

ФІНАНСОВЕ ПРАВО



Руслана Гаврилюк

докторка юридичних наук, професорка,
завідувачка кафедри публічного права
Чернівецького національного університету
імені Юрія Федьковича
(Чернівці, Україна)
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-6750-4340>
ResearcherID D-5380-2016 r.havrylyuk@chnu.edu.ua

Петро Пацурківський

доктор юридичних наук, професор,
професор кафедри публічного права
Чернівецького національного університету
імені Юрія Федьковича
(Чернівці, Україна)
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-5081-7842>
ResearcherID D-5476-2016
p.patsurkivsky@chnu.edu.ua



УДК 347.73

РАХУНКОВА ПАЛАТА:
ЮРИСДИКЦІЙНІ ЦІННІСНІ ВИКЛИКИ

АНОТАЦІЯ. У статті проаналізовано юрисдикційні ціннісні виклики Рахунковій палаті. Метою статті є з'ясування змісту цих викликів. За основу методологічного інструментарію дослідження взято антропосоціокультурний підхід, головню його методи аксіологічного, порівняльно-правового, системного і структурно-функціонального аналізу; загальнонаукові принципи історизму та об'єктивності.

У результаті проведеного аналізу обґрунтовано такі висновки: юрисдикційні ціннісні виклики Рахунковій палаті найбільшою мірою зумовлені її обмеженням та виключним конституційно-правовим статусом. Рахункова палата є, згідно з висновком Конституційного Суду України, органом спеціальної конституційної компетенції. Це головню проявляється в тому, що її повноваження похідні від повноважень Верховної Ради України. Згідно зі ст. 19 Конституції України Рахункова палата може застосовувати у своїй діяльності міжнародні стандарти зовнішнього аудиту публічних фінансів тільки в частині, що не суперечить Конституції та законам України. Через це вона позбавлена можливості застосовувати у своїй діяльності переважну більшість міжнародних стандартів аудиту публічних фінансів першого та другого рівнів, які є ядром усієї системи цих стандартів. Якщо для імплементації частини зазначених стандартів, головню пов'язаних з незалежністю Рахункової палати та її членів, необхідне внесення відповідних змін до Конституції України, що в умовах воєнного стану неможливо, то більшість цих стандартів можуть бути імплементовані на рівні законів України, проте на це необхідна політична воля на найвищому державному рівні.

Ключові слова: Рахункова палата; вищий орган аудиту; конституційно-правовий статус Рахункової палати; юрисдикція; міжнародні стандарти аудиту; Лімська декларація керівних принципів аудиту; Мексиканська декларація незалежності вищих органів аудиту.

Автори статті в попередній публікації “Субстантивні ціннісні виклики Рахунковій палаті”¹ продемонстрували, що публічним фінансам загалом та усім їх базовим потокам як загальному благу притаманна контрольна функція, а також ряд властивостей, які кардинально відбиваються на природі публічних фінансів. До цих властивостей, зокрема, належать ще раніше відкриті невиключність (неподільність) і неконкурентність публічного блага у його споживанні та “квантова суперпозиція” публічних фінансів. Квінтесенцію останньої однією з перших у науці фінансового права розкрила співавторка цієї статті². Її сокровенний зміст полягає в тому, що публічні фінанси потенційно наділені взаємовиключними властивостями задовольняти як публічні, так і приватні потреби, але не одночасно, а залежно від випадкового збігу обставин.

Зазначені парадокси публічних фінансів, з одного боку, роблять апріорі недостатнім (неефективним) як суто внутрішній (відомчий, спеціальний), так і загальний їх контроль з боку будь-якого із численних суб’єктів, що його здійснюють. Нещодавно вкотре це довела Тимчасова слідча комісія Верховної Ради України з питань розслідування можливих порушень публічних закупівель під час дії воєнного стану³. З іншого боку, це підтверджує наявність постійної невідкладної необхідності у здійсненні зовнішнього аудиту публічних фінансів Рахунковою палатою. Саме такий зовнішній незалежний аудит публічних фінансів успішно здійснюється вищими органами аудиту (далі – ВOA), до прикладу, держав – членів ЄС. Водночас аналогічна діяльність Рахункової палати систематично піддається в експертному середовищі вельми критичним оцінкам.

Зокрема, у главі 32 “Фінансовий контроль” Аналітичного звіту Європейської Комісії за 2022 р. щодо зовнішнього аудиту публічних фінансів було зауважено, що Україна перебуває на початковому (з усіх дев’яти) рівнів підготовки у сфері імплементації *acquis* ЄС і застосування європейських стандартів зовнішнього аудиту публічного фінансового сектору, а також було зазначено, що повне узгодження з *acquis* ЄС потребує реформування Рахункової палати з метою чіткого закріплення її незалежності у Конституції

¹ П Папурківський, Р Гаврилюк, ‘Субстантивні ціннісні виклики Рахунковій палаті’ [2024] 10 Право України 137–150.

² Р Гаврилюк, “Квантова суперпозиція” публічних фінансів і ефективність правового регулювання оподаткування: проблеми теорії [2007] 427 Науковий вісник Чернівецького університету: збірник наукових праць 77–83.

³ Про звіт Тимчасової слідчої комісії Верховної Ради України з питань розслідування можливих порушень законодавства України при здійсненні публічних закупівель під час дії воєнного стану: Постанова Верховної Ради України від 30 жовтня 2024 р. № 4047-IX <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4047-20#n12>> (дата звернення 27.01.2025).

України, розширення повноважень Рахункової палати та застосування міжнародних стандартів у межах її процедур аудиту⁴.

Наприкінці листопада 2023 р. Європейська Комісія (далі – ЄК) у Звіті про прогрес України в межах Пакета розширення ЄС 2023 р. повторила свій попередній висновок щодо того, що в частині зовнішнього незалежного аудиту публічних фінансів Україна досягла незначного прогресу і продовжила перебувати на тому ж початковому рівні готовності до запровадження міжнародних стандартів у цій сфері діяльності. У зв'язку з цим Єврокомісія визнала поточний вплив аудиторської діяльності Рахункової палати на реальний стан справ публічних фінансів “мінімальним”, а оцінювання її роботи за критерієм кількості проведених аудитів, а не фактичного впливу її рекомендацій на об'єкти її аудитів “контпродуктивним”. Як резюмувала ЄК, перед Рахунковою палатою гостро постали невідкладні виклики юрисдикційного гатунку⁵.

Вважаємо за необхідне акцентувати увагу на ідіоматичній природі поняття “юрисдикція”. Воно сягає своїм генетичним корінням давньоримської юриспруденції. Як резонно зауважують Ш. Дорсетт і Ш. Маквей, у західній правничій та інституційній думці питання пізнання й осмислення юрисдикції посідають центральне місце. У найширшому розумінні цього поняття юрисдикція пов'язана як власне із фактом буття права, так і з владою (компетенцією) та повноваженнями виступати від імені права⁶. Цей глибинний сенс юрисдикції також блискуче підтверджують, до прикладу, фундаментальні дослідження західного права Г. Дж. Бермана⁷ та Сера Вільяма С. Голдсворта⁸. У вітчизняному правознавстві поняттю юрисдикція не судилося опинитися в епіцентрі категорій права, праворозуміння та правопізнання.

Ще більше переконує в актуальності обраної проблематики ступінь її наукової розробки. Він демонструє водночас блиск і злиденність досягнутих результатів. Перше стосується кількості дослідників, які спеціально аналізували в минулому або наразі розробляють проблематику контролю публіч-

⁴ Аналітичний звіт до Повідомлення Комісії для Європейського Парламенту, Європейської Ради та Ради Висновок Європейської Комісії щодо заявки України на членство в Європейському Союзі. SWD(2023) 30 final. Брюссель, 01.02.2023 <<https://eu-ua.kmu.gov.ua/wp-content/uploads/Analitichnyi-zvit-YEK-ukrayinskoyu.pdf>> (дата звернення 27.01.2025).

⁵ Ukraine 2023 Report. Brussels, 8.11.2023. SWD (2023) 699 final <https://neighbourhood-enlargement.ec.europa.eu/ukraine-report-2023_en> (accessed 27.01.2025).

⁶ Shaun Mcveigh (ed), *Jurisprudence of Jurisdiction* (1st ed, Routledge-Cavendish, Taylor & Francis Group 2007) 3–18.

⁷ H J Berman, *Law and Revolution. The Formation of the Western Legal Tradition* (Harvard University Press 1983) 657.

⁸ Sir William Searle Holdsworth, *A History of English Law: Set of 17 Volumes. V 1: Book I – The Judicial System* (Sweet & Maxwell Ltd 1972) 449; Sir William Searle Holdsworth, *A History of English Law: Set of 17 Volumes. v. 2–3. Book II. Anglo-Saxon antiquities* (Sweet & Maxwell Ltd 1972) 449–1066; Sir William Searle Holdsworth, *A History of English Law: Set of 17 Volumes. v. 2–3. Book III. The mediaeval common law* (Sweet & Maxwell Ltd 1972) 1066–1485; Sir William Searle Holdsworth, *A History of English Law: Set of 17 Volumes. v. 4–9. Book IV. The common law and its rivals* (Sweet & Maxwell Ltd 1972) 1485–1700; Sir William Searle Holdsworth, *A History of English Law: Set of 17 Volumes. v. 10–13. Book V. The centuries of settlement and reform* (Sweet & Maxwell Ltd 1972) 1701–1975.

них фінансових ресурсів та ролі в цьому Рахункової палати: це В. Авер'янов, В. Александрова, О. Андрійко, Г. Андрущенко, М. Базась, Н. Вітвицька, В. Гаращук, П. Германчук, Г. Дмитренко, А. Монаєнко, О. Назарчук, Н. Рубан, М. Сірош, М. Фенческо, І. Чумакова, І. Ярмач та ін. Можна виділити за критерієм вагомості внеску у дослідження проблематики контролю щодо функціонування публічних фінансів праці Л. Савченко⁹. Однак необхідно визнати, що проблема аналізу новітніх юрисдикційних ціннісних викликів Рахунковій палаті з європейських концептуально-методологічних підходів перебуває на початковому етапі її осмислення.

Метою дослідження є з'ясування змісту юрисдикційних ціннісних викликів Рахунковій палаті. Мета конкретизована в таких завданнях: 1) аналізі міжнародних стандартів зовнішнього аудиту публічних фінансів; 2) осмисленні світоглядних і методологічних проблем конституційно-правового статусу та повноважень Рахункової палати.

В основу методологічного інструментарію дослідження покладено антропосоціокультурний підхід, головні його методи аксіологічного, порівняльно-правового, системного та структурно-функціонального аналізу, загальнонаукові принципи історизму та об'єктивності.

1. *Міжнародні стандарти аудиту публічних фінансів.* Ці стандарти являють собою динамічно еволюціонуючу ієрархічну систему загальних і спеціальних правових принципів, юридичних конструкцій та окремих норм, вироблених і визнаних прогресивним міжнародним співтовариством як атрибутивні засади ефективної діяльності вищих державних органів зовнішнього контролю (аудиту) публічних фінансів. Їх джерелом є багато десятків, якщо не сотні, нормативних актів. У науковій та особливо в методичній літературі, в експертних оглядах вони зазвичай розглядаються не як цілісна система, а окремими блоками чи поелементно, але мета цієї статті зумовлює необхідність їх цілісного охоплення та класифікації, розуміння їх квінтесенції.

На нашу думку, евристично продуктивний для цієї мети підхід запропонувала Е. Косова. Вона поділяє міжнародні стандарти аудиту публічних фінансів на чотири ієрархічні рівні. До першого рівня нею обґрунтовано віднесено основоположні принципи аудиту. Вони зосереджені головним чином у Лімській декларації керівних принципів аудиту публічних фінансів. Другий рівень міжнародних стандартів аудиту в цій класифікації – це засади функціонування SAI. Їх сенс, на думку зазначеної авторки, викладено головним чином у Мексиканській декларації про незалежність вищих органів аудиту.

⁹ Л. Савченко, *Правові проблеми фінансового контролю в Україні* (Академія державної податкової служби України 2001) 407; Л. Савченко, І. Ярмач, *Проблеми правового закріплення принципів фінансового контролю* (Центр учбової літератури 2016) 172; Л. Савченко, *Правові проблеми реалізації принципів фінансового контролю у фінансово-контрольному процесі* (Центр учбової літератури 2016) 192; Л. Савченко, *Фінансово-контрольне право: становлення та розвиток* (Юрінком Інтер 2017) 400; Г. Андрущенко, А. Коваленко, Л. Савченко, *Фінансово-контрольне право: навч. посібник* (2-ге вид, Юрінком Інтер 2021) 348.

Третій рівень міжнародних стандартів аудиту публічних фінансів, згідно з їх класифікацією Е. Косовою, репрезентують фундаментальні принципи аудиту (ISSAI 100-400). Вони визначають критерії та загальні засади, що уможливають здійснення високоефективного аудиту публічних фінансів. Нарешті, четвертий рівень за цією класифікацією представлений технологічними принципами аудиту публічних фінансів, які зазвичай поділяються на рекомендації здійснення загального аудиту (аудиту відповідності, аудиту ефективності, фінансового аудиту) і рекомендації з конкретних питань аудиту¹⁰.

Автори статті загалом поділяють зазначений підхід Е. Косової до класифікації міжнародних стандартів аудиту публічних фінансів та погоджуються з покладеними в його основу принципами. Водночас вважаємо за необхідне доповнити наведений Е. Косовою перелік джерел стандартів другого рівня аудиту публічних фінансів таким, як “Принципи юрисдикційної діяльності BOA INTOSAI-P 50”, оскільки саме вони найбільш повно та стисло репрезентують сенс стандартів цього рівня¹¹. Також зазначимо, що реформування конституційно-правових засад діяльності Рахункової палати необхідно розпочинати із удосконалення її *юрисдикційної парадигми*, яка охоплюється першим і другим рівнями міжнародних стандартів аудиту публічних фінансів.

Лімська декларація керівних принципів аудиту від 1977 р. у її оновленій 1998 р. редакції наразі продовжує залишатися основоположним міжнародним актом, у якому системно викладені ключові світоглядні, методологічні, аксіологічні та правові засади функціонування БОА. Зокрема, у вступі Декларації резонно наголошено, що вона постає у її сприйнятті міжнародним цивілізованим співтовариством як “Велика Хартія вольностей державного аудиту”¹², а її основоположна мета полягає в максимальному сприянні “незалежному державному аудиту”¹³. “БОА, які не спроможні виконати цю вимогу, не відповідають [міжнародному] стандарту”¹⁴, – такою є ключова максима Лімської декларації керівних принципів аудиту публічних фінансів.

Виходячи з того, що БОА як частина механізму держави не можуть бути повністю незалежними від неї, Лімська декларація квінтесенцію принципу їх незалежності вбачає так: 1) вони повинні бути незалежними від організацій та інституцій, щодо яких ним здійснюється аудит і бути захищеними від стороннього впливу; 2) БОА повинен мати функціональну та організаційну незалежність, необхідну для здійснення місії, що лежить на ньому; 3) ‘засну-

¹⁰ Еліна Косова, ‘Проблеми впровадження міжнародних фінансово-правових стандартів Рахунковою палатою України’ [2016] 3(19) Іunie Jurnalul Juridic Național: Teorie Și Practică 102–106.

¹¹ Principles of jurisdictional activities of SAIs. INTOSAI-P 50 <<https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/09/INTOSAI-P-50-Principles-of-jurisdictional-activities-of-SAIs.pdf>> (accessed 27.01.2025).

¹² Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts <<https://sirc.idi.no/document-database/documents/intosai-publications/1-intosai-p-1-the-lima-declaration>> (accessed 27.01.2025).

¹³ Ibid.

¹⁴ Ibid.

вання вищого органу аудиту і необхідна міра його незалежності повинні бути закладені в конституції [держави], деталі (виділено нами. – Авт.) можуть бути встановлені відповідним законодавством¹⁵.

Принагідно у Лімській декларації уточнено, що одночасно із вищевикладеним ‘повинен бути гарантований адекватний правовий захист верховним судом проти будь-якого втручання, яке б підривало незалежність і контрольні повноваження вищого органу аудиту’¹⁶. Суть таких юрисдикційних повноважень ВОА Лімська декларація пояснює у її ст. 1 “Мета аудиту” – вона полягає в тому, ‘щоб мати можливість вжити корегувальних заходів, притягти винних до відповідальності, одержати компенсацію за завдану шкоду або здійснити заходи щодо запобігання чи зменшення таких порушень у майбутньому’¹⁷. Прямого припису, що саме такими повноваженнями повинен бути наділений ВОА, Лімська декларація не містить. Водночас системне та телеологічне її тлумачення дає підстави для однозначного висновку щодо необхідності наділення зазначеними повноваженнями ВОА.

У Лімській декларації особливо наголошено, що ВОА є органом зовнішнього аудиту, який передбачає і перевірку ефективності інституцій внутрішнього аудиту. Найвищий сенс аудиту ефективності, згідно з Лімською декларацією, полягає в перевірці ‘управлінської діяльності уряду в цілому, у тому числі організаційної та адміністративної систем’¹⁸. У зв’язку з цим згідно з ч. 2 ст. 6 “Незалежність членів і службовців вищого органу аудиту” Лімської декларації: ‘Незалежність членів вищого органу аудиту також повинна бути гарантована конституцією. Зокрема, процедура їх відкликання, яка також повинна визначатися конституцією, не повинна завдавати шкоди їх незалежності’¹⁹.

Лімська декларація презюмує і фінансову незалежність ВОА. Вона повинна відповідати таким стандартам: 1) бути достатньою для здійснення покладених на ВОА завдань і функцій; 2) ВОА повинен бути наділений повноваженням прямого звернення до органу, що ухвалює рішення щодо використання бюджетних коштів, з клопотанням щодо виділення йому необхідних фінансових ресурсів окремим рядком бюджету; 3) витрачання виділених ВОА коштів має перебувати у його виключній компетенції²⁰.

Стаття 8 “Взаємовідносини з парламентом” Лімської декларації констатує, що ‘положення про взаємовідносини між вищим органом аудиту і парламентом повинні бути визначені національною конституцією згідно з умовами і вимогами кожної країни’²¹. Стаття 9 “Взаємовідносини з урядом і державними органами” Декларації однозначно стверджує, що ВОА ‘пе-

¹⁵ Lima Declaration (n 12).

¹⁶ Ibid.

¹⁷ Ibid.

¹⁸ Ibid.

¹⁹ Ibid.

²⁰ Ibid.

²¹ Ibid.

ревіряє діяльність уряду, його адміністративних органів і будь-яких інших підпорядкованих йому організацій²². При цьому уряд не підпорядковується БОА і несе повну відповідальність за свої дії та бездіяльність у сфері публічних фінансів.

Фундаментальні міжнародні стандарти аудиту містяться у розділі IV “Повноваження вищого органу аудиту” Лімської декларації. Осердям цих повноважень є положення ст. 10 “Повноваження розслідування” Лімської декларації. Зокрема, у ч. 1 цієї статті йдеться про те, що БОА ‘повинен мати право доступу до усіх документів, які стосуються управління фінансами і повинен бути наділений повноваженнями витребувати усно або письмово в організації, що [ним] перевіряється, будь-яку інформацію, яку він вважає необхідною’²³. А згідно з ч. 3 ст. 10 Декларації ‘строки надання необхідної інформації, що витребується вищим органом аудиту, включаючи фінансові звіти і довідки, повинні бути встановлені законом або в окремих випадках самим вищим органом аудиту’²⁴. Відповідно до ч. 2 ст. 11 Лімської декларації БОА ‘повинен бути наділений повноваженням звертатись у компетентні органи з вимогою про вжиття необхідних заходів і притягнення до відповідальності винних осіб’²⁵.

Ще один фундаментальний міжнародний стандарт аудиту міститься у ст. 12 Лімської декларації. Його сенс полягає в тому, що за необхідності (на розсуд БОА) він *може надавати* парламенту або іншим органам державної влади експертні висновки з різних питань управління публічними фінансами. При цьому ‘повна відповідальність за прийняття або відхилення такого експертного висновку’²⁶ покладається на відповідні органи державної влади.

Такими є основоположні матеріальні принципи, які в їх сукупності становлять перший рівень системи міжнародних стандартів аудиту публічних фінансів. Як переконає більш ніж чвертьвіковий досвід найбільш розвинутих держав світу щодо реалізації цих стандартів у діяльності БОА, роль смислового центру з-поміж цих стандартів належить *незалежності вищого органу аудиту* від будь-яких суспільних впливів на нього під час здійснення ним покладеної на нього зазначеної історичної місії. Саме принцип незалежності Рахункової палати є методологічним ключем і умовою водночас успішного впровадження першого – основоположного – рівня міжнародних стандартів аудиту публічних фінансів і в Україні.

Необхідно зазначити, що властивість принципу незалежності бути епіцентром у системі міжнародних стандартів аудиту публічних фінансів викладеним не вичерпується. Цей принцип постає також світоглядним і методологічним епіцентром і другого – функціонального – рівня цих стандартів,

²² Lima Declaration (n 12).

²³ Ibid.

²⁴ Ibid.

²⁵ Ibid.

²⁶ Ibid.

а саме стандартів діяльності БОА. Тобто принцип незалежності є, по суті, *мегапринципом* системи міжнародних стандартів аудиту публічних фінансів. Його місце і роль у системі аудиту публічних фінансів можна порівняти з місцем та роллю мегапринципу верховенства права в системі права. У цьому переконує, зокрема, аналіз Мексиканської декларації про незалежність вищих органів аудиту, якій належить роль смислового епіцентру в системі джерел міжнародних стандартів аудиту публічних фінансів другого рівня.

Принагідно зазначимо, що Мексиканська декларація незалежності вищих органів аудиту є логічним продовженням і розвитком водночас положень Лімської декларації щодо засад належного аудиту публічного сектору економіки. У ній сформульовано вісім таких ключових вимог до цього аудиту: 1) наявність належних та ефективних конституційних / законодавчих норм, а також положень щодо їх застосування на практиці; 2) незалежність голів і членів БОА (колегіальних інститутів), включно з гарантіями щодо строків перебування їх на посадах та судового імунітету під час виконання ними своїх обов'язків; 3) достатньо широкі повноваження та повна самостійність діяльності БОА; 4) необмежений доступ до інформації²⁷; 5) право та обов'язок водночас звітувати про виконану роботу; 6) самостійність (свобода) щодо ухвалення рішень стосовно змісту і строків аудиторських звітів за результатами перевірок стану публічних фінансів, а також їх оприлюднення та поширення; 7) наявність ефективних механізмів реалізації рекомендації БОА; 8) фінансова й управлінська (адміністративна) автономія, наявність необхідного кадрового потенціалу, матеріальних і грошових ресурсів²⁸.

Тобто, як резонно зауважує Ю. Слободяник, у Мексиканській декларації незалежності БОА йдеться про їх: 1) організаційну незалежність; 2) функціональну незалежність; 3) фінансову незалежність, які й уможливають у своїй взаємодії та взаємозумовленості високу ефективність аудиту (зовнішнього фінансового контролю) стану та динаміки розвитку публічних фінансів²⁹. На нашу думку, ці ключові вимоги мегапринципу (мегастандарту) реальної незалежності БОА у їхній діяльності зі здійснення аудиту публічних фінансів аналогічні ключовим елементам мегапринципу верховенства права та їхній ролі у його реалізації. У потенційній наявності в мегапринципу незалежності *субстантивної* та *функціональної* властивостей, але не одночасно, а залежно від конкретного випадку їхнього прояву на практиці, мож-

²⁷ У зв'язку з викладеним щонайменше є дискусійною така порада авторів навчального посібника "Фінансово-контрольне право" для БОА: "Йому слід намагатися підтримувати з підконтрольними суб'єктами дружні стосунки, що дасть змогу безперешкодно отримувати необхідну інформацію та спілкуватися у дусі взаєморозуміння та взаємної поваги" (Андрущенко, Коваленко, Савченко (н 9) 38–39). Ця порада наскрізь просякнута духом та ідеологією патерналізму, який апіорі суперечить суті основоположних міжнародних стандартів аудиту публічних фінансів.

²⁸ Mexico Declaration on SAI Independence. ISSAI 10 <https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INT_P_1_u_P_10/INTOSAI_P_10_en_2019.pdf> (accessed 27.01.2025).

²⁹ Ю. Слободяник, "Незалежність вищого органу державного аудиту" [2010] 3(9) Вісник університету банківської справи Національного банку України 270–273.

на побачити своєрідну парадигмальну суперпозицію цього міжнародного стандарту аудиту публічних фінансів, аналогічну суперпозиції останніх, яка була проаналізована нами в попередній статті цього циклу.

Особливим джерелом міжнародних стандартів аудиту другого рівня (функціональних стандартів) є “Принципи юрисдикційної діяльності BOA INTOSAI-P 50”. Еволюційно вони є найновішими стандартами цього рівня, генетично увібрали в себе у трансформованому вигляді смислове ядро попередніх функціональних стандартів, є наслідком переосмислення суті, ролі та місця вищих органів аудиту публічних фінансів з юрисдикційними функціями³⁰. Аналіз витоків і причин появи цих принципів переконує, що вони стали закономірним результатом та формою відповіді водночас найбільш розвинутих суспільств світу на історичний виклик їм щодо необхідності концептуального перефокусування уваги та змісту діяльності їх BOA з головно контрольних на переважно юрисдикційні (квазісудові) функції. Суспільний досвід переконує, що це відбулося на зламі XX і XXI ст. і пов’язано як з традиціями конституціоналізму і правової культури загалом у ряді відповідних держав, так і із запитом політичних еліт цих держав на ефективніше здійснення їх BOA публічних сервісних функцій у зв’язку зі зростанням таких вимог їх громадянських суспільств до них самих.

Зокрема, таке перефокусування змісту діяльності BOA ряду держав із головно контролюючих на переважно юрисдикційні функції набуло первісного квазіінституційного втілення у 2015 р. у формі заснування десятима BOA при INTOSAI “Форуму вищих органів фінансового контролю юрисдикцій”. Наразі до нього входять 45 національних BOA, тобто дещо більше чверті від усіх BOA держав світу, представлених в INTOSAI. У вересні 2019 р. вищезазначений Форум ухвалив як один з основоположних принципів другого рівня INTOSAI міжнародний стандарт INTOSAI-P 50 “Принципи юрисдикційної діяльності BOA”. Він визначає дванадцять фундаментальних правил, які забезпечують юрисдикційну діяльність відповідних національних BOA. Ці правила обов’язкові для національних BOA – членів Форуму³¹. Принагідно зазначимо, що Україні для того, щоб стати повноправним членом клубу цивілізованих європейських держав і враховуючи її трагічну колоніальну спадщину у формі тотальної корупції, зокрема й у царині публічних фінансів і публічного врядування, не уникнути ні членства у зазначеному Форумі, ні усвідомленого поширення на себе чинності “Принципів юрисдикційної діяльності BOA” INTOSAI-P 50.

У “Принципах юрисдикційної діяльності BOA” INTOSAI-P 50 наголошено, що для успішного здійснення цими інституціями юрисдикційної діяльності *національна правова система держави повинна надати їм належ-*

³⁰ Principles of jurisdictional activities of SAIs. INTOSAI-P 50 (n 11).

³¹ The Advantages that Jurisdictional SAIs Can Bring to Society. INTOSAI <https://www.ccomptes.fr/system/files/2023-06/Advocacy%20Jurisdictional%20SAIs_%20EN_political%20authorities%20VDef_0.pdf> (accessed 27.01.2025).

ні правові засоби та визначити відповідні правила. Ці засоби та правила в сукупності і мають стати своєрідною правовою матрицею юрисдикційної діяльності ВОА, її альфою та омегою. За задумом творців INTOSAI-P 50, ця матриця має охоплювати такі базові змістові блоки загальних принципів, специфічних для юрисдикційної діяльності, як: 1) блок правових засад діяльності ВОА; 2) блок внутрішніх правил і внутрішньої організації ВОА; 3) блок юрисдикційних проваджень ВОА³².

Своєю чергою перший із зазначених блоків повинен містити такі структурні елементи: а) *правова основа режиму обов'язків*. Її квінтесенцію репрезентує *принцип 1*: закон має визначати режим відповідальності та штрафних санкцій, застосовний до осіб, підзвітних згідно з ним перед ВОА; б) *незалежність членів ВОА, залучених до юрисдикційної діяльності*. Її квінтесенцію втілює *принцип 2*: член (члени) ВОА, залучені до юрисдикційної діяльності, повинні мати гарантії, визначені законом, які в дійсності забезпечують їх незалежність стосовно органів публічної влади; в) *свобода доступу до інформації*. Її сенс виражає *принцип 3*: ВОА повинен мати юридичні повноваження, що гарантують йому доступ до необхідної інформації; г) *строки давності*. Їх сенс відображає *принцип 4*: притягнення до відповідальності чи застосування штрафних санкцій за вчинене порушення може мати місце тільки до завершення розумного строку з моменту його вчинення або виявлення; д) *апеляція та скасування юрисдикційного рішення*. Їх квінтесенцію охоплює *принцип 5*: будь-яке рішення ВОА повинно бути відкритим для його оскарження і перегляду та підлягати оскарженню або скасуванню відповідно до норм національного права.

Другий із зазначених блоків має неодмінно містити такі структурні елементи: а) *право на справедливий юрисдикційний розгляд*. Воно передбачене *принципом 6*: ВОА має забезпечити справедливий юрисдикційний розгляд справ проти підзвітних осіб, належно гарантований юридичними процедурами; б) *неупередженість та ухвалення юрисдикційних рішень*. Їх гарантує *принцип 7*: неупередженість юрисдикційного процесу повинна бути забезпечена нормативними актами, що лежать в основі діяльності юрисдикційних ВОА і відповідних проваджень; в) *ефективність юрисдикційної діяльності*. На її досягнення спрямований *принцип 8*, згідно з яким ВОА має гарантувати, що здійснення юридичної діяльності має своїм неминучим наслідком винесення та реалізацію належного юрисдикційного рішення, а також дієвість застосування штрафних санкцій щодо особи-відповідача; г) *запобігання однакових штрафних санкцій за одне і те ж саме порушення*. Воно досягається за допомогою *принципу 9*: на особу відповідно до закону не може бути накладено декілька штрафних санкцій за одне і те ж порушення, проте вона може бути притягнута в такому випадку до різних штрафних

³² The Advantages (n 31).

санкцій як ВОА, так й іншими юрисдикційними інститутами, якщо це дозволяє закон³³.

Третій із зазначених структурних блоків INTOSAI-P 50 охоплює такі елементи: а) *контроль якості*. Він забезпечується принципом 10: ВОА гарантує високу якість юрисдикційних процедур шляхом ефективного і постійного контролю якості; б) *винесення юрисдикційного рішення в розумний строк*. Його регулює принцип 11: ВОА зобов'язаний здійснити юрисдикційну процедуру в розумний строк; в) *комунікація з громадськістю*. Вона здійснюється у парадигмальних межах принципу 12: ВОА повинен гарантувати, що усі юрисдикційні рішення ухвалюються публічно, з дотриманням вимог щодо захисту правомірної таємниці та обмежень, зумовлених імперативами конфіденційності, що обов'язкові згідно з законом, а також щодо захисту персональних даних³⁴.

Системний аналіз категорійно-понятійного апарату “Принципів – Р 50” засвідчує, що в україномовному перекладі цього документа постійно вживаються терміни *суддя*, *судочинство* і похідні від них: “скасування судового рішення”, “справедливий судовий розгляд”, “неупередженість судових рішень”, “винесення судового рішення”, “судові провадження ВОА”, “судові рішення ВОА”, “оприлюднення судових рішень ВОА” і т. д., у сукупності декілька десятків разів. Тобто, якщо сприймати ВОА буквально у його категорійно-понятійному представленні “Принципами – Р 50”, то він постає як щонайменше певна інституція *квазіправосуддя*.

Згідно ж зі ст. 124 Конституції України ‘правосуддя в Україні здійснюють виключно суди. Делегування функцій судів, а також привласнення цих функцій іншими органами чи посадовими особами не допускається’³⁵. Стаття 125 Конституції України застерігає також, що ‘створення надзвичайних та особливих судів не допускається’³⁶.

Тож чи можливе легітимне застосування “Принципів – Р 50” в Україні і що для цього необхідно зробити в разі позитивної відповіді на це питання?

Методологічним ключем до пошуку можливих відповідей на ці питання, на нашу думку, може бути використане фундаментальне дослідження французьких філософів “*Європейський словник філософій. Лексикон неперекладностей*” під керівництвом Барбари Кассен, наразі перекладене українською мовою. Як зазначає вона у вступному слові від авторського колективу, “Лексикон неперекладностей”, як і слід було очікувати, у жодному разі неможливо просто “перекласти”, не спотворивши його. Адже в кожному конкретному випадку вихідний текст опиняється у новому для нього мовному та культурному середовищі, із притаманними тільки йому презумпціями і

³³ The Advantages (n 31).

³⁴ The Advantages (n 31).

³⁵ Конституція України від 28 червня 1996 р. <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>> (дата звернення 27.01.2025).

³⁶ Там само.

самоочевидностями, світоглядними установками й історичними традиціями, спектрами знаного і незнаного, знайомого і незнайомого, контекстуальними і ментальними матрицями тощо³⁷.

Термін *jurisdiction*, як уже зазначалося вище, латиномовного походження. У його буквальному розумінні у тому мовному середовищі він тлумачився як: “ведення судочинства, судовий розгляд цивільних справ, юрисдикція”, а в переносному значенні – як: “влада, компетенція; підпорядкування; судовий округ”³⁸. Аналіз численної західної правничої літератури, особливо тієї, у якій питання юрисдикції досліджуються спеціально, переконує, що *термін jurisdiction у післяримський період використовується у його переносному значенні і не перекладається при цьому іншими національними мовами*. Тут зазвичай під юрисдикцією розуміють сукупність повноважень певних публічних інституцій, установлених законодавством відповідної держави. До речі, саме так тлумачиться термін *юрисдикція* й у вітчизняній Юридичній енциклопедії³⁹. Майже ідентичним є тлумачення терміна юрисдикція (якщо підійти до його сприйняття системно) і у Великому тлумачному словнику сучасної української мови⁴⁰.

Виходячи із вищевикладеного, було б розумним в україномовному перекладі “Принципів – Р 50” термін *судовий* (у відповідному відмінку) замінити терміном *юрисдикційний* (у тому ж відмінку). Цим самим буде досягнуто автентичності вживання латиномовного терміна *jurisdiction* та усунуто прямиї антагонізми INTOSAI-Р 50 “Принципи юрисдикційної діяльності ВОА” з Конституцією України, а також *концептуально* буде збережено їх європейське розуміння.

2. *Світоглядні та методологічні проблеми конституційно-правового статусу і повноважень Рахункової палати*. Згідно з первісною редакцією чинної Конституції України від 1996 р. конституційно-правовий статус і повноваження Рахункової палати визначалися її ст. 98 так: “Контроль за витрачанням коштів Державного бюджету України від імені Верховної Ради України здійснює Рахункова палата”⁴¹.

Намагання Парламенту України ще більше посилити власний вплив на визначення характеру діяльності Рахункової палати та зробити її де-факто суто парламентським інструментом викликало гостру протидію з боку Президента України, втягнуло у їх протиставлення Конституційний Суд України і, головне, висвітлює вразливість конституційно-правового статусу Рахункової палати.

³⁷ Європейський словник філософій. Лексикон неперекладностей. Том 1 (Б Кассен (ред), Дух і літера 2011) 8.

³⁸ Л Чуракова, *Латинсько-український та українсько-латинський словник* (Чумацький шлях 2009) 121.

³⁹ *Юридична енциклопедія: у 6 т. Т. 6: Т – Я* (Ю Шемшученко ред, “Українська енциклопедія” імені М. П. Бажана 2004) 490.

⁴⁰ *Великий тлумачний словник сучасної української мови* (В Бусел уклад та голов ред, ВТФ Перун 2005) 1644.

⁴¹ Конституція України (н 35).

Згідно з правовою позицією Конституційного Суду України щодо розуміння конституційно-правового статусу та повноважень Рахункової палати, обґрунтованою у його Рішенні № 7-зп від 23.12.1997 р. та у висновку № 1-в/99 від 25.03.1999 р., Рахункова палата є «органом спеціальної конституційної компетенції» (виділено нами. – Авт.), що в контексті загальних повноважень Верховної Ради має обмежений і виключний характер. *Повноваження Рахункової палати є похідними від повноважень Верховної Ради* (виділено нами. – Авт.) і відповідно до ст. 19 Конституції України у своїй діяльності вона не може виходити за їх межі⁴².

Принагідно зазначимо, що події вищезазначеного протистояння парламентської та президентської гілок державної влади набули належного висвітлення в літературі⁴³, тому немає потреби їх додатково аналізувати. Водночас вважаємо за необхідне висловити власну точку зору з питань, з яких саме глибинних причин конституційно-правовий статус Рахункової палати набув так званої спеціальної конституційної компетенції та що ця «компетенція» означає для Рахункової палати? Конституцієдавці, які ухваливали Конституцію України 1996 р., були у своїй більшості «вчорашні» члени КПРС, а з їх ментальності ще не встиг «вивітриться» достатньою мірою дух так званого демократичного централізму як алгоритм вирішення державних справ. Згідно з цим духом взаємовідносини усіх державних інституцій вважалося за необхідне вибудовувати за ієрархічним принципом. Також не менш важливим згідно з тим же «демократичним централізмом» було питання, хто очолить цю державну ієрархію, особливо у питанні, яке має безпосередній стосунок до публічних фінансів. З цих причин і було, по суті, відмовлено Рахунковій палаті у її повноцінному конституційно-правовому статусі як державній інституції зовнішнього аудиту публічних фінансів і фактично підпорядковано її Верховній Раді України.

Натепер чинна, оновлена згідно із Законом України № 586-VI від 19.09.2013 р. та Законом України № 7742-VII від 21.02.2014 р., редакція ст. 98 Конституції України хоча й символічно, але ще більше акцентує увагу на «специфічному конституційно-правовому статусі Рахункової палати». У ній йдеться про те, що Рахункова палата здійснює «контроль від імені Верховної Ради України», а також поширена сфера цього контролю і на «надходження коштів до Державного бюджету України»⁴⁴.

У Меморандумі до «Принципів – Р 50» резонно звернута увага на *фундаментальну відмінність контролюючої функції ВОА від його юрисдикційної функції*. У першому випадку цей орган лише інформує відповідні держав-

⁴² Рішення Конституційного Суду України від 23.12.1997 № 7-зп у справі за конституційним поданням Президента України щодо відповідності Конституції України (конституційності) Закону України «Про Рахункову палату Верховної Ради України» (справа про Рахункову палату) <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v007p710-97#Text>> (дата звернення 27.01.2025).

⁴³ Андрущенко, Коваленко, Савченко (н 9) 231–236.

⁴⁴ Конституція України (н 35).

ні інституції про виявлені ним недоліки у використанні публічних фінансових ресурсів, перекладаючи відповідальність за реагування щодо них на інші органи держави, а в другому – самостійно вживає у межах наданої йому юрисдикції також і належних заходів відповідальності до суб'єктів, які допустили такі правопорушення.

Важливе світоглядне та методологічне значення для розуміння природи Рахункової палати як інституту держави має також ч. 2 ст. 98 Конституції України в її актуальній редакції: 'Організація, повноваження і порядок діяльності Рахункової палати визначаються законом'⁴⁵. Натепер таким законом є Закон України "Про Рахункову палату"⁴⁶ 2015 р., у редакції Закону України "Про внесення змін до Закону України 'Про Рахункову палату' та деяких інших законодавчих актів України"⁴⁷ № 4042-IX від 30.10.2024 р. Цей Закон істотно наблизив статус і правові засади діяльності Рахункової палати до міжнародних стандартів INTOSAI, посилив її незалежність. Зокрема, Рахункову палату ним визначено як вищий державний колегіальний орган фінансового контролю (аудиту). Найфундаментальнішим надбанням цього Закону, на нашу думку, стало визначення системи професійних актів INTOSAI (IFPP) основою організаційно-методологічних принципів здійснення нею державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту). Законодавець поширив повноваження Рахункової палати і на суб'єктів господарювання державного і комунального секторів економіки; на кошти, отримані Україною від іноземних держав, Євросоюзу, іноземних фінансових установ та міжнародних організацій, донорських суб'єктів у вигляді кредитів (позик), грантів, допомоги; на кошти фондів загальнообов'язкового державного соціального та пенсійного страхування; на консолідовану фінансову звітність суб'єктів державного сектору та бюджетів.

За такого очевидного зростання повноважень Рахункової палати український законодавець парадоксально нелогічно скоротив чисельність членів Рахункової палати із 13 до 11 осіб і підвищив кворум для ухвалення нею рішень із попередньої простої більшості до двох третин за новим законодавством. Це приховує в собі небезпеку послаблення дієздатності Рахункової палати вже в найближчому майбутньому, посилює ризики "приручення" у такий спосіб цієї конституційної інституції держави.

На позитивну оцінку заслуговують кроки законодавця щодо посилення незалежності Рахункової палати, а саме: передбачено, що припинення або обмеження повноважень Рахункової палати в разі завершення строку повноважень Верховної Ради України або дострокового їх припинення чи

⁴⁵ Конституція України (н 35).

⁴⁶ Про Рахункову палату: Закон України від 2 липня 2015 р. № 576-VIII <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19#Text>> (дата звернення 27.01.2025).

⁴⁷ Про внесення змін до Закону України "Про Рахункову палату" та деяких інших законодавчих актів України: Закон України від 30 жовтня 2024 р. № 4042-IX <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4042-20#Text>> (дата звернення 27.01.2025).

введення воєнного або надзвичайного стану є неможливим; у випадку неврахування в проєкті закону про Державний бюджет України пропозицій Рахункової палати щодо її фінансового забезпечення Кабмін зобов'язаний аргументувати свою позицію; будь-який законопроект, що потрапляє на розгляд Верховної Ради України і стосується діяльності Рахункової палати або її повноважень, повинен отримати відповідний її висновок. Це унікальне повноваження, яким не наділена жодна інша конституційна інституція в Україні.

Законом запроваджено і чимало інших позитивних інновацій щодо діяльності Рахункової палати, що суттєво наблизило її повноваження та статус до рівня, який мають ВОА, належні до Форуму вищих органів фінансового контролю юрисдикцій. Це надзвичайно важливо, адже йдеться про скорочення – публічні фінанси та доступ до їх аудиту, по суті, громадянського суспільства, а отже, про реальне зменшення можливостей для “приватизації” публічних фінансів казнокрадами.

Висновки. Юрисдикційні ціннісні виклики Рахунковій палаті найбільшою мірою зумовлені її обмеженням і виключним конституційно-правовим статусом. Рахункова палата є, згідно з висновком Конституційного Суду України, органом спеціальної конституційної компетенції. Це головне проявляється в тому, що її повноваження похідні від повноважень Верховної Ради України. Згідно зі ст. 19 Конституції України Рахункова палата може застосовувати у своїй діяльності міжнародні стандарти зовнішнього аудиту публічних фінансів тільки в частині, що не суперечить Конституції та законам України. Тому вона позбавлена можливості застосувати у своїй діяльності частину міжнародних стандартів аудиту публічних фінансів першого та другого рівнів, які є ядром усієї системи цих стандартів і головне пов'язані з незалежністю Рахункової палати та її членів. Для цього необхідне внесення відповідних змін до Конституції України, що в умовах воєнного стану неможливо. Також на це необхідна політична воля на найвищому державному рівні.

REFERENCES

Bibliography

Authored books

1. Berman Harold J, *Law and Revolution. The Formation of the Western Legal Tradition*. (Harvard University Press 1983) 657.
2. Holdsworth Sir William Searle, *A History of English Law: Set of 17 Volumes. V. 1: Book I – The Judicial System* (Sweet & Maxwell Ltd 1972) 449.
3. Holdsworth Sir William Searle, *A History of English Law: Set of 17 Volumes. V. 2–3. Book II. Anglo-Saxon antiquities* (Sweet & Maxwell Ltd 1972) 449–1066.
4. Holdsworth Sir William Searle, *A History of English Law: Set of 17 Volumes. V. 2–3. Book III. The mediaeval common law* (Sweet & Maxwell Ltd 1972) 1066–1485.

5. Holdsworth Sir William Searle, *A History of English Law: Set of 17 Volumes. V. 4–9. Book IV. The common law and its rivals* (Sweet & Maxwell Ltd 1972) 1485–1700.
6. Holdsworth Sir William Searle, *A History of English Law: Set of 17 Volumes. V. 10–13. Book V. The centuries of settlement and reform* (Sweet & Maxwell Ltd 1972) 1701–1975.
7. Andrushchenko H, Kovalenko A, Savchenko L, *Finansovo-kontrolne pravo: navch. posibnyk* (2-he vyd, Yurinkom Inter 2021) (in Ukrainian).
8. Savchenko L, *Finansovo-kontrolne pravo: stanovlennia ta rozvytok* (Iurinkom Inter 2017) (in Ukrainian).
9. Savchenko L, *Pravovi problemy finansovoho kontroliu v Ukraini* (Akademiia derzhavnoi podatkovoi sluzhby Ukrainy 2001) (in Ukrainian).
10. Savchenko L, *Pravovi problemy realizatsii pryntsyviv finansovoho kontroliu u finansovo-kontrolnomu protsesi* (Tsentr uchbovoi literatury 2016) (in Ukrainian).
11. Savchenko L, Yarmak I, *Problemy pravovoho zakriplennia pryntsyviv finansovoho kontroliu* (Tsentr uchbovoi literatury 2016) (in Ukrainian).

Edited books

12. Mcveigh S (ed), *Jurisprudence of Jurisdiction* (1st ed, Routledge-Cavendish, Taylor & Francis Group 2007).

Dictionaries and Encyclopedias

13. Churakova L, *Latynsko-ukrainskyi ta ukrainsko-latynskyi slovnyk* (Chumatskyi shliakh 2009) (in Ukrainian).
14. *Velykyi tлумачnyi slovnyk suchasnoi ukrainskoi movy* (V Busel uklad. ta holov. red., VTF Perun 2005) (in Ukrainian).
15. *Yevropeyskyi slovnyk filosofii. Leksykon neperekladnostei. Tom 1* (B Kassen (red), Dukh i litera 2011) (in Ukrainian).
16. *Yurydychna entsyklopediia. T. 6: T–Ya* (Iu Shemshuchenko red, “Ukrainska entsyklopediia” imeni M. P. Bazhana 2004) (in Ukrainian).

Journal articles

17. Havrylyuk R, “Kvantova superpozytsiia” publichnykh finansiv i efektyvnist pravovoho rehuliuвання opodatkuвання: problemy teorii [2007] 427 *Naukovyi visnyk Chernivetskoho universytetu: zbirnyk naukovykh prats* 77–83 (in Ukrainian).
18. Kosova E, ‘Problemy vprovadzhennia mizhnarodnykh finansovo-pravovykh standartiv Rakhunkovoiu palatou Ukrainy’ [2016] 3(19) *Iunie Jurnalul Juridic Național: Teorie Și Practică* 102–106 (in Ukrainian).
19. Patsurkivskyy P, Havrylyuk R, ‘Substantyvnii tsinnisni vyklyky Rakhunkovii palati’ [2024] 10 *Pravo Ukrainy* 137–150 (in Ukrainian).
20. Slobodianyk Yu, ‘Nezalezhnist vyshchoho orhanu derzhavnoho audytu’ [2010] 3(9) *Visnyk universytetu bankivskoi spravy Natsionalnoho banku Ukrainy* 270–273 (in Ukrainian).

Ruslana Havrylyuk
Petro Patsurkivskyy

THE ACCOUNTING CHAMBER:
JURISDICTIONAL VALUE CHALLENGES

ABSTRACT. The article analyzes the jurisdictional value challenges to the Accounting Chamber. The purpose of the article is to clarify the meaning and content of these challenges. The methodological tools of the study are based on the anthroposociocultural approach, mainly its methods of axiological, comparative legal, systemic and structural-functional analysis; general scientific principles of historicism and objectivity.

Руслана Гаврилюк, Петро Пацурківський

As a result of the analysis, we have substantiated the following conclusions: jurisdictional value challenges to the Accounting Chamber are mostly caused by its limited and exclusive constitutional and legal status. According to the Constitutional Court of Ukraine, the Accounting Chamber is a body of special constitutional competence. This is mainly reflected in the fact that its powers are derived from the powers of the Verkhovna Rada of Ukraine. According to Article 19 of the Constitution of Ukraine, the Accounting Chamber may apply international standards of external audit of public finances in its activities only to the extent that they do not contradict the Constitution and the law of Ukraine. As a result, it is deprived of the opportunity to apply the vast majority of international public finance audit standards of the first and second levels, which are the core of the entire system of these standards. While the implementation of some of the above standards, mainly related to the independence of the Accounting Chamber and its members, requires the introduction of appropriate amendments to the Constitution of Ukraine, which is impossible under martial law, most of these standards can be implemented at the level of Ukrainian laws, but this requires political will at the highest state level.

KEYWORDS: Accounting Chamber; Supreme Audit Institution; constitutional and legal status of the Accounting Chamber; jurisdiction; international auditing standards; Lima Declaration of Guidelines on Auditing; Mexican Declaration on the Independence of Supreme Audit Institutions.