

УДК 336.1

DOI: [https://doi.org/10.31521/modecon.V42\(2023\)-07](https://doi.org/10.31521/modecon.V42(2023)-07)

**Замкова І. В.**, доктор економічних наук, професор, професор кафедри обліку і оподаткування, Миколаївський національний аграрний університет, м. Миколаїв, Україна

**ORCID:** 0000-0001-5172-3821

**e-mail:** iryna\_zamkova@meta.ua

**Надточій Н. М.**, здобувач вищої освіти обліково-фінансового факультету, Миколаївський національний аграрний університет, м. Миколаїв, Україна

**ORCID:** 0009-0000-0758-2857

**e-mail:** natalya.nadtochiy2017@gmail.com

### **Вищі органи фінансового контролю у забезпеченні прозорості та підзвітності установ державного сектору країн ЄС**

**Анотація.** Досліджено діяльність вищих органів фінансового контролю в країнах Європейського Союзу. Розглянуто види їх аудиторських місій. Встановлено роль вищих органів фінансового контролю ЄС у забезпеченні прозорості та підзвітності діяльності установ державного сектору та інших суб'єктів господарювання. Досліджено ключові компоненти системи фінансового контролю в державному секторі ЄС. Визначено взаємозв'язок системи контролю публічних фінансів та незалежного внутрішнього контролю і аудиту.

**Ключові слова:** вищі органи; фінансовий контроль; державний сектор; ЄС; прозорість; підзвітність.

**Zamkova Iryna**, Doctor of Economics, professor, professor of the department of accounting and taxation, Mykolayiv National Agrarian University, Mykolayiv, Ukraine

**Nadtochii Natalia**, applicant higher education, Mykolayiv National Agrarian University, Mykolaiv, Ukraine

### **Higher Bodies of Financial Control in Ensuring Transparency and Accountability of Public Sector Institutions in EU Countries**

**Abstract. Introduction.** The implementation of higher financial control in the sphere of public administration is an effective tool for ensuring efficient management of state financial resources. This paper aims to explore the benefits of implementing higher financial control in public administration.

**Purpose.** The purpose of this article is to research and summarize the main aspects of the higher EU financial control bodies' functioning and their role in ensuring transparency and accountability of public sector institutions in member countries.

**Results.** The activity of the higher financial control bodies in the EU countries was studied considering their types of structures and types of audit activities. The EU has established higher financial control bodies to ensure transparency and accountability in public sector institutions. The financial control system in the EU public sector has key components. The relationship between the public finance control system and independent internal control and audit is defined. The organization of state financial control in European Union countries has been studied.

**Conclusions.** The study of the organizational structure and role of the highest EU financial control bodies reveals that financial control in the European Union has a logical structure and types of audit activity. It is clearly differentiated by directions and industries, which provides an opportunity to effectively manage the financial resources of member countries. The European Union has a history of state financial control that emphasizes independence, transparency, and a systematic approach to financial management and control at the macro level.

**Keywords:** higher authorities, financial control, public sector, EU, transparency, accountability.

**JEL Classification:** H89.

**Постановка проблеми.** Вищі органи фінансового контролю ЄС завдяки своїй незалежній, професійній та результативній роботі знаходяться в авангарді процесу контролю та моніторингу використання державних фінансів країнами-членами Європейського Союзу. Їх місія полягає в тому, щоб оцінити законність, ефективність, економічність, результативність і регулярність дій ЄС з метою покращення підзвітності, прозорості та

управління фінансовими ресурсами установ державного сектору, тим самим зміцнюючи довіру громадян й ефективно реагуючи на поточні та майбутні виклики, що стоять перед Європейським Союзом.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Питанням організації державного фінансового контролю в Європейському Союзі присвятили свої дослідження: К. Scheller [1], Н. Herbert [2], С.-Р.

<sup>1</sup>Стаття надійшла до редакції: 25 December 2023

Received: 25 December 2023

Trincu-Dragusin & A. Stefanescu [3], E. Bonollo [4], P.B. Campos [5], A. Johnsen [6], J. Pierre, J. Licht [7].

В Україні інтенсивно досліджується закордонний досвід створення механізмів контролю державних фінансів та можливості впровадження їх основних інструментів, що знайшло своє відображення в наукових працях В.А. Бортняк, Л.В. Чижевської [8], О.О. Кравченко, С.С. Пінчук, Ю.Б. Слободяник [8], Н.М. Шульги тощо.

**Формулювання цілей дослідження.** Метою статті є дослідження та узагальнення діяльності вищих органів фінансового контролю в країнах Європейського Союзу, видів аудиторських місій, що виконуються ними, а також встановлення їх ролі у забезпеченні прозорості та підзвітності діяльності установ державного сектору й інших суб'єктів господарювання.

**Основні результати дослідження.** Контроль є невід'ємною частиною демократичних систем. Усі 27 країн, які зараз входять до складу Європейського Союзу, запровадили положення, які гарантують, що державні витрати є прозорими і підлягають суворій звітності та контролю. Таким чином, основним об'єктом діяльності Вищих органів фінансового контролю Європейського Союзу є бюджет ЄС, який забезпечує фінансування усіх сфер життєдіяльності цього державного утворення, в першу чергу: інституцій та органів державної влади ЄС, національної безпеки, розвитку сільських і міських територій, інфраструктури, охорони здоров'я, наукових досліджень, сільського господарства, міграції та допомоги країнам, що розвиваються. Саме в цю сферу втручаються вищі органи фінансового контролю (далі – ВОФК), такі як зовнішні державні аудитори.

ВОФК проводять незалежні розслідування, щоб визначити, чи є використання державних ресурсів ефективним, дієвим та економним, чи відповідають державні витрати та збір доходів чинному законодавству. Вони підтримують парламентський нагляд за органами державної влади, публікуючи фактичні, об'єктивні та неупереджені аудиторські звіти, і, таким чином, допомагають покращити політику, соціально-економічні програми, державне управління та управління державними фінансами. Така діяльність допомагає зміцнити довіру громадян до системи стримувань і противаг в країнах-членах ЄС, а також до належного функціонування їх демократій.

Вищі органи фінансового контролю ЄС заохочують та зміцнюють прозорість і підзвітність уряду, а також відіграють активну роль у підтримці розвитку потенціалу державних аудиторських установ третіх країн.

Деякі з ВОФК ЄС можуть похвалитися багатою історичною спадщиною, яка іноді сягає кількох сотень років, тоді як інші були створені лише нещодавно. Структура, мандат і повноваження більшості ВОФК змінювалися з часом, іноді в результаті політичних змін або реформи державного управління. Наявність незалежних ВОФК є необхідною умовою членства країни-кандидата в Європейському Союзі [9].

У Європейському Союзі організація державного фінансового контролю знаходиться на найвищому рівні та ефективно справляється з покладеними на нього завданнями.

Державний фінансовий контроль у ЄС – це широка, різнопланова, системна робота вищих органів фінансового контролю і державної влади та управління всіх рівнів, яка складається з наступних основних напрямків:

1. Моніторинг та недопущення порушень фінансово-економічного законодавства як на державному, так і на муніципальному рівнях.

2. Своєчасне попередження та усунення помилок, а також різних зловживань корупційної спрямованості у процесі адміністрування державних та муніципальних фінансових і матеріальних ресурсів.

3. Нагляд за ефективністю використання нематеріальних об'єктів державної інтелектуальної власності, а також за майновими правами, які перебувають у державній власності, які здатні стати причиною прямої чи опосередкованої фінансової або матеріальної шкоди державним інтересам.

4. Усунення недоліків в організації систем управління фінансовою діяльністю державних установ та організацій, їх об'єднань та філій, а також підприємств з державною участю.

5. Попередження загроз фінансовій безпеці ЄС [4].

Під час створення Європейського Союзу формування системи вищого фінансового контролю стало одним із головних питань. Труднощі його фактичної реалізації полягають в тому, що держави, які утворюють спільний європейський простір, одночасно зберігають високий рівень суверенітету. Організація єдиної системи вищих органів фінансового контролю в ЄС стикається з різними національними правовими механізмами, традиціями та моделями. Разом з тим, необхідно відзначити значний успіх створення та функціонування загальної системи вищого фінансового контролю на просторі Європейського Союзу [5].

Сьогодні ВОФК ЄС та його держав-членів є незалежними державними органами. Їхня незалежність від законодавчої, виконавчої та

судової влади закріплена Конституцією. Залежно від своїх повноважень ВОФК можуть проводити попередні або фактичні перевірки для оцінки законності та регулярності доходів і витрат, а також економічності, ефективності та результативності політики, програм і заходів або навіть

функціонування державного управління. Деякі ВОФК також оцінюють вплив державної політики та програм [9].

Вищі органи фінансового контролю ЄС проводять 3 основних види аудиту (рис. 1).

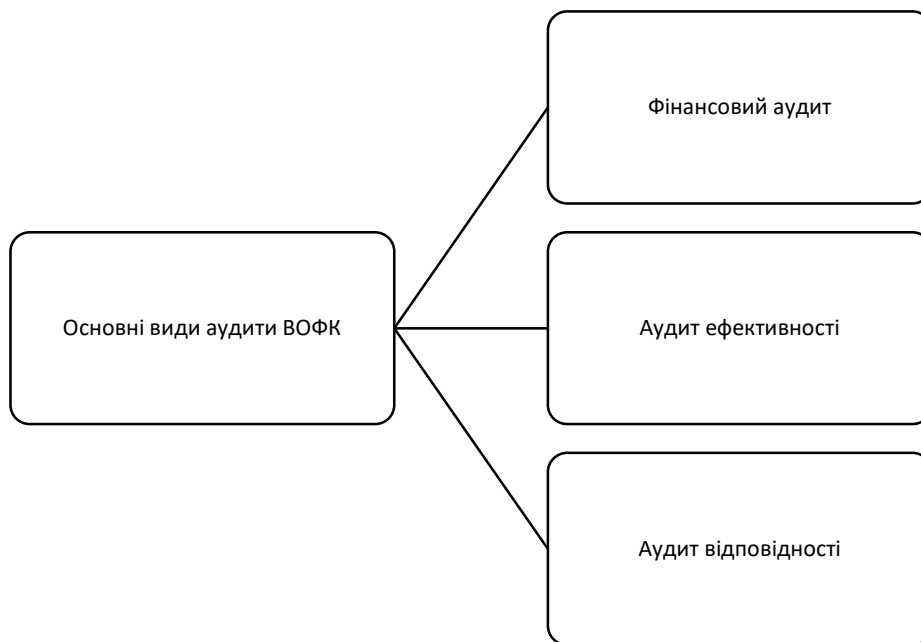


Рисунок 1 – Основні види аудиту, що проводяться вищими органами фінансового контролю ЄС

Джерело: [10]

– Фінансовий аудит складається з перевірки документів, звітів, систем внутрішнього контролю та аудиту, бухгалтерських і фінансових процедур та інших документів. Мета – перевірити, чи дають фінансові звіти правдиве та справедливе уявлення про фінансовий стан і чи результати фінансової діяльності відповідають загальноприйнятим стандартам та принципам бухгалтерського обліку.

– Аудит ефективності включає перевірку програм, операцій, систем управління і процедур, що використовуються суб'єктами та установами, які управляють ресурсами, з метою оцінки ефективного, дієвого та економічного характеру використання цих ресурсів.

– Аудит відповідності складається з перевірки того, чи відповідає економічне та фінансове управління об'єктом аудиту, діяльністю чи програмою чинним правовим та нормативним положенням.

Застосовуючи ці три основні види аудиту, ВОФК перевіряють доходи та витрати державних бюджетів на центральному чи федеральному рівнях, а в деяких державах-членах вони також

можуть перевіряти регіональні, місцеві чи муніципальні рівні. Незважаючи на те, що перевірки, які здійснюють ВОФК, здебільшого стосуються міністерських та урядових органів, суб'єктами аудиту також можуть бути державні компанії (наприклад, телерадіокомпанії), вищі навчальні заклади чи національні банки. Більшість ВОФК уповноважені перевіряти всі державні надходження та витрати, у тому числі на рівні приватних компаній або окремих бенефіціарів [9].

В науковому дослідженні О. Ispir [11, с. 205] вказується, що вищі органи контролю в країнах ЄС здійснюють широкий спектр аудиту/контролю, кожен з них індивідуалізований специфікою їх діяльності та власних підходів.

Для досягнення поставлених завдань дослідження на основі публічної інформації, що міститься в офіційних документах Європейської Рахункової палати, було згруповано вищі органи фінансового контролю країн-членів Європейського Союзу, у відповідності до виду аудиторських місій, що здійснюються (табл. 1):

Таблиця 1 Класифікація ВОФК за видом аудиторських місій, що виконуються

№ з/п	Категорії ВОФК	Країна ЄС	Види зовнішнього державного аудиту
1.	ВОФК, що застосовують стандартні та/або комбіновані аудити	Бельгія	ФА, АЕ і перевірки законності та правильності
		Хорватія, Данія, Естонія, Латвія, Литва, Словаччина, Франція, Португалія	ФА, АЕ та АВ
		Чехія	ФА, АЕ та перевірки законності
		Словенія	ФА, АЕ, АВ і найчастіше поєднання двох типів аудиту
		Італія	Фінансово-економічні аудити, АЕ
		Польща	ФА, АЕ (планові та позапланові), перевірки регулярності та інтегровані аудити, аудит проблем продуктивності; подальші контрольні аудити
		Угорщина	ФА, АЕ, АВ та наступні аудити
2.	ВОФК, які виконують більше типів аудиту, порівняно зі стандартною типологією	Болгарія	ФА, АЕ, АВ та спеціальні аудити
		Кіпр	ФА, АЕ, АВ, технічні аудити, екологічні аудити, спеціальні розслідування
		Фінляндія	ФА, АЕ, АВ, аудити фіскально-бюджетної політики, подальші контрольні аудити
		Німеччина	ФА, АЕ, АВ, вибіркові аудити, горизонтальні аудити, геологорозвідувальні дослідження, наступні подальші аудити, загальні або управлінські аудити, фактичні аудити в режимі реального часу
		Греція	ФА, АЕ, АВ, попередні аудити, переддоговірні аудити, наступні аудити
		Мальта	ФА, АЕ, АВ, аудити розслідувань, ІТ-аудити, наступні аудити
		Румунія	ФА, АЕ, АВ, зовнішні публічні аудити громадських фондів
		Іспанія	ФА, АЕ, АВ, комплексний аудит (охоплює усі ці види аудитів); наступні аудити; горизонтальні аудити
3.	ВОФК, які виконують менше видів аудиту, порівняно зі стандартною типологією	Австрія	Комбінований аудит (ФА і АЕ)
		Ірландія, Люксембург, Нідерланди	ФА і АЕ
		Швеція	ФА, АЕ, подальші контрольні аудити

Джерело: [3]

1. ВОФК із застосуванням стандартного виду, який представлений фінансовим аудитом (скорочено ФА), аудитом ефективності (скорочено АЕ), аудитом відповідності (скорочено АВ) та/або комбінованими аудитами (аудиторська діяльність включає декілька типів місій).

2. ВОФК, які проводять більше видів перевірок, порівняно зі стандартним типом.

3. ВОФК, які проводять менше видів перевірок, порівняно з стандартним типом.

Дослідження інформації, представленої в табл. 1, підкреслює, що на додаток до стандартної типології, вищі установи контролю в деяких країнах ЄС здійснюють також інші види зовнішнього державного аудиту, такі як: спеціальні розслідування, технічний аудит, екологічний аудит, аудити фіскально-бюджетної політики, вибіркові аудити, горизонтальні аудити, геологорозвідувальні дослідження, наступні

аудити, загальні або управлінські аудити, аудити в режимі реального часу, переддоговірні аудити, ІТ-аудити, а також перевірки коштів громади [3].

Також проведений аналіз, показує, що половина національних ВОФК застосовує стандартну типологію та/або виконує комбіновані аудити. В основному це стосується ВОФК 14 країн (Бельгія, Хорватія, Данія, Естонія, Франція, Італія, Латвія, Литва, Польща, Португалія, Чехія, Словаччина, Словенія та Угорщина) із 27 країн-членів ЄС, тобто 52%. Разом з тим, 30% національних ВОФК у Європейському Союзі проводить більше видів аудиту, ніж містить стандартна типологія. До них відноситься вищі органи фінансового контролю Румунії, Болгарії, Кіпру, Фінляндії, Німеччини, Греції, Мальти та Іспанії.

**Висновки.** Дослідження концептуальних положень організації діяльності вищих органів фінансового контролю ЄС, ролі зовнішнього державного аудиту в

державотворенні, його основної типології та застосування специфічних видів країнами-членами Європейського Союзу показує, що це доволі складні, багатогранні та не завжди достатньо досліджені в академічній спільноті механізми і процеси.

З проведеного в розрізі країн-членів ЄС порівняльного аналізу за видами зовнішнього державного аудиту було встановлено, що, не

дивлячись на специфіку та різноваріантність методик аудиту, які застосовуються в тих, чи інших державах, основні види аудиторських місій виконуються усіма національними ВОФК. Це сприяє формуванню контрольованого, стійкого та сталого фінансового середовища у державному секторі ЄС, що дозволяє ефективно і прозоро підтримувати цінності громадянського суспільства Європейського Союзу.

#### Література:

1. Scheller K. Finanzkontrolle, Version 08.06.2022. *Staatslexikon 8 online*. URL: <https://www.staatslexikon-online.de/Lexikon/Finanzkontrolle>.
2. Grundprobleme der Finanzkontrolle'. Von Professor Dr. Hans Herbert 'Von Arnim, Speyer. URL: <https://dopus.uni-speyer.de/frontdoor/index/index/year/2016/docId/897>
3. Trincu-Drăgușin C.-P., Ștefănescu A. The External Public Audit in the Member States of the European Union: between Standard Typology and Diversity. *Audit Financiar*. 2020. vol. XVIII. № 3(159). pp. 555-567, DOI: 10.20869/AUDITF/2020/159/019.
4. Bonollo E. Measuring supreme audit institutions? Outcomes: current literature and future insights. *Public Money & Management*. 2019. № 39(7), pp. 468-477.
5. Campos P. B. The Court of Auditors as guarantee of the Democratic State, the Social State and the Rule of Law. *Teoria y Realidad Constitucional*. 2019. № 44, pp. 77-99.
6. Johnsen A. Public sector audit in contemporary society: A short review and introduction. *Financial Accountability & Management*. 2019. № 35(2), pp. 121-127.
7. Pierre J., Licht J. How do supreme audit institutions manage their autonomy and impact? A comparative analysis. *Journal of European Public Policy*. 2017. № 46, pp. 226-245.
8. Slobodyanik Y., Chyzhevska L. The Contribution of Supreme Audit Institutions to Good Governance and Sustainable Development: the Case of Ukraine. *Ekonomista*. 2019. 4, pp. 472-486.
9. Les institutions supérieures de contrôle de l'Union Européenne et de ses états membres – vue d'ensemble. *Public Auditing in the European Union*. URL: <https://op.europa.eu/webpub/eca/book-state-audit/fr/>.
10. Черніков Д., Кузьо М. Державний зовнішній аудит в контексті Європейської інтеграції. Київ, 2015. 34 с.
11. Ispir O. Auditul extern în domeniul public, București, Ed. Economică. 2008, p. 205.

#### References:

1. Scheller, K. (2022). Finanzkontrolle, Version 08.06.2022, 09:10 Uhr, in: *Staatslexikon 8 online*. <https://www.staatslexikon-online.de/Lexikon/Finanzkontrolle>.
2. Hans Herbert 'Von Arnim (2016). Grundprobleme der Finanzkontrolle'. *Speyer*. <https://dopus.uni-speyer.de/frontdoor/index/index/year/2016/docId/897>
3. Trincu-Drăgușin, C.-P., Ștefănescu, A. (2020), The External Public Audit in the Member States of the European Union: between Standard Typology and Diversity, *Audit Financiar*, vol. XVIII, no. 3(159)/2020, pp. 555-567, DOI: 10.20869/AUDITF/2020/159/019.
4. Bonollo, E. (2019). Measuring supreme audit institutions? Outcomes: current literature and future insights, *Public Money & Management*, 39(7), pp. 468-477.
5. Campos, P.B. (2019). The Court of Auditors as guarantee of the Democratic State, the Social State and the Rule of Law, *Teoria y Realidad Constitucional*, 44, pp. 77-99.
6. Johnsen, A. (2019). Public sector audit in contemporary society: A short review and introduction. *Financial Accountability & Management*, 35(2), pp. 121-127.
7. Pierre, J., Licht, J. (2017). How do supreme audit institutions manage their autonomy and impact? A comparative analysis. *Journal of European Public Policy*, pp. 226-245.
8. Slobodyanik, Y., Chyzhevska, L. (2019). The Contribution of Supreme Audit Institutions to Good Governance and Sustainable Development: the Case of Ukraine, *Ekonomista*, 4, pp. 472-486.
9. Public Auditing in the European Union (2023). *Les institutions supérieures de contrôle de l'Union Européenne et de ses états membres – vue d'ensemble*. <https://op.europa.eu/webpub/eca/book-state-audit/fr/>.
10. Chernikov, D., Kuzo, M. (2015). Derzhavnyi zovnishnii audyt v konteksti Yevropeiskoi intehratsii [State external audit in the context of European integration]. Kyiv. 34 p.
11. Ispir, O. (2008), Auditul extern în domeniul public, București, Ed. Economică. p. 205.

