INTOSAI, які висвітлюють історичну хронологію створення та ставлення вказаної інституції, ми знаходимо першу подію, а саме: «Представники різних вищих органів контролю (SAI) збираються після Другої світової війни на Міжнародний конгрес адміністративних наук у Берні, Швейцарія, і вирішують створити форум для державного аудиту.» («Representatives of various Supreme Audit Institutions (SAI) meet after World War II at an International Congress of Administrative Sciences in Bern, Switzerland, and decide to set up a forum for government

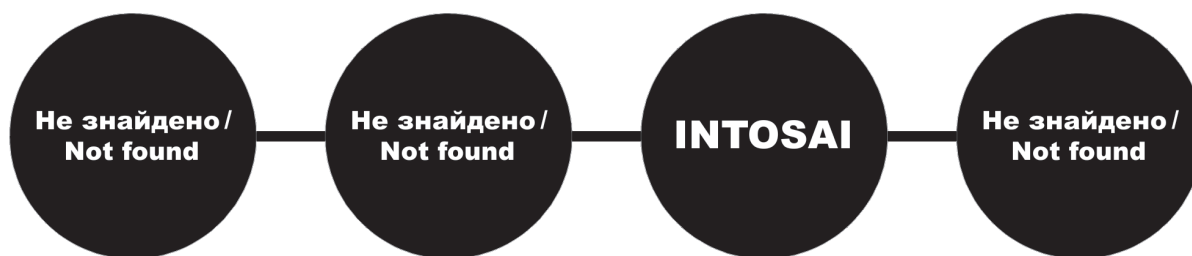


Рис. 4. Маркери процесу розкриття контрольного функціоналу фінансів з наднаціонального рівня, на прикладі INTOSAI

Fig. 4. Markers of the process of disclosing the control functionality of finance from the supranational level, on the example of INTOSAI

Джерело: систематизовано автором

Source: systematised by the author

державного фінансового контролю. За характером події – це схоже на виникнення інституту, який виникає через уявлення та визнання суспільної потреби, перш за все на неформальному рівні. З урахуванням тематики зустрічі, вбачалось створення інституту фінансового контролю, зі сферою застосування – публічні ресурси. З огляду на той рівень, на якому відбуваються події, можна було б стверджувати про виникнення наднаціонального (supranational) інституту фінансового контролю. Однак відсутність суспільних грошових коштів та їх групування у будь який бюджет, вочевидь, не передбачає і певні відносини. Тобто відсутність фінансів, в цілому та публічних фінансів, зокрема, обумовило відсутність функції контролю та унеможливило у подальшому весь процес розкриття контрольного функціоналу.

Відповідно, відповідь на питання: Чи є цей стан все ще пов'язаним з контрольною функцією фінансів, і якщо – так, то чиїх фінансів? – ні.

Тому, ми не можемо обґрунтовано стверджувати та наголошувати на тому що було створено інститут фінансового контролю відповідного рівня (в даному випадку – наднаціонального рівня). З урахуванням цього, і будемо проводити подальше дослідження. Виходячи з цього, одразу отримали відповідь на питання: Чи можна вважати INTOSAI елементом інституційної інфраструктури публічних фінансів? – ні.

Другий етап історичного аналізу, надасть відповідь на питання: Як INTOSAI з'явилося?

У листопаді 1953 році було створено міжнародну асоціацію – Міжнарод-

на організація вищих органів аудиту (The International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI))¹.

Що ще нам потрібно знати про цю інституцію, так це те, що INTOSAI не є контролюючою інституцією. Тобто за функціоналом ні є суб'єктом контролю (в теоретичному визначенні) та ані є SAI (за тим визначенням яке само INTOSAI і робить). З причини того, що інституція не здійснює заходи фінансового контролю відносно будь яких об'єктів контролю чи предметів контролю. Проте, функціонал полягає у угрупованні та обробці досвіду контролю SAI країн-членів та у стандартизації методології² для SAI країн-членів. Наведений функціонал інституції, найкращим чином передається її власним девізом (motto)³. Можливо вказаний девіз допоможе у кращому розумінні INTOSAI та сприйнятті інституції в різних ролях.

Ведучи у подальшому мову про INTOSAI, доцільно визначати її не як інституцію, що здійснює практичну діяльність з державного фінансового контролю, а як інституцію пов'язану з практикою державного фінансового контролю. Зверніть увагу, що і «прак-

audit.» (A Timeline of Major Events/ NTOSAI: 50 Years (1953-2003) A Special Publication of the International Organization of Supreme Audit Institutions URL: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INTOSAI_Publications/Publication_50y_INTOSAI/INTOSAI_50th_Anniv_EN.pdf (дата звернення: 24.03.2025)).

1 Процитуємо наступну хронологічну подію з становлення INTOSAI, а саме: «I INCOSAI в Гавані, Куба (2-9 листопада); делегати з 34 країн; ... INTOSAI засновано як міжнародну асоціацію. ...» («I INCOSAI in Havana, Cuba (November 2-9); delegates from 34 countries; ... INTOSAI is founded as an international association. ...») (A Timeline of Major Events/ NTOSAI: 50 Years (1953-2003) A Special Publication of the International Organization of Supreme Audit Institutions URL: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INTOSAI_Publications/Publication_50y_INTOSAI/INTOSAI_50th_Anniv_EN.pdf (дата звернення: 04.03.2025)).

2 The INTOSAI Framework of Professional Pronouncements Professional Pronouncements URL: <https://www.issai.org/professional-pronouncements/> (дата звернення: 04.03.2025).

3 «Mutual experience benefits all» (Взаємний досвід приносить користь усім) (INTOSAI. About us. URL: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/about_us/2022_Folder_INTOSAI_pages.pdf (дата звернення: 02.04.2025)).

тична діяльність» і «пов'язаність з практикою» є зі сфери державного фінансового контролю. Таке встановлення належності різновидів функціоналу інституцій до «сфери або практики державного фінансового контролю», дозволить так характеризувати і рівень, і інституції, і інші пов'язані речі, з державним фінансовим контролем. Що упорядкує уявлення різноманіття у сфері державного фінансового контролю. В першу чергу, полегшить сприйняття INTOSAI.

Додатково, що нам потрібно знати про цю інституцію, так це те, що INTOSAI має трирічний бюджетний період (triennial budget period)¹, при цьому переважна частина доходів якого формується за рахунок членських внесків (membership dues)² та до бюджету не включені внески в натуральній формі³ (які, доречі є основними активами, що при порівнянні з членськими внесками грошової форми так і є⁴) від зацікавлених сторін та членів

1 За Статутом INTOSAI (редакція 2022), процитуємо: «Стаття 4 Конгрес ... 5) Завданнями Конгресу є: ... g) затверджувати трирічний бюджет INTOSAI відповідно до статті 12, пунктів 5 та 6;...» («Article 4 Congress ... 5) The tasks of the Congress are: ... g) to endorse the triennial INTOSAI budget in compliance with Article 12, paragraphs 5 and 6; ...») (INTOSAI. Documents – Open access. URL: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/about_intosai/statutes/EN_Statutes_November_2022.pdf (дата звернення: 02.04.2025)).

2 За інформацією, яка міститься в Трирічному бюджеті (2023-2025) інституції, наведемо цитату цього приводу: «... 3. Переважна частина доходів INTOSAI генерується за рахунок членських внесків.» («... 3. The overwhelming portion of INTOSAI's revenue is generated from membership dues.») (INTOSAI TRIENNIAL BUDGET 2023 TO 2025 Management Summary URL: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/protected_area/Budget/EN_INTOSAI_Budget_2023_25.pdf (дата звернення: 28.04.2025)).

3 За інформацією, яка міститься в Трирічному бюджеті (2023-2025) інституції, наведемо цитату, з цього приводу: «1. Загальні положення 1.1 Преамбула бюджету ... Основними активами INTOSAI є внески в натуральній формі від її членів та зацікавлених сторін. Ці внески в натуральній формі не включені до бюджету INTOSAI.» («1. General 1.1 Budget Preamble ... INTOSAI's main assets are the in-kind contributions from its members and stakeholders. These in-kind contributions are not included in the INTOSAI budget.») (INTOSAI TRIENNIAL BUDGET 2023 TO 2025 General Budget Preamble URL: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/protected_area/Budget/EN_INTOSAI_Budget_2023_25.pdf (дата звернення: 28.04.2025)).

4 За інформацією, яка міститься в Трирічному бюджеті (2023-2025) інституції, наведемо цитату, з цього приводу: «1. Загальні положення 1.1 Преамбула бюджету ... Згідно зі статтею 6, пунктом 3 Статуту INTOSAI, штаб-квартира Генерального секретаріату знаходиться у Відні, Австрія, де знаходиться офіційне місцезнаходження Рахункової палати Австрійської Республіки. У минулому бюджетному періоді 2020-2022 років Австрійська Рахункова палата понесла загальні витрати на суму приблизно 2,8 млн євро на функціонування Генерального секретаріату INTOSAI, що також було внеском у натуральній формі, і тому не було включено до минулого бюджету INTOSAI. На бюджетний період 2023-2025 років Австрійська Рахункова палата передбачила відповідні витрати (внесок у натуральній формі).» («1. General 1.1 Budget Preamble ... According to Article

інституції. Розробляє та затверджує Стратегічні плани^{5,6} та складає Річні звіти^{7,8}, при цьому, фінансова звітність, що включена до чергового річного звіту, підготовлено за Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку для державного сектору (або - IPSAS)⁹ яка

6, para. 3 of the INTOSAI Statutes, the General Secretariat is headquartered in Vienna, Austria, which is the official seat of the Court of Audit of the Republic of Austria. In the past budget period of 2020 to 2022, the Austrian Court of Audit incurred a total amount of expenditure of appr. EUR 2.8 million for running the INTOSAI General Secretariat, which was also an in-kind contribution and therefore not included in the past INTOSAI budget. For the budget period of 2023 to 2025, the Austrian Court of Audit has foreseen expenditure (in-kind contribution) accordingly.») (INTOSAI TRIENNIAL BUDGET 2023 TO 2025 General Budget Preamble URL: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/protected_area/Budget/EN_INTOSAI_Budget_2023_25.pdf (дата звернення: 28.04.2025)).

5 За Статутом INTOSAI (редакція 2022), процитуємо: «Стаття 4 Конгрес ... 5) Завданнями Конгресу є: ... d) затверджувати та вносити зміни до Статуту INTOSAI та Стратегічного плану;...» («Article 4 Congress ... 5) The tasks of the Congress are: ... d) to endorse and amend the INTOSAI Statutes and the Strategic Plan; ...») (INTOSAI. Documents – Open access. URL: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/about_intosai/statutes/EN_Statutes_November_2022.pdf (дата звернення: 02.04.2025)).

6 Пропонуємо ознайомитися з Стратегічним планом 2023-2028 інституції, за першоджерелом (INTOSAI. Documents – Open access. URL: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/about_intosai/strategic_plan/EN_2023-2028_intosai_strategic_plan_04_2023.PDF (дата звернення: 02.04.2025)).

7 За Статутом INTOSAI (редакція 2022), процитуємо: «Стаття 6 Генеральний секретаріат ... 2) Завданнями Генерального секретаріату є: ...) публікувати річний звіт INTOSAI, що містить перевірені фінансові звіти за календарний рік, який закінчився, з порівняльними звітами за попередній рік, і подавати його Керівній раді до середини червня кожного року; ...» («Article 6 General Secretariat ... 2) The tasks of the General Secretariat are: ...) to publish the INTOSAI annual report containing audited financial statements for the calendar year ended with comparative statements for the preceding year and to submit this to the Governing Board by the mid of June of each year; ...») (INTOSAI. Documents – Open access. URL: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/about_intosai/statutes/EN_Statutes_November_2022.pdf (дата звернення: 02.04.2025)).

8 Пропонуємо ознайомитися з Річним звітом інституції, за першоджерелом (INTOSAI. INTOSAI — Annual Report 2023. URL: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/protected_area/Annual_Reports/2023_AnnRep/EN_2023_INTOSAI_Annual_Report.pdf (дата звернення: 02.04.2025)).

9 Примітка: це передбачено у самому документі - Річний звіт 2023 року, процитуємо: «1.4 Заява Генерального секретаря INTOSAI Фінансову звітність за 2023 рік було підготовлено відповідно до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі (МСБОДС) і дає чесне відображення фінансового стану, фінансових результатів і руху грошових коштів INTOSAI.» («1.4 Statement by the Secretary General of INTOSAI The Financial Statements 2023 have been prepared in accordance with the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) and give a fair representation of the financial position, the financial performance and the cash flow of INTOSAI.») (INTOSAI. INTOSAI — Annual Report 2023. URL: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/protected_area/Annual_Reports/2023_AnnRep/EN_2023_INTOSAI_Annual_Report.pdf (дата звернення: 02.04.2025)).

пройшла аудит відповідно до Міжнародних стандартів вищих органів аудиту (або - ISSAI)¹ (з дотриманням та застосуванням, при цьому, етичних принципів² та професійного судження і скептицизму³). Зазначимо, що фінансова звітність надається виключно про надходження та витрати власних коштів інституції^{4,5} та складається з Звіту про фінансовий стан (the Statement of Financial Position), Звіту про фінансові результати (the Statement of Financial Performance), Звіту про зміни чистих активів/власного капіталу (the Statement of Changes in Net Assets/Equity), Звіту про рух грошових коштів (the Cash Flow Statement), Порівняльного звіту про бюджетні та фактичні суми (the Statement of Comparison of Budgeted and Actual Amounts), а також приміток (the notes).

Чи має INTOSAI бюджети у предметі контролю? Як вбачається з вищезгаданого Річного звіту інституції, будь якої інформації щодо предметної сфери не міститься, взагалі та про бюджети окремих об'єктів контролю, зокрема. Бюджетна інформація у Річних звітах, надається виключно про надходження та витрати власних коштів інституції.

Однак, все це стосується прямого застосування елементів контролю: суб'єкт контролю, об'єкт контролю, предмет контролю. Якщо поглянути на питання під іншим кутом

1 Задля підтвердження твердження, пропонуємо ознайомитися з інформацією зведеною у Розділі III Річного звіту 2023 року - «III. Звіт незалежного аудитора — 21 квітня 2024 р ... Підстава для висновку Ми провели аудит відповідно до Міжнародних стандартів вищих органів аудиту (ISSAI). ...» («III. Independent Auditor's Report — April 21, 2024 ... Basis for Opinion We conducted our audit in accordance with International Standards of Supreme Audit institutions (ISSAI). ...») (INTOSAI. INTOSAI — Annual Report 2023. URL: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/protected_area/Annual_Reports/2023_AnnRep/EN_2023_INTOSAI_Annual_Report.pdf (дата звернення: 02.04.2025)).

2 Задля підтвердження твердження, пропонуємо ознайомитися з інформацією зведеною у Розділі III Річного звіту 2023 року - «III. Звіт незалежного аудитора — 21 квітня 2024 р ... Підстава для висновку ... Ми незалежні від INTOSAI та Генерального секретаріату INTOSAI відповідно до Етичного кодексу INTOSAI (ISSAI 130), і ми виконали наші інші етичні обов'язки відповідно до Етичного кодексу INTOSAI...» («III. Independent Auditor's Report — April 21, 2024 ... Basis for Opinion ... We are independent from INTOSAI and the General Secretariat of INTOSAI in accordance with the INTOSAI Code of Ethics (ISSAI 130), and we have fulfilled our other ethical responsibilities in accordance with the INTOSAI Code of Ethics. ...») (INTOSAI. INTOSAI — Annual Report 2023. URL: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/protected_area/Annual_Reports/2023_AnnRep/EN_2023_INTOSAI_Annual_Report.pdf (дата звернення: 02.04.2025)).

3 Задля підтвердження твердження, пропонуємо ознайомитися з інформацією зведеною у Розділі III Річного звіту 2023 року - «III. Звіт незалежного аудитора — 21 квітня 2024 р ... III. Звіт незалежного аудитора — 21 квітня 2024 р ... Обов'язки аудитора щодо аудиту фінансової звітності ... У рамках аудиту відповідно до ISSAI ми використовуємо професійне судження та зберігаємо професійний скептицизм протягом усього аудиту. ...» («III. Independent Auditor's Report — April 21, 2024 ... Auditor's Responsibilities for the Audit of the Financial Statements ... As part of an audit in accordance with ISSAI, we exercise professional judgment and maintain professional skepticism throughout the audit. ...») (INTOSAI. INTOSAI — Annual Report 2023. URL: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/protected_area/Annual_Reports/2023_AnnRep/EN_2023_INTOSAI_Annual_Report.pdf (дата звернення: 02.04.2025)).

4 За Статутом INTOSAI (редакція 2022), процитуємо: «Стаття 12 Фінансові питання 1) Витрати INTOSAI покриваються за рахунок а) членських внесків Повноправних членів у пропорціях, що базуються на класифікаціях, що використовуються Організацією Об'єднаних Націй; Повноправні члени повинні бути повідомлені Генеральним секретаріатом про оцінки та виплати на початку кожного календарного року; б) гранти та пожертви, отримані від окремих осіб, приватних чи державних установ для цілей INTOSAI загалом або для цілей, визначених грантодавцем чи донором; в) можливі доходи від діяльності INTOSAI; д) будь-який інший дохід, схвалений Радою керуючих, включаючи внески асоційованих членів і афілійованих членів, затверджений Радою керуючих і схвалений Конгресом. ... 5) Бюджет INTOSAI охоплює три роки, починаючи з 1 січня календарного року, наступного за Конгресом. 6) Дохідна частина бюджету складається з внесків членів та інших розрахункових доходів. Витрати поділяються принаймні на такі розділи: – витрати на Генеральний секретаріат, – внески в Міжнародний журнал урядового аудиту, – внески в IDI, – навчальні заходи, – внески в цільові комітети та – внески на витрати на проведення Конгресу. ...» («Article 12 Financial Matters 1) The expenses of INTOSAI shall be covered through a) dues of Full Members in proportions that are based on the classifications used by the United Nations Organization; Full Members shall be notified of assessments by the General Secretariat and payment made at the beginning of each calendar year; b) grants and donations received from individuals or private or public institutions, for the purpose of INTOSAI generally, or for a purpose designated by the grantor or donor; c) possible income from INTOSAI activities; d) any other income approved by the Governing Board, including dues of Associate Members and Affiliate Members, as approved by the Governing Board and as endorsed by the Congress. ... 5) The budget of INTOSAI covers three years starting on 1 January of the calendar year subsequent to the Congress. 6) The income section of the budget is composed of the members' contributions and other estimated revenues. The expenditures are divided at least into the following chapters: – cost of the General Secretariat, – contributions to the International Journal of Government Auditing, – contributions to IDI, – training activities, – contributions towards the Goal Committees, and – contributions towards the cost for hosting the Congress. ...») (INTOSAI. Documents – Open access. URL: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/about_intosai/statutes/EN_Statutes_November_2022.pdf (дата звернення: 02.04.2025)).

5 Задля підтвердження твердження, пропонуємо ознайомитися з фінансовою інформацією зведеною у Розділі IV Річного звіту 2023 року - «IV. Фінансова звітність 2023» («IV. Financial Statements 2023») (INTOSAI. INTOSAI — Annual Report 2023. URL: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/protected_area/Annual_Reports/2023_AnnRep/EN_2023_INTOSAI_Annual_Report.pdf (дата звернення: 02.04.2025)).

6 Посилаємось на : III. Звіт незалежного аудитора — 21 квітня 2024 р. Генеральному секретаріату INTOSAI Висновок («III. Independent Auditor's Report — April 21, 2024 To the General Secretariat of INTOSAI Opinion») (INTOSAI. INTOSAI — Annual Report 2023. URL: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/protected_area/Annual_Reports/2023_AnnRep/EN_2023_INTOSAI_Annual_Report.pdf (дата звернення: 02.04.2025)).

зору, то з'являється опосередковане застосування вказаних елементів контролю. На увазі, мається становище яке спричинено принципами прозорості та підзвітності (Transparency and Accountability)¹.

Зазначені принципи розповсюджуються на діяльність SAI та встановлюють відповідні обов'язки а інституції. Зауважимо, що за своєю концепцією прозорість та підзвітність є безумовно позитивним явищем. Згідно з принципами, SAI публічно звітують про результати своїх аудитів та про свої висновки щодо загальної діяльності уряду (Принцип 7²). При цьому, рекомендації, щодо публічного інформування передбачає розповсюдження результатів діяльності через засоби масової інформації (медіа), через сайти тощо, з перекладом анотацій на одну з офіційних мов INTOSAI та з візуалізацією результатів (Принцип 8³).

За практикою⁴, SAI і окремих держав і наднаціональних організацій (supranational organizations), виконують свої обов'язки за принципами прозорості та підзвітності, про що можна переконатися дослідивши їх річні звіти^{5,6}.

Якщо застосувати до цього становища нові технології (Emerging Technologies)

1 INTOSAI-P20 Principles of Transparency and Accountability (Принципи прозорості та підзвітності INTOSAI-P20) (The INTOSAI Framework of Professional Pronouncements INTOSAI-P20 Principles of Transparency and Accountability URL: <https://www.issai.org/pronouncements/intosai-p-20-principles-of-transparency-and-accountability/> (дата звернення: 22.04.2025)).

2 «PRINCIPLE 7 SAls report publicly on the results of their audits and on their conclusions regarding overall government activities.» (The INTOSAI Framework of Professional Pronouncements INTOSAI-P20 Principles of Transparency and Accountability URL: <https://www.issai.org/pronouncements/intosai-p-20-principles-of-transparency-and-accountability/> (дата звернення: 22.04.2025)).

3 «PRINCIPLE 8 SAls communicate timely and widely on their activities and audit results through the media, websites and by other means. ... Abstracts of audit reports and court judgements are available in one of the official INTOSAI languages, in addition to the country languages. ... SAI reports are available and understandable to the wide public through various means (e.g. summaries, graphics, video presentations, press releases).» (The INTOSAI Framework of Professional Pronouncements INTOSAI-P20 Principles of Transparency and Accountability URL: <https://www.issai.org/pronouncements/intosai-p-20-principles-of-transparency-and-accountability/> (дата звернення: 22.04.2025)).

4 Для прикладу послугує діяльність Рахункової палати та Європейського суду аудиторів.

5 Річні звіти Рахункової палати (Рахункова палата Річні звіти URL: <https://rp.gov.ua/Activity/Reports/> (дата звернення: 04.03.2025)).

6 Річні звіти Європейського суду аудиторів (European court of auditors Audit reports, reviews and opinions Annual reports URL: <https://www.eca.europa.eu/en/multiple-reports> (дата звернення: 04.03.2025)).

пов'язані Мережею Інтернет, наприклад технологію з роботи зі збору даних – Розвідку на основі відкритих джерел або – OSINT^{7,8}, а також технології пов'язані з Штучним інтелектом (Artificial Intelligence) і застосувати такий прийом контролю як Мережевий контроль (Net Control), то ми зможемо отримати дані (big data) щодо поведінки з публічними фінансами суспільств по всьому світу. І навіть спостерігати динаміку змін онлайн.

Описана ситуація, забезпечує знаходження під контролем публічних фінансів суспільств зі всього світу, незважаючи на те, що вони не зведені в будь який окремий загальний бюджет, а залишаються децентралізованими, тобто відображеними в своїх національних бюджетах.

Таким чином, ми спостерігаємо за трансформацією концепції «прозорості та підзвітності»⁹ в концепцію «контролер за

7 Нами не здійснюється дослідження виникнення цього явища, воно сприймається як факт з яким можна та потрібно працювати на користь державного фінансового контролю, тому застосовуємо загально вживане визначення: Open source intelligence (OSINT) або Розвідка на основі відкритих джерел. Далі по тексту будемо використовувати абревіатуру OSINT.

8 За відкритими даними у мережі Інтернет, можна знайти структуру OSINT та отримати певне уявлення про це. Найбільш інформативним, з точки зору надання уяви, є джерело - <https://osintframework.com/>. Однак, потрібно попередити, що дане джерело не ідентифікується за авторством, а також невідома його мета та призначення стосовно розміщення в мережі Інтернет.

9 Розкриття вказаної концепції відбувається у Принципах прозорості та підзвітності (INTOSAI-P20), процитуємо: «КОНЦЕПЦІЯ ПІДЗВІТНОСТІ ТА ПРОЗОРОСТІ Верховенство права та демократія є важливими основами незалежного та підзвітного державного аудиту та слугують стовпами, на яких базується Лімська декларація. Незалежність, підзвітність та прозорість ВОФК є важливими передумовами демократії, що базується на верховенстві права, і дозволяють ВОФК бути прикладом для наслідування та підвищення своєї довіри. Підзвітність та прозорість – це два важливі елементи належного управління. Прозорість – це потужна сила, яка за умови послідовного застосування може допомогти боротися з корупцією, покращити управління та сприяти підзвітності. Підзвітність та прозорість нелегко розділити: вони охоплюють багато однакових дій, наприклад, публічну звітність. Поняття підзвітності стосується правової та звітної бази, організаційної структури, стратегії, процедур та дій, що допомагають забезпечити, щоб: - ВОФК виконували свої юридичні зобов'язання щодо своїх аудиторських мандатів та необхідної звітності в рамках свого бюджету. - ВОФК оцінювали та контролювали власну діяльність, а також вплив свого аудиту. - ВОФК звітували про регулярність та ефективність використання державних коштів, включаючи власні дії та діяльність, а також використання ресурсів ВОФК. - керівник ВОФК, члени (колегіальних установ) та персонал ВОФК можуть нести відповідальність за свої дії.

Поняття прозорості стосується своєчасного, достовірного, чіткого та відповідного публічного звітування ВОФК про його статус, мандат, стратегію, діяльність, фінансове управління, операції та результати діяльності. Крім того, воно включає зобов'язання публічного звітування про результати аудиту та висновки, а також публічний доступ до інформації про ВОФК.» («CONCEPTS OF ACCOUNTABILITY AND TRANSPARENCY The rule of law and

контролером», за таким ланцюгом: «INTOSAI розробляє принципи та методологію» – «SAI-країн-членів імплементують та впроваджують у практику (в тій чи іншій мірі)» – «INTOSAI має доступ до інформації як про стан контролю за публічними фінансами так і про поводження національних урядів з публічними фінансами по всьому світу» – «INTOSAI спроможна аналізувати інформацію від SAI та робити висновки за будь якої мети».

При цьому, повноправні члени інституції та суб'єкти міжнародного права, яких вони представляють – не є підзвітними перед INTOSAI¹.

Звісно, з часів Лімської декларації², комунікаційні технології та спроможності, які вони несуть, досягли нового рівня прогресу. Можливо, ніхто не очікував, що цілком доречна норма – про право та зобов'язання SAI на щорічне звітування перед Парламентом та широкою громадськістю про результати³, вийде звітування перед настільки

democracy are essential foundations for independent and accountable government auditing and serve as the pillars on which the Lima Declaration is founded. Independence, accountability and transparency of SAs are essential prerequisites in a democracy based on the rule of law and enable SAs to lead by example and enhance their credibility. Accountability and transparency are two important elements of good governance. Transparency is a powerful force that, when consistently applied, can help fight corruption, improve governance and promote accountability. Accountability and transparency are not easily separated: they both encompass many of the same actions, for instance, public reporting. The concept of accountability refers to the legal and reporting framework, organisational structure, strategy, procedures and actions to help ensure that: - SAs meet their legal obligations with regard to their audit mandate and required reporting within their budget. - SAs evaluate and follow up their own performance as well as the impact of their audit. - SAs report on the regularity and the efficiency of the use of public funds, including their own actions and activities and the use of SAI resources. - the head of the SAI, members (of collegial institutions) and the SAI's personnel can be held responsible for their actions.

The notion of transparency refers to the SAI's timely, reliable, clear and relevant public reporting on its status, mandate, strategy, activities, financial management, operations and performance. In addition, it includes the obligation of public reporting on audit findings and conclusions and public access to information about the SAI.» (The INTOSAI Framework of Professional Pronouncements INTOSAI-P20 Principles of Transparency and Accountability URL: <https://www.issai.org/pronouncements/intosai-p-20-principles-of-transparency-and-accountability/> (дата звернення: 22.04.2025)).

1 За Статутом інституції, саме так.

2 Мова йде про INTOSAI-P1 The Lima Declaration. Деларація схвалена у 1977 році. (URL: <https://www.issai.org/pronouncements/intosai-p-1-the-lima-declaration/> (дата звернення: 22.04.2025)).

3 Прочитуємо норму: «VI. ЗВІТНІСТЬ Розділ 16. Звітування перед Парламентом та широкою громадськістю 1) Вищий орган фінансового контролю має право та зобов'язання згідно з Конституцією щорічно та незалежно звітувати про свої висновки перед Парламентом або будь-яким іншим відповідальним державним органом; цей звіт має бути опублікований. Це забезпечить широке розповсюдження та обговорення, а також розширить можливості для забезпечення виконання висновків Вищого

«широкою громадськістю» (general public).

В доповнення до цього контексту, зауважимо, що ми розмірковували над питанням, яке пов'язано з діями INTOSAI, однак нам потрібно уявляти, що бенефіціарами концепції «прозорості та підзвітності», завдяки інформаційним технологіям, можуть бути інші суб'єкти, що ніяк не належні до сфери державного фінансового контролю та громадськості окремого суб'єкта міжнародного права. Майже будь хто, з будь якою метою. Тому, можливо замислитися над удосконаленням механізму реалізації концепції.

Останнє у цьому контексті, є дивним відношення INTOSAI до принципів прозорості та підзвітності – наприклад Трирічний бюджет та Річні звіти інституції відсутні у відкритому доступі (open access)⁴ для «широкої громадськості» (general public).

Повертаючись безпосередньо до питання: Чи має INTOSAI бюджети у предметі контролю?, з огляду на вище викладене, можна відповісти наступним чином – однозначно немає відповіді.

Приступаємо до пошуку відповіді на останнє питання – Позитивні чи негативні наміри/сенси покладено у підґрунтя мети утворення INTOSAI?

Початком відповіді буде наступне. Протягом цього дослідження було встановлено, що INTOSAI є прикладом практики контролю яка не є похідною від контрольної функції фінансів. Відповідно, всі наведені та обґрунтовані у дослідженні, твердження щодо позитивності контрольної функції фінансів, на цю інституцію не розповсюджуються. При цьому, ми сподіваємося що

органу фінансового контролю. 2) Вищий орган фінансового контролю також має право звітувати про особливо важливі та суттєві висновки протягом року. 3) Загалом, річний звіт охоплює всю діяльність Вищого органу фінансового контролю; лише тоді, коли це стосується інтересів, що заслуговують на захист або захищені законом, Вищий орган фінансового контролю повинен ретельно зважити такі інтереси з перевагами розкриття інформації.» («VI. REPORTING Section 16. Reporting to Parliament and to the general public 1) 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. 2) The Supreme Audit Institution shall also be empowered to report on particularly important and significant findings during the year. 3) Generally, the annual report shall cover all activities of the Supreme Audit Institution; only when interests worthy of protection or protected by law are involved shall the Supreme Audit Institution carefully weigh such interests against the benefits of disclosure.») (INTOSAI-P - 1 - The Lima Declaration VI. REPORTING URL: <https://www.issai.org/pronouncements/intosai-p-1-the-lima-declaration/> (дата звернення: 22.04.2025)).

4 Радимо пересвідчитися за посиланням: INTOSAI Documents – Open access URL: <https://www.intosai.org/documents/open-access.html> (дата звернення: 28.04.2025)).

професійне середовище не допустить негативного сценарію. Пошук відповіді на це питання набуває ще більшої значущості.

У продовження відповіді, доречно згадати про наступне.

INTOSAI має власні місію, бачення та цінності¹.

Визнає себе парасольковою організацією («umbrella organization»)^{2;3;4}. І це цікаво, бо за

1 Місія: Місія INTOSAI полягає в тому, щоб підтримувати своїх членів у ефективному внеску у підзвітність державного сектору, сприянні публічній прозорості та належному управлінню, а також сприянні економії, ефективності та результативності державних програм на благо всіх.

Бачення: INTOSAI продовжує розвиватися як провідна міжнародна інституція, що допомагає своїм членам прагнути повної реалізації свого потенціалу у зусиллях щодо підвищення підзвітності державного сектору, тим самим зміцнюючи управління та зрештою покращуючи життя громадян.

Цінності: INTOSAI дотримується цінностей підзвітності, професіоналізму, співпраці та рівності.

Mission: INTOSAI's mission is to support its members in contributing effectively to the accountability of the public sector, promoting public transparency and good governance, and fostering the economy, effectiveness and efficiency of government programs for the benefit of all.

Vision: INTOSAI continues to evolve as a leading international institution enabling its members as they seek to achieve their full potential in their efforts to enhance public sector accountability, thereby strengthening governance and ultimately improving the lives of citizens.

Value: INTOSAI adheres to the values of accountability, professionalism, collaboration, and equality. (INTOSAI Home About us Overview URL: <https://www.intosai.org/about-us/overview.html> (дата звернення: 22.04.2025)).

2 Приклад №1: інформація розміщена на офіційному сайті інституції, прочитуємо: «Міжнародна організація вищих органів фінансового контролю (INTOSAI) виступає парасольковою організацією спільноти зовнішнього державного аудиту» («The International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) operates as an umbrella organization for the external government audit community») (Home/INTOSAI URL: <https://www.intosai.org/index.html> (дата звернення: 22.04.2025)).

3 Приклад №2: прочитуємо Генерального Секретаря інституції: «... Як парасолькова організація для ВОФК у всьому світі, INTOSAI відіграє ключову роль у підтримці установ-членів у зміцненні їх позицій у державі, у виконанні своїх повноважень і подальшому розвитку їх спроможності змінювати життя людей – через їхні аудити, їхні рекомендації та їхні експертні висновки. ...» («... As the umbrella organization for SAs around the world, INTOSAI is playing a pivotal role in supporting its member institutions to strengthen their positioning in the state, to fulfil their mandates and to further develop their capacities to make a difference in the lives of people – through their audits, their recommendations and their expert opinions. ...») (Special publication on INTOSAI's 70th anniversary URL: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/news/2023/INTOSAI_70th_anniversary_Special_publication.pdf (дата звернення: 24.04.2025)).

4 Прочитуємо інформацію в Трирічному бюджеті (2023-2025) інституції: «1. Загальні положення 1.1 Преамбула бюджету Міжнародна організація вищих органів фінансового контролю (INTOSAI) діє як парасолька організація спільноти зовнішнього державного аудиту.» («1. General 1.1 Budget Preamble The International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) operates as an umbrella organization for the external government audit community.») (INTOSAI TRIENNIAL BUDGET 2023 TO 2025 General Budget Preamble URL: [визначенням⁵ це – «організація, яка контролює або організовує діяльність кількох інших організацій, усі з яких мають подібну мету». Зацікавленість виникає щодо закладеної у визначенні поняття можливості – «контролює ... діяльність кількох інших організацій...». І якщо можливість – «...організовує діяльність кількох інших організацій...» співпадає зі Статутом інституції її девізом, і Великою Хартією зовнішнього державного аудиту⁶ то контроль своїх членів, це дещо інше. І така можливість контролю відкриває нові перспективи у функціоналі INTOSAI. Здається ми спостерігаємо як INTOSAI трансформується від «форуму для державного аудиту»⁷ до «бюрократії»⁸.](https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/protected_area/Budget/EN_INTOSAI_</p>
</div>
<div data-bbox=)

Рух інституції в бік бюрократії, підтверджується через такі факти:

по-перше – організаційна структура⁹, додайте до неї ще організаційні структури кожної пов'язаної інституції, і все разом можна сприймати одночасно і як наочне відображення наднаціональної (supranational) частини сфери державного фінансового контролю, і як розвинуту бюрократичну структуру організації;

по-друге – Система вимірювання ефективності вищих органів аудиту (далі – SAI PMF) (The Supreme Audit Institutions Performance

Budget_2023_25.pdf (дата звернення: 29.04.2025)).

5 Повторимо тлумачення «парасолькова організація»: «an organization that controls or organizes the activities of several other organizations, all of which have a similar purpose») («Umbrella Organization» Cambridge Dictionary URL: <https://dictionary.cambridge.org/us/dictionary/english/umbrella-organization>. (дата звернення: 15.03.2025)).

6 Велика Хартія зовнішнього державного аудиту (the Magna Carta of external government audit) – визначення, завдяки значущості документа, Лімської декларації. (INTOSAI Documents – Open access INTOSAI-P 1 – Declaration of Lima (former ISSAI 1) URL: <https://www.intosai.org/documents/open-access.html> (дата звернення: 29.04.2025)).

7 (A Timeline of Major Events/ INTOSAI: 50 Years (1953-2003) A Special Publication of the International Organization of Supreme Audit Institutions URL: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INTOSAI_Publications/Publication_50y_INTOSAI_50th_Anniv_EN.pdf (дата звернення: 24.03.2025)).

8 Ми не досліджуємо соціальне явище – бюрократію, тому задля отримання уявлення достатньо словникового визначення, яке дозволяє зрозуміти термін «бюрократія»: «система для контролю чи управління країною, компанією чи організацією, якою керує велика кількість посадових осіб, яких наймають, щоб ретельно дотримуватись правил» («a system for controlling or managing a country, company, or organization that is operated by a large number of officials employed to follow rules carefully») («Bureaucracy» Cambridge Dictionary URL: <https://dictionary.cambridge.org/us/dictionary/english/bureaucracy>. (дата звернення: 29.04.2025)).

9 Організаційна структура INTOSAI Organization Chart URL: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/about_us/Organs/EN_Chart_Oktober_2024.pdf (дата звернення: 29.04.2025).

Measurement Framework (SAI PMF))¹. Розроблена відповідно до INTOSAI-P 12², під контролем Секретаріату INTOSAI-донорів³ в рамках Ініціативи розвитку INTOSAI (IDI)⁴. Прийнятий у 2016 році, інструмент від INTOSAI, який надає SAI параметри для добровільної оцінки власного функціонування, відповідно до IFPP та інших передових практик зовнішнього державного аудиту⁵. Пам'ятаємо, що майже кожна бюрократична організація має розвинутий інструментарій переконливості у «добровільності» рішення. Будемо вважати SAI PMF, не тільки інструментом оцінки власного функціонування, так би мовити самоконтроль якості, а ще і інструментом зовнішнього контролю якості SAI, з боку тих кому надається результат оцінки⁶.

1 Ознайомитися з останньою версією документу, редакція 2022 року, Системи вимірювання ефективності вищих органів аудиту (SAI PMF) (The Supreme Audit Institutions Performance Measurement Framework (SAI PMF)) можна за посиланням: (The Supreme Audit Institutions Performance Measurement Framework (SAI PMF) URL: <https://idi.no/elibrary/well-governed-sais/sai-pmf/1698-2022-sai-pmf-document/file> (дата звернення: 29.04.2025)).

2 INTOSAI-P 12 Цінність та переваги вищих органів фінансового контролю – зміна життя громадян (The Value and Benefits of Supreme Audit Institutions – making a difference to the lives of citizens) (The INTOSAI Framework of Professional Pronouncements Home INTOSAI-P 12 - The Value and Benefits of Supreme Audit Institutions – making a difference to the lives of citizens URL: <https://www.issai.org/pronouncements/intosai-p-12-the-value-and-benefits-of-supreme-audit-institutions-making-a-difference-to-the-lives-of-citizens/> (дата звернення: 29.04.2025)).

3 Співпраця INTOSAI-донор (The INTOSAI-Donor Cooperation) (The INTOSAI-Donor Cooperation Home Who we are Who we are About the INTOSAI-Donor Cooperation URL: <https://intosaidonor.org/who-we-are-2/> (дата звернення: 29.04.2025)).

4 Ініціатива розвитку INTOSAI (IDI) (INTOSAI Development Initiative) (INTOSAI Development Initiative Who we are About us URL: <https://idi.no/who-we-are-about/about-idi> (дата звернення: 29.04.2025)).

5 Більш детально щодо SAI PMF можна дізнатися за посиланням: INTOSAI Development Initiative About SAI PMF What is SAI PMF? URL: <https://www.idi.no/work-streams/well-governed-sais/sai-pmf/about> (дата звернення: 29.04.2025)).

6 Твердження, стосовно того, що SAI PMF, як інструмент оцінки є свідченням бюрократичного контролю бо можливості такого, з боку INTOSAI, ґрунтується на передбачених варіантах застосування SAI PMF, зокрема: 1) SAI PMF призначений для визначення того, наскільки добре працює ВОФК у порівнянні з передовою міжнародною практикою, а також для виявлення його сильних і слабких сторін. (The SAI PMF is intended to be used to establish how well an SAI performs compared to international good practice, as well as to identify its strengths and weaknesses.); 2) Оцінка SAI PMF не містить рекомендацій щодо майбутніх реформ; скоріше оцінка з використанням SAI PMF може супроводжуватися процесом розробки стратегічного плану SAI та/або визначенням, пріоритетністю та послідовністю запропонованих ініціатив з розвитку потенціалу. (A SAI PMF assessment does not propose future reform recommendations; rather an assessment using the SAI PMF may be followed by a process to develop a SAI strategic plan, and/or identify, prioritise and sequence proposed capacity

Тобто, після з'явлення упорядкованої структури професійних принципів та стандартів (IFPP), з'явлення упорядкованої структури вимірювання ефективності застосування цих принципів та стандартів (SAI PMF) було лише справою часу.

Підсумовуючи вищенаведений пошук відповіді на останнє питання, відповімо таким чином – сподіваємося інституція визнаючи себе парасольковою організацією («umbrella organization»), залишиться організацією за наміром та у сенсі її девізу (motto) – взаємний досвід приносить користь усім⁷.

development initiatives.); 3) Цілі оцінки SAI PMF включають: - Як крок до імплементації Принципів INTOSAI та ISSAI: вивчення того, де потреба в змінах є найбільшою, щоб слідувати ключовим принципам INTOSAI-Ps та ISSAI, отримання більш глибокого розуміння того, що передбачає хороша практика для SAI. - Демонструвати прогрес, цінність і переваги для суспільства: вимірювання прогресу з часом і демонстрація цього зовнішнім зацікавленим сторонам, показуючи зацікавленим сторонам, як ВОФК сприяє посиленню управління державними фінансами, сприяння належному управлінню, сприяння прозорості та підзвітності та боротьба з корупцією. - Стратегічне планування: проведення оцінки потреб, що охоплює всю організацію, яку ВОФК може використовувати для розробки стратегічного плану. - Внутрішнє вимірювання ефективності / річна звітність: вдосконалення або впровадження внутрішніх процедур вимірювання ефективності. - Отримання та підтримка зусиль з розвитку потенціалу: демонстрація відданості змінам та встановлення базового рівня ефективності. (Purposes of a SAI PMF assessment include: -As a step towards implementation of the INTOSAI Principles and ISSAI: learning where the need for change is greatest in order to follow the key principles of the INTOSAI-Ps and ISSAI, obtaining an increased understanding of what good practice for SAI entails. - To demonstrate progress and value and benefits to society: measuring progress over time and demonstrating this to external stakeholders, showing to stakeholders how the SAI contributes to strengthening public financial management, promoting good governance, fostering transparency and accountability, and tackling corruption. - Strategic planning: conducting a needs assessment covering the entire organization, which the SAI may use to inform the development of a strategic plan. - Internal performance measurement / annual reporting: improving or introducing internal performance measurement procedures. - To obtain and maintain support for capacity development efforts: showing commitment to change and establishing a performance baseline) (SAI Performance Measurement Framework Page 12 of 182 URL: <https://www.idi.no/elibrary/well-governed-sais/sai-pmf/1698-2022-sai-pmf-document/file> (дата звернення: 29.04.2025)); 4) Те, як і ким проводиться оцінка, явно залежить від мети (цілей) оцінювання (How an assessment is conducted, and by whom, clearly depends on the purpose(s) of the assessment.); 5) Основні підходи до оцінювання: а) самооцінювання ВОФК; б) колегіальна оцінка іншим ВОФК або органом INTOSAI; в) зовнішня оцінка консультантами, донорами, зовнішніми аудиторами або іншими експертами; або г) гібридна оцінка, що поєднує будь-які інші підходи. The main assessment approaches are: a) a self-assessment by the SAI; b) a peer assessment by another SAI or INTOSAI body; c) an external assessment by consultants, donors, external auditors or other experts; or d) a hybrid assessment combining any of the other approaches.) (SAI Performance Measurement Framework Page 18 of 182 URL: <https://www.idi.no/elibrary/well-governed-sais/sai-pmf/1698-2022-sai-pmf-document/file> (дата звернення: 29.04.2025)).

7 Повторно наведемо девіз інституції (motto): «Mutual

Висновки. Результатом дослідження стало поглиблення пізнання контрольної функції фінансів та пов'язане з цим розширення уявлення про сферу державного фінансового контролю, зокрема сучасних трансформацій як сфери так і інституційної побудови наднаціональної практики в ній.

До результатів з поглиблення знань контрольної функції фінансів, можна вважати – сформульований процес розкриття контрольного функціоналу фінансів та його візуалізація.

До результатів з розширення уявлення про сферу державного фінансового контролю, можна віднести – результати отримані під час проведення апробації процесу розкриття контрольного потенціалу фінансів для досягнення мети дослідження. При цьому відзначимо, що мета була досягнута завдяки специфічному інструментарію – навичкам та елементам з комплаєнс аудиту. Тобто, сфера контролю була піддана перевірці за власноствореним нею методом контролю. Результати наступні:

– практика державного фінансового контролю має походження за нормою, на національному та регіональному рівнях. Встановлення норми у походженні практики відбулось завдяки отриманих результатів тестування (див. Рис. 2 та Рис. 3). Норма застосовна державами, іншими державоподібними утвореннями або наднаціональними організаціями (supranational organizations), що мають власне (тобто суверенне) SAI з членством в INTOSAI. Фактично, практика державного фінансового контролю яка розбудована за нормою, повністю збігається зі структурою повноправних членів (Full Members) інституції, а це кожна країна¹ в світі яка є членом Організації Об'єднаних Націй та Європейський союз². Вочевидь, суспільства, вказаних суб'єктах міжнародного права, зробили вибір в бік розкриття контрольної функції

налу власних фінансів, з метою використовувати його на свою користь шляхом унеможливлення зловживань з публічними грошовими ресурсами та розбудовують практику державного фінансового контролю запрограмовану на позитивний результат для суспільства;

– діяльність, яка пов'язана з державним фінансовим контролем на наднаціональному рівні, має аномальне походження. Враховуючи такий збіг, по повноправних членах INTOSAI, тим більш був неочікуваний результат – на наднаціональному рівні практики контролю, відображенням якої є саме INTOSAI (див. Рис. 4), впровадження контрольної функції фінансів не встановлено. Як наслідок – суспільствам, перш за все фахівцям з цієї сфери, країн-повноправних членів (Full Members) інституції, потрібно посилити увагу щодо балансу позитивного і негативного сенсу та не допустити можливого негативного сценарію.

experience benefits all» (INTOSAI. About us. URL: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/about_us/2022_Folder_INTOSAI_pages.pdf (дата звернення: 02.04.2025)).

1 З вичерпним списком повноправних членів INTOSAI можна ознайомитися на офіційному сайті інституції. (INTOSAI Home About us Members Full Members. URL: <https://www.intosai.org/about-us/members/full-members.html> (дата звернення: 22.04.2025)).

2 Побачити окремо, таку наднаціональну організацію-суб'єкта міжнародного права, як Європейський союз, серед переліку повноправних членів INTOSAI, який побудовано за назвами країн неможна, з причин відсутності такого (INTOSAI Home About us Members Full Members. URL: <https://www.intosai.org/about-us/members/full-members.html> (дата звернення: 22.04.2025)). Однак, INTOSAI визначає ЄС як повноправного члена інституції, а нам відомо, що інституція ЄС. Відповідно, ми маємо обґрунтування на занесення до переліку країн і ЄС. (INTOSAI – Members. URL: <https://www.intosai.org/about-us/members.html> (дата звернення: 24.04.2025)).

Список використаної літератури

References

1. Чугунов І. Фінансово-бюджетна політика як складова резильєнтності державних фінансів та соціально-економічного розвитку країни. Демографія та соціальна економіка. 2024. № 4 (58). С. 113-127. DOI: <https://doi.org/10.15407/dse2024.04.113>
2. Cordery, C. J., & Hay, D. C. Public Sector Audit (1st ed.). Routledge, 2020. DOI: <https://doi.org/10.4324/9780429201639>
3. Gendron Y., Cooper D., Townley B. In the Name of Accountability - State Auditing, Independence and New Public Management. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 2001. Vol. 14. Pp. 278-310. DOI: <https://doi.org/10.1108/EUM0000000005518>
4. Gherai D.S., Rus L., Scorțe C.M., Matica D.E. Can Supreme Audit Institutions in the European Union Impact How Governments Respond to the Sustainable Development Goals?. In: Fotea, S.L., Văduva, S.A., Fotea, I.Ș. (eds). *Reimagining Capitalism in a Post-Globalization World*. GSMAC 2023. Springer Proceedings in Business and Economics. Springer, Cham, 2024. DOI: https://doi.org/10.1007/978-3-031-59858-6_23
5. Gørissen E. The role of the INTOSAI Development Initiative (IDI) in strengthening the capacity and performance of supreme audit institutions in developing countries. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*. 2020. Volume 32, Issue 4. Pp. 729-733. DOI: <https://doi.org/10.1108/JPAFM-08-2020-0146>
6. Dobrowolski Z., Barrena Martinez J., Ślugoński W. Towards Public Value: the Impact of Supreme Audit Institutions on Financial Ombudspersons in Poland and Spain. *Public Organiz Rev*. 2025. Vol. 25. Pp. 681–694. DOI: <https://doi.org/10.1007/s11115-025-00823-2>
7. Zbucnea A., Petropoulos S., Partyka, B. Nonprofit Organizations and the Sharing Economy: An Exploratory Study of the Umbrella Organizations, Knowledge Management and Organizational Learning, in: Elena-Mădălina Vătămănescu & Florina Magdalena Pinzaru (ed.) (pp. 95-114). Springer, 2018. DOI: https://doi.org/10.1007/978-3-319-66890-1_6
8. Morin D., Hazgui M. We are much more than watchdogs: The dual identity of auditors at the UK National Audit Office. *Journal of Accounting & Organizational Change*. 2016. Vol. 12. Pp. 568-589. DOI: <https://doi.org/10.1108/JAOC-08-2015-0063>
9. North D. C. Institutions. *The Journal of Economic Perspectives*. 1991. Vol. 5(1). Pp. 97–112. DOI: <https://doi.org/10.1257/jep.5.1.97>
10. North D. Understanding the Process of Economic Change. Princeton: Princeton University Press, 2005. DOI: <https://doi.org/10.1515/9781400829484>
11. North D. C. Institutions, Institutional Change and Economic Performance. Cambridge: Cambridge University Press, 1990. DOI: <https://doi.org/10.1017/CBO9780511808678>
12. Ostrom E. An Agenda for the Study of Institutions. *Public Choice*. 1986. Vol. 48. Pp. 3-25. DOI: <http://dx.doi.org/10.1007/BF00239556>
13. Ostrom E. Understanding Institutional Diversity. Princeton University Press, 2005. DOI: <https://doi.org/10.2307/j.ctt7s7wm>
14. Rudnyckyj D. Finance. Open Encyclopedia of Anthropology. 2025. DOI: <https://doi.org/10.29164/25finance>
15. Palley Th. I. Financialization. The Economics of Finance Capital Domination. Palgrave Macmillan London, 2013. DOI: <https://doi.org/10.1057/9781137265821>
1. Chugunov, I. (2024). Financial and Budgetary Policy as a Component of the Resilience of State Finances and Socio-Economic Development of the Country. *Demography and Social Economy*, 4(58), 113-127 doi: <https://doi.org/10.15407/dse2024.04.113> (in Ukrainian)
2. Cordery, C. J., & Hay, D. C. (2020). *Public Sector Audit* (1st ed.). Routledge. doi: <https://doi.org/10.4324/9780429201639>
3. Gendron, Y., Cooper, D., & Townley, B. (2001). In the Name of Accountability - State Auditing, Independence and New Public Management. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 14, 278-310. doi: <https://doi.org/10.1108/EUM0000000005518>
4. Gherai, D. S., Rus, L., Scorțe, C. M., & Matica, D. E. (2024). Can Supreme Audit Institutions in the European Union Impact How Governments Respond to the Sustainable Development Goals?. In: Fotea, S.L., Văduva, S.A., Fotea, I.Ș. (Eds). *Reimagining Capitalism in a Post-Globalization World*. GSMAC 2023. Springer Proceedings in Business and Economics. Springer, Cham. doi: https://doi.org/10.1007/978-3-031-59858-6_23
5. Gørissen, E. (2020). The role of the INTOSAI Development Initiative (IDI) in strengthening the capacity and performance of supreme audit institutions in developing countries. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 32(4), 729-733. doi: <https://doi.org/10.1108/JPAFM-08-2020-0146>
6. Dobrowolski, Z., Barrena Martinez, J., & Ślugoński, W. (2025). Towards Public Value: the Impact of Supreme Audit Institutions on Financial Ombudspersons in Poland and Spain. *Public Organiz Rev*, 25, 681–694. doi: <https://doi.org/10.1007/s11115-025-00823-2>
7. Zbucnea A., Petropoulos S., Partyka, B. (2018). Nonprofit Organizations and the Sharing Economy: An Exploratory Study of the Umbrella Organizations, Knowledge Management and Organizational Learning (pp. 95-114), in: Elena-Mădălina Vătămănescu & Florina Magdalena Pinzaru (ed.). Springer. doi: https://doi.org/10.1007/978-3-319-66890-1_6
8. Morin, D., & Hazgui, M. (2016). We are much more than watchdogs: The dual identity of auditors at the UK National Audit Office. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 12, 568-589. doi: <https://doi.org/10.1108/JAOC-08-2015-0063>
9. North, D. C. (1991). Institutions. *The Journal of Economic Perspectives*, 5(1), 97–112. doi: <https://doi.org/10.1257/jep.5.1.97>
10. North, D. (2005). *Understanding the Process of Economic Change*. Princeton: Princeton University Press. doi: <https://doi.org/10.1515/9781400829484>
11. North, D. C. (1990). *Institutions, Institutional Change and Economic Performance*. Cambridge: Cambridge University Press. doi: <https://doi.org/10.1017/CBO9780511808678>
12. Ostrom, E. (1986). An Agenda for the Study of Institutions. *Public Choice*, 48, 3-25. doi: <http://dx.doi.org/10.1007/BF00239556>
13. Ostrom, E. (2005). *Understanding Institutional Diversity*. Princeton University Press. doi: <https://doi.org/10.2307/j.ctt7s7wm>
14. Rudnyckyj, D. (2025). Finance. Open Encyclopedia of Anthropology. doi: <https://doi.org/10.29164/25finance>
15. Palley, Th. I. (2013). *Financialization. The Economics of Finance Capital Domination*. Palgrave Macmillan London. doi: <https://doi.org/10.1057/9781137265821>

16. Опарін В. М. Фінанси (Загальна теорія) : навч. посібник. 2-ге вид., доп. і перероб. К. : КНЕУ, 2002. 240 с.
16. Oparin, V. M. (2002). Finance (General Theory). Kyiv: KNEU. (in Ukrainian).
17. Sułkowski L., Dobrowolski Z. The role of supreme audit institutions in energy accountability in EU countries. *Energy Policy*. 2021. Vol. 156. Article 112413. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.enpol.2021.112413>
17. Sułkowski, L., & Dobrowolski, Z. (2021). The role of supreme audit institutions in energy accountability in EU countries. *Energy Policy*, 156, 112413. doi: <https://doi.org/10.1016/j.enpol.2021.112413>
18. Hanegraaff M., van der Ploeg J. Bringing the middleman back in: EU umbrella organizations and interest group access in the European Union. *Comp Eur Polit*. 2020. Vol. 18. Pp. 963–981. DOI: <https://doi.org/10.1057/s41295-020-00220-7>
18. Hanegraaff, M., & van der Ploeg, J. (2020). Bringing the middleman back in: EU umbrella organizations and interest group access in the European Union. *Comp Eur Polit*, 18, 963–981. doi: <https://doi.org/10.1057/s41295-020-00220-7>
19. Хмельков А. В. Державний фінансовий контроль : підручник. Х. : ХНУ імені В. Н. Каразіна, 2017. 228 с.
19. Khmelkov, A. (2017). State financial control: Textbook. Kharkiv: V. N. Karazin KhNU. (in Ukrainian)
20. Хмельков А. В. Фінансові інститути і фінансовий контроль. Економічна теорія. 2021. № 2. С. 47–64. DOI: <https://doi.org/10.15407/etet2021.02.047>
20. Khmelkov, A. (2021). Financial institutions and financial control. *Economic theory*, 2, 47-64. doi: <https://doi.org/10.15407/etet2021.02.047> (in Ukrainian)

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>

ANOMALY IN THE SPHERE OF STATE FINANCIAL CONTROL

Abstract. The article attempts to deepen the knowledge of the control function of finance and the associated expansion of the understanding of the sphere of state financial control. Based on the statement that the implementation of the control function of finance, by creating conditions for preventing abuse of public financial resources, is obviously a process programmed to obtain a positive result, the study began with establishing the process of disclosing the control functionality of finance. Based on the visualization of which, evidentiary markers of the norm were constructed. The norm was defined as the development of the practice of state financial control as a derivative of the control function of finance. Due to this, it became possible to check the sphere of state financial control for compliance with the control function of finance. At all levels of practice: national, regional and supranational.

Compliance audit skills were chosen as a tool. That is, the product developed by it was used to check the sphere of control: ISSAI-400 and ISSAI-4000.

When encountering or relying on the sphere of state financial control in public life, one must be sure whether the varieties of existing practices in it are built according to the norm. In the absence of such confidence, it is advisable to additionally make sure where exactly the practice of control is created according to the norm and where not. Why does this concern us? Because the implementation of the control function of finance is a positive process, respectively, if it is not related to this function, then we do not know: a) positive or negative intentions/meaning underlying such a practice of state financial control; b) whose budgets become the subject of control; c) who is the beneficiary of the control results.

During the study, we found an anomaly in the sphere of state financial control. we observe. At the supranational level of practice, we encountered a control practice built without a control function of finance. That is, there is a control entity that is not directly related to the implementation of control actions with finances (excluding control over finances belonging to this entity), but which is directly related to the organization of control actions with finances - we are talking about INTOSAI. Establishing an anomaly in the field of control, regardless of achieving the goal, required continuing the study in order to obtain additional results. Such unexpected and anomalous findings in the practice of financial control posed new questions to the study, without answers to which the study would be incomplete, in particular: What does the fact of the existence of INTOSAI indicate to us?; What is the reason for the emergence of INTOSAI?; How did INTOSAI appear?; Is this situation still related to the control function of finances, and if so, whose finances?; Can INTOSAI be considered an element of the institutional infrastructure of public finances? Does INTOSAI have budgets in the subject of control? Positive or negative intentions/meaning underlie the purpose of the establishment of INTOSAI?.

During, additional research caused by the search for answers to questions related to the specified anomaly, allowed us to observe certain transformations of both INTOSAI, in particular, and the sphere of public financial control, in general, namely: - the institution, recognizing itself as an umbrella organization ("umbrella organization"), is transforming from a "forum for public audit" to a "bureaucracy"; - transformation of the concept of "transparency and accountability", according to INTOSAI-P20, into the concept of "controller by controller". And even more, the beneficiaries of the concept of "transparency

and accountability”, thanks to information technologies (AI, OSINT, etc.) can be other entities that do not belong to the sphere of public financial control and the public of a separate subject of international law. Almost anyone, for any purpose.

Concluding the abstract of the study, we note that the presented study indicates the possibility of a negative scenario in the further development of the sphere of state financial control.

Keywords: *Compliance Audit, Control Function of Finance, Umbrella Organization, State Financial Control, Institute of Financial Control, INTOSAI, SAI, Public Finance, The Union.*

JEL Classification: H83; H39; O31.

In cites: Khmelkov, A. (2025). Anomaly in the sphere of state financial control. *Social Economics*, 70, 133-155. doi: <https://doi.org/10.26565/2524-2547-2025-70-12> (In Ukrainian)

Стаття надійшла до редакції 10.05.2025 р.
Стаття рекомендована до друку 17.06.2025 р.

The article was received by the editors 10.05.2025.
The article is recommended for printing 17.06.2025..