

Порівняльний аналіз інституційної незалежності вищих органів фінансового контролю

У статті проведено комплексне дослідження інституційної незалежності вищих органів державного фінансового контролю (Supreme Audit Institutions, SAI) із застосуванням кількісних методів аналізу та міжнародного порівняння. На основі даних Global Synthesis Report on SAI, що охоплюють 131 країну, оцінено рівень незалежності за 12 ключовими індикаторами, серед яких: фінансова автономія, прозорість призначення керівництва, право визначати обсяг аудиту, доступ до інформації та публікація звітів. Проведено аналіз та кластеризацію країн за рівнем незалежності вищих органів фінансового контролю, в результаті чого виокремлено чотири типи моделей інституційної незалежності. Україна належить до кластера з фрагментованою архітектурою незалежності, із сильними сторонами у сфері операційної автономії та мандату на публікацію звітів, але з істотним відставанням за фінансовими та правовими параметрами. Запропоновано метод оцінки інституційного розриву між Україною та групою країн-лідерів, який дозволяє ідентифікувати слабкі місця (фінансова автономія, кадрова стабільність, спектр аудитів, конституційне підґрунтя). Посилення інституційної незалежності SAI є ключовою умовою для переходу від каральної моделі аудиту до стратегічного аудиту ефективності. Обґрунтовано необхідність закріплення автономії ДАСУ на конституційному рівні, удосконалення бюджетної процедури, впровадження ризик-орієнтованого планування та інтеграції результатів аудиту в процес формування державної політики. Представлені аналітичні інструменти можуть бути використані для розробки дорожньої карти інституційного реформування системи державного аудиту в Україні.

Ключові слова: фінансовий контроль; державний аудит; фінансовий контроль; моніторинг; облік; управління; бюджетна дисципліна.

Актуальність теми. У сучасних умовах суспільно-політичної трансформації та затяжної воєнної загрози Україна потребує ефективних механізмів управління публічними фінансами, які б забезпечували не лише прозорість розподілу ресурсів, а й їх цільове та продуктивне використання. Центральною інституцією, що гарантує належний фінансовий нагляд у демократичних державах, є верховний орган аудиту (Supreme Audit Institution, SAI), незалежність і професійна спроможність якого прямо корелюють із рівнем бюджетної дисципліни та довірою суспільства до державних інститутів. Попри значний прогрес у реформуванні Державної аудиторської служби України та закріплення низки принципів INTOSAI на нормативному рівні, низка критичних питань щодо конституційної автономії, фінансового забезпечення та права визначати обсяг аудиту залишається відкритою. Недостатня інституційна незалежність органів держфінконтролю зумовлює ризики застосування «каральної» парадигми ревізій замість стратегічного аудиту ефективності та ускладнює гармонізацію з найкращими практиками ЄС.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблематика інституційної незалежності вищих органів аудиту займає чільне місце у сучасному дискурсі публічного управління, особливо в контексті забезпечення фіскальної дисципліни та прозорості державних фінансів. У численних дослідженнях обґрунтовано, що рівень незалежності SAI безпосередньо впливає на ефективність виконання ними своїх наглядових функцій, а також на здатність стримувати надмірні бюджетні витрати й підвищувати підзвітність виконавчої влади. Зокрема, С.Ялчін доводить на емпіричному рівні, що зростання незалежності SAI корелює зі зменшенням рівня державного боргу [9]. В дослідженні використовується агрегований індекс незалежності, який охоплює юридичну, фінансову та функціональну автономію, та продемонстровано, що розширення повноважень аудитора щодо обсягу аудиту й доступу до інформації посилює бюджетну дисципліну.

У дослідженні М.Серовансц проведено порівняльний аналіз правового регулювання фінансової автономії SAI у країнах ЄС [6]. Встановлено, що повноцінна незалежність передбачає не лише відсутність прямого впливу з боку виконавчої влади, а й можливість SAI самостійно подавати бюджетні запити без узгодження з урядом. Це положення суттєво зміцнює реальну незалежність установи та її здатність функціонувати як інституція контролю.

У звіті Світового банку, який присвячений індексу InSAI, демонструється позитивна кореляцію між рівнем інституційної незалежності органу аудиту та прозорістю державних фінансів (зокрема за показником Open Budget Index) [8]. В дослідженні оцінюється незалежність у трьох ключових вимірах:

юридичному, функціональному та фінансовому. Обґрунтовується, що зазначені складові є необхідною передумовою для належного функціонування системи демократичного контролю.

Аудит ефективності в ЄС поступово трансформується з формального інструменту контролю в дієвий механізм впливу на політико-адміністративну систему [3]. Ключовим чинником зростання ефективності цього інструменту стало впровадження систем оцінки політик на основі результатів (results-based performance auditing), що дозволяє не лише виявляти порушення, а й надавати рекомендації з покращення управлінських практик [3].

В українському контексті питання аудиту ефективності досліджувались у працях Ю.Радіонова [1], Р.Щур, І.Плець, В.Мацьків, Н.Білошкурська [2], де наголошувалось на обмеженій методологічній базі, фрагментарному застосуванні цього виду аудиту та відсутності реального впливу аудиторських звітів на управлінські рішення. При цьому Державна аудиторська служба України поступово розширює практику аудиту ефективності, особливо в частині оцінки використання коштів у медичній, освітній та інфраструктурній сферах.

SAI є ключовими елементами антикорупційної інфраструктури, здатні виявляти системні слабкості, недоліки у внутрішньому контролі та неефективне використання публічних коштів. У країнах з високим рівнем підзвітності звіти SAI безпосередньо сприяли ініціюванню розслідувань та реформ у сферах державного управління, охорони здоров'я, освіти та публічних закупівель [4]. В дослідженні OECD наголошується, що аудит ефективності (performance audit), який охоплює аналіз досягнення цілей державної політики, дозволяє виявити не лише незаконні дії, а й системну неефективність, яка часто є ґрунтом для зловживань [4].

Окремо в дослідженні, де порівнюється практика аудиту ефективності в п'яти країнах (Нідерланди, Швеція, Велика Британія, Франція, Фінляндія) отримано декілька важливих висновків: 1) аудит ефективності набуває різних форм – від глибоко аналітичного (Швеція, Велика Британія) до більше формального та процедурного (Франція); 2) незалежність та стратегічна спрямованість SAI суттєво впливають на якість аудиту та його вплив на державне управління; 3) найбільш ефективним є аудит, який зосереджений на результативності політики, а не лише на дотриманні правил [5].

Викладення основного матеріалу. На тлі вимог Угоди про асоціацію між Україною та ЄС та імплементації стандартів ISSAI виникає потреба у кількісному вимірюванні реального стану інституційної незалежності ДАСУ та його порівнянні з країнами-лідерами. Також, дефіцитне навантаження на державний бюджет, підсилене воєнними видатками, вимагає переосмислення ролі аудиту як інструмента запобігання фінансовим ризикам, що робить оцінку зв'язку між автономією SAI та бюджетним балансом особливо нагальною. Однак, наукові дослідження досить часто обмежуються переважно якісними дослідженнями або глобальними агрегованими індексами, тоді як емпіричні роботи, що поєднують комплекс інституційних індикаторів SAI із макрофінансовими результатами у форматі панельних даних, залишаються поодинокими.

Таким чином важливим є здійснення всебічної оцінки інституційної незалежності органів державного аудиту України у порівняльному контексті та виявлення її впливу на показники бюджетної дисципліни.

Для оцінки інституційної незалежності вищих органів фінансового контролю та її впливу на бюджетну дисципліну держав застосовано комбінацію кількісних методів аналізу. Для збору даних та проведення розрахунків використано масив Global Synthesis Report on Supreme Audit Institutions, який охоплює 131 країну та містить оцінки за дванадцятьма показниками незалежності, а також інтегральний показник.

Для первинної кількісної верифікації рівня інституційної незалежності верховних органів аудиту розраховано описову статистику, що відображає базові тенденції та аналіз дванадцяти показників і агрегованого показника у вибірці з 131 країни. Обчислено середнє, медіану, квартилі (25-й та 75-й) і стандартне відхилення. Описова статистика дає змогу оцінити не лише типові значення, а й глибину варіації між державами, що важливо для подальшого групування спостережень і порівняльного аналізу (табл. 1). Вибір зазначених характеристик обґрунтований однорідністю шкали суб-індикаторів (0; 0,5; 1), що дозволяє інтерпретувати відмінності без потреби додаткового зважування.

Середнє інтегральне значення на рівні 7,01 із стандартним відхиленням 1,84 свідчить про переважно помірно високий, але неоднорідний ступінь інституційної автономії аудиторських органів у світовій вибірці. Найбільший прогрес спостерігається за такими компонентами, як право SAI самостійно визначати обсяг аудиту (середнє = 0,86; медіанне = 1,00) та операційна автономія (середнє = 0,75), що відображає поширення практик ризик-орієнтованого планування та процесуальної незалежності. Водночас найнижчими залишаються оцінки фінансової автономії (середнє = 0,49) і прозорості процедури призначення керівника SAI (середнє = 0,58), що вказує на збереження залежності від виконавчої влади та можливості політичного впливу через бюджетні й кадрові механізми. Значення стандартних відхилень для зазначених слабких складових (0,35–0,38) підкреслюють значну різницю між країнами й наявність як високорозвинених, так і юрисдикцій, що суттєво відстають.

Таблиця 1

Описова статистика показника незалежності вищих органів фінансового контролю
(Supreme Audit Institutions)

Показник	Середнє значення	Медіанне значення	25 %	75 %	Стандартне відхилення
Агрегований показник	7,01	7,50	6,00	8,50	1,837
Конституційна основа	0,66	0,50	0,50	1,00	0,325
Прозорість процедури призначення керівника SAI	0,58	0,50	0,50	1,00	0,383
Фінансова автономія	0,49	0,50	0,13	0,50	0,352
Види аудиту	0,73	1,00	0,50	1,00	0,311
Операційна автономія	0,75	1,00	0,50	1,00	0,298
Кадрове забезпечення	0,50	0,50	0,50	0,50	0,310
Аудиторський мандат	0,83	1,00	0,50	1,00	0,288
Повноваження SAI самостійно визначати обсяг аудиту	0,86	1,00	0,50	1,00	0,235
Доступ до документів і інформації	0,82	1,00	0,50	1,00	0,258
Право та обов'язок публікації аудиторського звіту	0,80	1,00	0,50	1,00	0,301

Джерело: розраховано автором на основі [7]

Зіставлення квартилів демонструє, що верхній 25-й для більшості ключових індикаторів сягає максимального рівня 1,00, тоді як нижній 25-й прагне до 0,50 або менше. Така асиметрія свідчить про поляризацію світового аудиторського простору, тобто частина держав уже забезпечила майже повну відповідність принципам INTOSAI, у той час як інша група зберігає лише базові гарантії незалежності. Отримані результати визначають «вузькі місця» інституційної архітектури, насамперед у сфері фінансування та процедур призначення керівництва.

З метою виявлення типових профілів інституційної незалежності вищих органів фінансового контролю було здійснено кластеризацію країн на основі дванадцяти ключових показників. Метод кластерного групування дозволяє узагальнити складну багатовимірну інформацію в обмежену кількість однорідних категорій, у межах яких країни демонструють подібну архітектуру незалежності органів аудиту. У таблиці 2 узагальнено дані, де для кожного з чотирьох виявлених кластерів наведено середнє значення дванадцяти показників інституційної незалежності верховних органів аудиту, а також чисельність країн, що потрапили до відповідної групи. Таблиця 3 відображає «середній профіль» кожного кластеру: наскільки добре країни усередині нього забезпечують конституційну та фінансову автономію, прозорість призначень, повний спектр аудиторських функцій, доступ до інформації тощо. Відображення кількості країн дозволяє одразу оцінити репрезентативність кожного типу й порівнювати вагу окремих груп у глобальній вибірці. Тому кластеризація країн служить інструментом для швидкого зіставлення рівнів інституційної спроможності між кластеризованими групами держав і допомагає виявити характерні сильні та слабкі сторони кожного типу аудиторської системи.

Таблиця 2

Кластеризація країн за показником незалежності вищих органів фінансового контролю

Кластер	Агрегований показник	Конституційна основа	Прозорість процедури призначення керівника SAI	Фінансова автономія	Види аудиту	Операційна автономія	Кадрове забезпечення	Аудиторський мандат	Повноваження SAI	Доступ до документів і інформації	Право та обов'язок публікації аудиторського звіту	Кількість країн у кластері
0	8,02	0,48	0,81	0,64	0,69	0,9	0,81	1,0	0,88	0,9	0,9	21
1	4,13	0,38	0,23	0,19	0,42	0,46	0,25	0,54	0,62	0,58	0,46	26
2	8,65	0,96	0,77	0,7	0,94	0,93	0,57	0,95	0,96	0,95	0,91	41
3	6,57	0,6	0,48	0,37	0,73	0,63	0,38	0,78	0,92	0,8	0,87	30

Джерело: розраховано автором на основі [7]

Результати кластерного аналізу свідчать про наявність чотирьох чітко виражених типів країн за рівнем інституційної незалежності SAI. Найвищий середній агрегований бал (8,65) спостерігається в кластері 2, до якого входить найбільша кількість країн (41). Кластер 2 характеризується майже повною відповідністю принципам незалежності, зокрема за такими параметрами як конституційна основа (0,96), повноваження на доступ до інформації (0,95) та право визначати обсяг аудиту (0,96). Країни, які відносяться до цього кластеру, умовно визначені як «лідери», демонструють системний підхід до інституційного забезпечення контролю.

Кластер 0 також відзначається високим інтегральним показником (8,02), але має іншу внутрішню конфігурацію. В кластері 0 значно нижча конституційна автономія (0,48) та стандарти призначення керівництва (0,81) при високих показниках операційної автономії (0,90) і фінансової спроможності (0,64). Такий тип можна трактувати як групу країн із практично ефективною, але менш формалізованою у правових механізмах системою контролю.

Країни кластеру 3 (30 країн) займають середню позицію (6,57) та демонструють фрагментовану інституційну структуру: перевага надається доступу до інформації (0,92) і праву на звітування (0,87), тоді як фінансова автономія (0,37) і призначення керівника (0,48) залишаються обмеженими. Така конфігурація вказує на певну формальну незалежність без належного ресурсного забезпечення.

Найменш розвиненим є кластер 1 (середнє = 4,13), представлений 26 країнами. Всі ключові параметри інституційної автономії в кластері залишаються на рівні нижче 0,5, зокрема фінансова автономія (0,19), кадрове забезпечення (0,25) та аудиторський мандат (0,54). Кластер 1 ідентифікується як зразок низької спроможності SAI до незалежного функціонування та потребує системного посилення як нормативної, так і процедурної бази.

Кластеризація підтверджує значну глобальну диференціацію підходів до забезпечення незалежності SAI і дає змогу не лише виявити групи з подібною інституційною архітектурою, а й сформувати орієнтири для країн, що перебувають у перехідних або вразливих станах. Зокрема, позицію України, що потрапила до кластеру 3, можна інтерпретувати як індикатор часткової відповідності, яка потребує посилення в напрямі фінансової автономії, прозорості призначень та ресурсного забезпечення.

Оцінка інституційного розриву слугує інструментом порівняльної оцінки, який дає змогу визначити, наскільки інституційна модель державного аудиту України відповідає найвищим міжнародним стандартам (табл. 3). У дослідженні лідерами вважалися країни, чий інтегрований показник незалежності SAI становить не менше дев'яти балів. Для кожного показника «незалежності» обраховано різницю між середнім значенням цієї групи та значенням, зафіксованим для України. Позитивне відхилення означає сферу, де національна система не досягає рівня референтної групи; негативне або нульове – сегмент, у якому Україна демонструє паритет або перевагу. Обраний підхід дозволяє окреслити конкретні ділянки інституційного рівня розвитку, що потребують законодавчого або організаційного втручання для наближення до найкращих практик INTOSAI.

Таблиця 3

Оцінка інституційного розриву за рівнем України та країнами-лідерами у сфері державного аудиту

Показник	Україна	Лідер	Різниця
Повноваження SAI	0,5	1,000	0,500
Види аудиту	0,5	0,947	0,447
Конституційна основа	0,5	0,868	0,368
Фінансова автономія	0,5	0,816	0,316
Кадрове забезпечення	0,5	0,737	0,237
Операційна автономія	1,0	1,000	0,000
Аудиторський мандат	1,0	0,974	-0,026
Доступ до документів і інформації	1,0	0,974	-0,026
Право та обов'язок публікації аудиторського звіту	1,0	0,947	-0,053
Прозорість процедури призначення керівника SAI	1,0	0,921	-0,079

Джерело: розраховано автором на основі [7]

Аналіз виявив п'ять критичних зон відставання. Найбільший розрив спостерігається у повноваженнях ДАСУ, що характеризується самостійністю визначати обсяг аудиту (різниця = 0,5). Різниця показника між Україною та країнами-лідерами в 0,5 свідчить про необхідність зміцнення процедурної автономії у плануванні контрольних заходів. Відсутність повного спектра аудитів – зокрема системного, підтверджується у відхиленні за показником «Види аудиту» (0,45). Недостатнє конституційне підґрунтя (0,37) та обмежена фінансова автономія (0,32) підкреслюють брак гарантій, здатних усунути ризики політичного й бюджетного впливу. Найменший, але відчутний, розрив зафіксовано у кадровій незалежності (0,24), що сигналізує про потребу підвищення привабливості та стабільності служби.

Водночас Україна повністю відповідає або дещо перевищує середні показники лідерів щодо операційної автономії, мандату на аудит, доступу до інформації, права та обов'язку оприлюднювати звіти, а також прозорості призначення керівника SAI, що свідчить про наявність міцної функціональної основи, на яку можуть спиратися подальші реформи.

На рисунку 1 графічно відображено порівняння відповідності показників рівня інституційного розвитку України з країнами-лідерами у сфері державного аудиту.



Джерело: розраховано автором на основі [7]

Рис. 1. Порівняльний аналіз інституційної відповідності у сфері державного аудиту

Отримані результати підтверджують подвійність поточного стану української системи державного фінансового контролю. З одного боку, ДАСУ демонструє сильні позиції щодо операційної автономії, доступу до інформації та права публікувати звіти, що свідчить про наявність функціонально дієвого, проте адміністративно вразливого інституту. З іншого боку, вагомі розриви у фінансовій автономії, конституційному статусі, спектрі аудитів і дискреції у виборі об'єктів контролю сигналізують про системні обмеження, які стримують перехід від «каральної» ревізійної моделі до стратегічного аудиту ефективності.

Порівняння з країнами-лідерами показує, що найбільш критичним є саме дефіцит процедурної та ресурсної незалежності. Коли право самостійно визначати обсяг аудиту забезпечене лише наполовину від сталонного рівня, аудитори змушені орієнтуватись на затверджені «згори» теми, а не на ризик-орієнтований підхід. Аналогічно, недофінансованість та відсутність гарантованого бюджетного рядка збільшують уразливість до політичного тиску й унеможливають довготермінове планування кадрового розвитку. Сукупний ефект – схильність до формалізованих перевірок, що фіксують порушення постфактум, але рідко змінюють управлінські практики.

Міжнародний досвід також підкреслює важливість чіткого розмежування функцій внутрішнього та зовнішнього аудиту, а також інтеграції їхніх висновків у процес бюджетного циклу. Саме ці елементи роблять аудит ефективності дієвим інструментом публічної політики, перетворюючи звіти SAI з «експертної літератури» на аргумент у парламентських дебатах і підґрунтя для регуляторних змін. Українське законодавство лише частково імплементує подібні механізми; тому існуюча аналітика ДАСУ лишається недостатньо вбудованою у процес ухвалення рішень, а рекомендації часто втрачають силу на етапі імплементації.

Поглиблення реальної незалежності Держаудитслужби має стати основою подальших реформ. На конституційному рівні доцільно закріпити автономію SAI від виконавчої влади та визначити порядок призначення керівництва з парламентським вотумом довіри, що мінімізує політичний вплив. Водночас

бюджет ДАСУ повинен подаватися безпосередньо до Верховної Ради окремою програмою, що гарантує стабільне фінансування й дає можливість залучати та утримувати висококваліфіковані кадри.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Отже, результати дослідження демонструють наявність суттєвого розриву між Україною та країнами-лідерами у сфері державного фінансового контролю. Основними зонами відставання є фінансова автономія, право самостійно визначати обсяг аудиту, спектр аудитів, конституційна основа діяльності органу контролю та кадрове забезпечення. Водночас сильними сторонами залишаються операційна автономія, доступ до інформації, публікація звітів і прозорість призначення керівництва.

Результати кластерного аналізу свідчать, що Україна належить до групи держав з фрагментарною інституційною архітектурою, що вказує на потребу посилення нормативного та фінансового забезпечення органів аудиту. Українська система зовнішнього контролю, яка базується на колегіально-парламентській моделі, має потенціал до еволюції у напрямі стратегічного аудиту за умови збереження балансу між підзвітністю парламенту, незалежністю від виконавчої влади та операційною гнучкістю. Основним напрямом подальших реформ є зміцнення законодавчого статусу органів аудиту, впровадження гарантій бюджетної незалежності та розширення методологічного арсеналу аудиту ефективності. Без суттєвих конституційних змін, Україна може поступово гармонізувати свою модель державного фінансового контролю з найкращими практиками ЄС, зокрема через адаптацію інструментів стратегічного контролю, удосконалення механізмів парламентської підзвітності та цифрову інтеграцію рекомендацій у бюджетний цикл.

Список використаної літератури:

1. Радіонов Ю. Роль державного фінансового контролю (аудиту) в управлінні економікою / Ю.Радіонов // Економіка України. – 2024. – Т. 67, № 8 (753). – С. 29–50. DOI: 10.15407/economyukr.2024.08.029.
2. Застосування досвіду європейських країн щодо здійснення фінансового контролю за діяльністю територіальних громад в Україні / Р.І. Щур, І.І. Плеть, В.В. Мацьків, Н.В. Білошкурська // Актуальні проблеми розвитку регіональної економіки. – 2022. – Т. 2, № 18. – С. 64–73. DOI: 10.15330/apred.2.18.64-73.
3. Bryan K. The Role of Public Audit: Challenges and Opportunities for the European Court of Auditors to Contribute to a Sustainable Crisis Response / K.Bryan // Public Sector Accounting, Financial Accountability and Viability in Times of Crisis. Public Sector Financial Management ; in G.Dabbicco, M.Bisogno, J.Carwana, J.Christiaens (eds). – Cham : Palgrave Macmillan, 2022. DOI: 10.1007/978-3-031-04745-9_10.
4. Enhancing Co-Operation Between Internal and External Auditors. OECD Public Governance Policy Papers. – 2024 [Electronic resource]. – Access mode : https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2024/12/enhancing-co-operation-between-internal-and-external-auditors_bb0f2668/0d4976ed-en.pdf.
5. Performance or Compliance? Performance Audit and Public Management in Five Countries / Ch.Pollitt, X.Girre, J.Lonsdale and other. – Oxford Academic, 2011. DOI: 10.1093/acprof:oso/9780198296003.001.0001.
6. Serowanec M. The Financial Independence of the Supreme Audit Institutions in the Light of Regulations of EU Member States / M.Serowanec // Prawo i Więź. – 2020. – № 4 (34). – P. 275–285. DOI: 10.36128/priw.vi34.151.
7. Supreme Audit Institution : overview [Electronic resource]. – Access mode : <https://insai.worldbank.org/country-data>.
8. Supreme Audit Institutions Independence Index : 2021 Global Synthesis Report / International Bank for Reconstruction and Development ; The World Bank [Electronic resource]. – Access mode : https://insai.worldbank.org/sites/default/files/2021-07/InSAI%202021%20Final%20Report_1.pdf.
9. Yalçın S. The Effects of Supreme Audit Institutions' Independency on Public Debt Sustainability: an Investigation for Turkey / S.Yalçın // Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi. – 2018. – Vol. 20, № 2. – P. 375–388. DOI: 10.31460/mbdd.348297.

Reference:

1. Radionov, Yu. (2024), «Rol derzhavnoho finansovoho kontroliu (audytu) v upravlinni ekonomikoïu», *Ekonomika Ukrainy*, Vol. 67, No. 8 (753), pp. 29–50, doi: 10.15407/economyukr.2024.08.029.
2. Shchur, R.I., Plets, I.I., Matskiv, V.V. and Biloshkurska, N.V. (2022), «Zastosuvannia dosvidu yevropeiskykh krain shchodo zdiisnennia finansovoho kontroliu za diialnistiu terytorialnykh hromad v Ukraini», *Aktualni problemy rozvytku rehionalnoi ekonomiky*, Vol. 2, No. 18, pp. 64–73, doi: 10.15330/apred.2.18.64-73.
3. Bryan, K. (2022), «The Role of Public Audit: Challenges and Opportunities for the European Court of Auditors to Contribute to a Sustainable Crisis Response», In Dabbicco, G., Bisogno, M., Carwana, J. and Christiaens, J. (ed.), *Public Sector Accounting, Financial Accountability and Viability in Times of Crisis. Public Sector Financial Management*, Palgrave Macmillan, Cham, doi: 10.1007/978-3-031-04745-9_10.
4. OECD (2024), *Enhancing Co-Operation Between Internal and External Auditors. OECD Public Governance Policy Papers*, [Online], available at: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2024/12/enhancing-co-operation-between-internal-and-external-auditors_bb0f2668/0d4976ed-en.pdf
5. Pollitt, Ch., Girre, X., Lonsdale, J. et al. (2011), *Performance or Compliance? Performance Audit and Public Management in Five Countries*, Oxford Academic, doi: 10.1093/acprof:oso/9780198296003.001.0001.
6. Serowanec, M. (2020), «The Financial Independence of the Supreme Audit Institutions in the Light of Regulations of EU Member States», *Prawo i Więź*, No. 4 (34), pp. 275–285, doi: 10.36128/priw.vi34.151.

7. The World Bank, *Supreme Audit Institution*, Overview, [Online], available at: <https://insai.worldbank.org/country-data>
8. The World Bank (2021), *Supreme Audit Institutions Independence Index*, 2021 Global Synthesis Report, International Bank for Reconstruction and Development, [Online], available at: https://insai.worldbank.org/sites/default/files/2021-07/InSAI%202021%20Final%20Report_1.pdf
9. Yalçın, S. (2018), «The Effects of Supreme Audit Institutions' Independency on Public Debt Sustainability: an Investigation for Turkey», *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Vol. 20, No. 2, pp. 375–388, doi: 10.31460/mbdd.348297.

Денисовець Юрій Миколайович – аспірант кафедри інформаційних систем в управлінні та обліку Державного університету «Житомирська політехніка».

<https://orcid.org/0000-0001-8501-9656>.

Наукові інтереси:

– облікові та контрольно-аналітичні аспекти виконання бюджетних програм територіальних громад.

E-mail: denysovets@ukr.net.

Denysovets Y.M.

The institutional independence comparative analysis of the supreme audit institutions

The article conducts a comprehensive study of the institutional independence of supreme audit institutions (SAIs) using quantitative analysis methods and international comparison. Based on data from the Global Synthesis Report on SAIs covering 131 countries, the level of independence is assessed according to 12 key indicators, including: financial autonomy, transparency of management appointments, the right to determine the scope of the audit, access to information, and publication of reports. The analysis and clustering of countries by the level of independence of supreme audit institutions is carried out, as a result of which four types of institutional independence models are identified. Ukraine belongs to the cluster with a fragmented independence architecture, with strengths in operational autonomy and the mandate to publish reports, but with a significant lag in financial and legal parameters. A method for assessing the institutional gap between Ukraine and the group of leading countries is proposed, which allows for identifying weaknesses (financial autonomy, personnel stability, range of audits, constitutional basis). Strengthening the institutional independence of the SAI is a key condition for the transition from a punitive audit model to a strategic efficiency audit. The need to consolidate the autonomy of the State Audit Office at the constitutional level, improve the budget procedure, introduce risk-based planning, and integrate audit results into the process of state policy formation is substantiated. The presented analytical tools can be used to develop a roadmap for institutional reform of the state audit system in Ukraine.

Keywords: financial control; state audit; monitoring; accounting; management; budget discipline.

Стаття надійшла до редакції 13.01.2025.