

DOI: 10.55643/fcaptp.2.67.2026.5192

Юрій Назар

д.ю.н., професор кафедри
адміністративного права та
адміністративного процесу,
Львівський державний університет
внутрішніх справ, Львів, Україна;
e-mail: nazar_ys@ukr.net
ORCID: [0000-0002-8059-4413](https://orcid.org/0000-0002-8059-4413)
(Corresponding author)

Юрій Хатнюк

к.ю.н., доцент, завідувач кафедри
адміністративного права та
поліцейської діяльності, Львівський
державний університет внутрішніх
справ, Львів, Україна;
ORCID: [0000-0001-8491-9038](https://orcid.org/0000-0001-8491-9038)

Тетяна Назар

к.ю.н., доцент кафедри
адміністративно-правових дисциплін,
Львівський державний університет
внутрішніх справ, Львів, Україна;
ORCID: [0000-0002-7836-1055](https://orcid.org/0000-0002-7836-1055)

Ярослав Когут

к.ю.н., професор, завідувач кафедри
соціальних дисциплін, Львівський
державний університет внутрішніх
справ, Львів, Україна;
ORCID: [0000-0001-8027-0171](https://orcid.org/0000-0001-8027-0171)

Данило Йосифович

д.ю.н., професор кафедри
оперативно-розшукової діяльності,
Львівський державний університет
внутрішніх справ, Львів, Україна;
ORCID: [0000-0001-5510-9781](https://orcid.org/0000-0001-5510-9781)

Received: 23/02/2026

Accepted: 14/04/2026

Published: 30/04/2026

© Copyright
2026 by the author(s)



This is an Open Access article
distributed under the terms of the
[Creative Commons CC-BY 4.0](https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/)

УПРОВАДЖЕННЯ ПРИНЦИПІВ INTOSAI У ДІЯЛЬНІСТЬ РАХУНКОВОЇ ПАЛАТИ ЩОДО ПРОТИДІЇ ПОРУШЕННЯМ БЮДЖЕТНОГО ЗАКОНОДАВСТВА УКРАЇНИ

АНОТАЦІЯ

Метою дослідження є загальний аналіз стану використання принципів INTOSAI Рахунковою палатою в діяльності з протидії порушенням бюджетного законодавства України та надання рекомендацій щодо можливості їх ширшого впровадження в цю діяльність. У результаті дослідження було здійснено аналіз правових норм, які визначають статус Рахункової палати як суб'єкта протидії порушенням бюджетного законодавства України; проведено порівняння економічного ефекту й результативності діяльності Рахункової палати й Державної аудиторської служби з урахуванням критерію застосування правових санкцій; наведено моделі та результати роботи європейських BOA, які використовують принципи INTOSAI-P50; виокремлено принципи та стандарти INTOSAI, які використовує Рахункова палата в діяльності з протидії порушенням бюджетного законодавства України, та оцінено можливості використання принципів INTOSAI-50.

У висновках наголошено, що Рахункова палата є вищим органом аудиту в Україні, який реалізовує повноваження саме через провадження фінансово-контрольних, а не юрисдикційних заходів. Представники цієї інституції виявляють порушення бюджетного законодавства та інформують інші суб'єкти публічної влади, а самостійно заходи реагування до правопорушників (у тому числі заходи державного примусу) не застосовують. Аналітичні дані підтверджують, що зростання протягом останніх років обсягу аналітичної та рекомендаційної складової аудиторської діяльності Рахункової палати не супроводжується пропорційним посиленням механізмів примусового реагування та збільшенням коефіцієнта усунення порушень порівняно з іншими органами фінансового контролю, які мають юрисдикційні повноваження. Дієвість протидії порушенням бюджетного законодавства визначається не лише виявленням порушень, а й наявністю ефективних механізмів застосування правових санкцій. Професійні документи INTOSAI (IFPP) (передусім принципи INTOSAI, зокрема INTOSAI-P 50) містять приписи, які дозволяють вищим органам аудиту застосовувати правові санкції до правопорушників і здійснювати іншу юрисдикційну діяльність. Однак їх застосування в Україні можливе в частині, що не суперечить Конституції та законам України. Така ситуація зумовлює необхідність одним із пріоритетів подальшої роботи щодо імплементації принципів INTOSAI в українське законодавство визнати внесення змін до Конституції України (після припинення правового режиму воєнного стану), законів і підзаконних актів, які закріплюють відповідний статус і механізми юрисдикційної діяльності Рахункової палати.

Ключові слова: принципи INTOSAI, Рахункова палата, економічний ефект, контроль, вищі органи аудиту, протидія, правопорушення, порушення бюджетного законодавства, юрисдикційна діяльність, санкції

JEL Класифікація: K33, K42, H83

ВСТУП

В Україні останнім часом активізувалися процеси правового забезпечення формування Рахункової палати як вищого незалежного органа аудиту відповідно до положень Лімської декларації керівних принципів аудиту (INTOSAI - P 1) (INTOSAI,

1977). Одним із чинників такої активізації були рекомендації Європейської Комісії. Так, у Звіті Європейської Комісії щодо прогресу України в межах Пакета розширення ЄС за 2024 рік відзначено, що Україна перебуває на ранній стадії підготовки до впровадження фінансового контролю, досягнуто обмеженого прогресу щодо внутрішнього контролю та зовнішнього аудиту: торішні рекомендації Комісії були виконані лише частково. Україні слід зокрема: підвищити якість внутрішнього аудиту державного сектора та привести його у відповідність до відповідних міжнародних стандартів, прийнявши нові міжнародні стандарти внутрішнього аудиту; посилити повноваження й політичну, фінансову та адміністративну незалежність Рахункової палати України шляхом прийняття нового закону; посилити нагляд за державним бюджетом шляхом розширення співпраці між парламентом і Рахунковою палатою та вдосконалити систему державного фінансового контролю відповідно до міжнародних стандартів, передового досвіду ЄС і зобов'язань за Планом для України (European Commission, 2024).

У день подання Звіту Європейської Комісії Верховна Рада України внесла зміни до Закону України «Про Рахункову палату», якими надала цій інституції правового статусу вищого державного колегіального органа фінансового контролю (аудиту). Як відзначено в Стратегії розвитку Рахункової палати на 2025–2029 роки, ці законодавчі зміни суттєво посилили незалежність Рахункової палати, вона отримала повноваження на проведення аудиту місцевих бюджетів, позабюджетних фондів і державних підприємств, а також додаткові гарантії політичної та фінансової незалежності. Зокрема, Кабінет Міністрів України тепер має враховувати пропозиції Рахункової палати щодо її фінансування, а бюджетні призначення на утримання не можуть бути зменшені без згоди інституції (Development Strategy 2025–2029, 2025).

Однак оновлене правове забезпечення все ж таки спрямоване на формування статусу Рахункової палати як класичного органа державного фінансового контролю, повноваження якого зосереджені на виявленні фінансових порушень і направленні відповідної інформації правоохоронним та іншим юрисдикційним суб'єктам для ухвалення рішення про притягнення до відповідальності правопорушників. У провідних країнах світу відбуваються зміни в правовому статусі вищих органів аудиту (далі також – BOA) шляхом посилення ролі їхніх юрисдикційних функцій: ці органи не лише проводять аудит, а й у разі виявлення порушень самостійно застосовують правові санкції. Як відзначають Гаврилюк Р. О., Пацурківський П. С. (Havryliuk, Patsurkivskiy, 2025), перефокусування змісту діяльності вищих органів аудиту ряду держав із головно контролюючих на переважно юрисдикційні функції набуло первісного квазіінституційного втілення 2015 р. у формі заснування десятима вищими органами аудиту при INTOSAI «Форуму вищих органів фінансового контролю юрисдикцій» (наразі до нього входять 45 національних вищих органів аудиту, тобто дещо більше за чверть від усіх таких органів держав світу, представлених в INTOSAI). Отже, актуальність теми зумовлена потребою України в зміцненні інституційної спроможності для інтеграції до спільноти європейських держав, особливо з огляду на складну колоніальну спадщину, що проявляється зокрема у високому рівні корупції в системі публічних фінансів і врядування. Важливим чинником цього процесу є необхідність приєднання до міжнародних професійних платформ і впровадження сучасних стандартів аудиту. Водночас проблема осмислення новітніх юрисдикційних і ціннісних викликів, що постають перед Рахунковою палатою України, залишається недостатньо дослідженою та перебуває на початковому етапі наукового опрацювання. Додає актуальності те, що обмежений конституційно-правовий статус цього органа стримує повноцінне впровадження окремих міжнародних стандартів аудиту публічних фінансів, а необхідні зміни до Конституції України ускладнені в умовах воєнного стану.

ОГЛЯД ЛІТЕРАТУРИ

У наукових дослідженнях проблеми формування та функціонування вищих органів аудиту різних країн відповідно до сучасного розуміння принципів INTOSAI знайшли широке відображення. Зокрема науковці з Великої Британії Кордері К.Дж., Гей Д. (Cordery, Hay, 2024), аналізуючи досвід New public management, у тому числі щодо конкуренції в аудиті державного сектора, зазначають, що зараз спостерігається більший міжнародний вплив через такі організації, як Міжнародна організація вищих органів аудиту (INTOSAI) та аналогічні регіональні організації, а також констатують, що потрібні емпіричні докази сильних і слабких сторін структурного різноманіття BOA, передусім у незалежних країнах. У цьому контексті цікавими є дослідження, у яких на підставі емпіричних і статистичних даних було встановлено, що застосування стандартів INTOSAI органами аудиту Йорданії має статистично значущий вплив і на незалежність і прозорість систем контролю, і на управління державним сектором (Al-Ramahi, Almubaydeen, AL-Farraj, 2025). Стандарти INTOSAI пропонують брати як базис для діяльності казахстанських установ зовнішнього фінансового контролю щодо розвитку методології екологічного аудиту (Zhumabekova et al., 2023).

Загальну порівняльну характеристику механізмів аудиту й підзвітності вищих органів аудиту 196 країн-членів Міжнародної організації вищих органів аудиту (INTOSAI) провели Ferry et al. (2023), і на підставі цього порівняння вони відзначили важливість документів INTOSAI для реалізації таких механізмів.

В українській науковій літературі діяльність Рахункової палати як суб'єкта протидії порушенням бюджетного законодавства з урахуванням принципів INTOSAI та інших міжнародних стандартів отримала певне висвітлення. Невідомий В., Мироненко Ю., Канонішена-Коваленко К., Хоробчук Я. (Nevidomyi et al., 2020), аналізуючи питання впровадження міжнародних стандартів діяльності вищих органів аудиту в практику фінансових перевірок Рахункової палати України, основну увагу зосереджують на формуванні відповідних передумов для подальшого розвитку якісного фінансового аудиту. Ідеться про забезпечення відповідності діяльності Рахункової палати вимогам ISSAI шляхом удосконалення законодавчої бази та внутрішніх регламентів, а також створення сучасної методології аудиту, що ґрунтується на стандартах ISSAI та найкращих європейських практиках; забезпечення достатнього рівня професійної підготовки аудиторів. В іншій праці Невідомий В., Канонішена-Коваленко К. (Nevidomyi, Kanonishena-Kovalenko, 2024) наголошують на впливі Рахункової палати на формування й виконання державного бюджету України в умовах війни та пропонують шляхи підвищення такого впливу через покращення якості звітів і рекомендацій, прискорення й автоматизацію робочих процесів, імплементації міжнародних стандартів, удосконалення законодавчих умов роботи і взаємодії зі стейкхолдерами.

Дуліна О. В. (Dulina, 2019) досліджує міжнародні стандарти INTOSAI у контексті розвитку вітчизняної системи внутрішнього контролю, а Височан О. С., Литвиненко Н. О. (Vysochan, Lytvynenko, 2019) аналізують значення INTOSAI-підходу для проведення аудиту ефективності використання бюджетних коштів.

Гурковський М. П., Герман О. В. (Hurkovskiy, Herman, 2021) підкреслюють, що одним із ключових напрямів реформування системи фінансового контролю є трансформація Рахункової палати в незалежний вищий орган державного аудиту, який матиме широкі повноваження в царині запобігання порушенням бюджетного законодавства. Дослідження цих повноважень дозволяє дійти висновку, що законодавець фактично наділив Рахункову палату адміністративно-правовим статусом учасника взаємодії в цій галузі.

МЕТА ТА ЗАВДАННЯ

Метою цього дослідження є загальний аналіз стану використання принципів INTOSAI Рахунковою палатою в діяльності з протидії порушенням бюджетного законодавства України та надання рекомендацій щодо можливості їх ширшого впровадження в цю діяльність. У межах досягнення мети були виокремлені та виконані такі завдання:

- аналіз правових норм, які визначають статус Рахункової палати як суб'єкта протидії порушенням бюджетного законодавства України;
- проведення порівняння економічного ефекту й результативності діяльності Рахункової палати й Державної аудиторської служби з урахуванням критерію застосування правових санкцій, а також дослідження моделей європейських BOA, які використовують принципи INTOSAI-P50;
- виокремлення принципів і стандартів INTOSAI, які використовує Рахункова палата в діяльності щодо протидії порушенням бюджетного законодавства України, та оцінка можливості використання принципів INTOSAI-50;
- формування висновків і пропозицій щодо можливості впровадження окремих принципів INTOSAI у діяльність Рахункової палати з протидії порушенням бюджетного законодавства України шляхом унесення змін до нормативно-правових актів.

МЕТОДИ

У процесі дослідження, спрямованого на аналіз упровадження принципів INTOSAI у діяльність Рахункової палати щодо протидії порушенням бюджетного законодавства України, було застосовано загальнонаукові й спеціальні методи пізнання, які дозволили забезпечити системність у вивченні об'єкта. Зокрема, історико-правовий метод дав змогу простежити еволюцію правового статусу Рахункової палати, зокрема трансформацію її функцій у контексті євроінтеграційних процесів і рекомендацій Європейської Комісії. Формально-юридичний метод використано для аналізу положень Конституції України, Бюджетного кодексу та Закону України «Про Рахункову палату» з метою визначення правового статусу інституції як суб'єкта протидії бюджетним правопорушенням. Герменевтичний метод застосовано при інтерпретації положень міжнародних документів INTOSAI у контексті їх можливого застосування в Україні. Використання цих методів дозволило виявити тенденції зміни статусу Рахункової палати, зумовлені й реалізацією принципів INTOSAI, а також проблеми нормативно-правового забезпечення таких змін в українському законодавстві як передумов для надання рекомендацій щодо моделі Рахункової палати з юрисдикційними функціями.

Порівняльний метод слугував для зіставлення української моделі бюджетного контролю з моделями, що функціонують у країнах-членах INTOSAI, де вищі органи аудиту реалізують юрисдикційні функції. Також він був використаний для проведення порівняння економічного ефекту й результативності діяльності Рахункової палати й Державної аудиторської служби з урахуванням критерію застосування правових санкцій. Системно-структурний метод використано для дослідження взаємозв'язку між контрольними, інформаційними та юрисдикційними повноваженнями Рахункової палати, а також їхнього місця в загальній системі протидії порушенням бюджетного законодавства. Застосування цих методів сприяло наданню пропозицій щодо майбутньої структури Рахункової палати України як БОА з юрисдикційними функціями, зважаючи на досвід окремих країн ЄС і можливий економічний ефект.

Застосування зазначених методів забезпечило комплексне дослідження й правових засад діяльності Рахункової палати, і міжнародного досвіду організації діяльності вищих органів аудиту з юрисдикційними повноваженнями, що дозволяє сформулювати висновки щодо перспектив імплементації принципів INTOSAI в українське законодавство.

РЕЗУЛЬТАТИ

Через обмеження ресурсів у воєнний час, важливість забезпечення результативного й незалежного контролю за цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів є беззаперечною. Зумовлені правовим режимом воєнного стану в Україні зміни в бюджетному законодавстві мали на меті забезпечення ефективності ухвалення рішень у бюджетному процесі за допомогою розширення повноважень органів виконавчої влади, які отримали законодавчу можливість посилити «ручне управління» бюджетними коштами (Ilnytslyi, Ilkiv, 2023). Така ситуація додатково актуалізує питання правового статусу Рахункової палати як незалежного органа державного фінансового контролю.

Відповідно до норм Конституції України (ст. 98), Закону України «Про Рахункову палату» (ст. ст. 1, 3), Рахункова палата є вищим колегіальним органом державного фінансового контролю (аудиту), який є незалежним в організаційному, функціональному, політичному та фінансовому вимірах і від імені Верховної Ради України здійснює нагляд за формуванням і використанням коштів Державного бюджету України. Її діяльність ґрунтується на принципах законності, автономності, об'єктивності, неупередженості, відкритості й безсторонності, а також передбачає застосування ключових засад, визначених Міжнародною організацією вищих органів аудиту (INTOSAI) і Системою професійних документів INTOSAI (IFPP), у частині, що не суперечить національному законодавству. До основних повноважень цього органа, закріплених у Бюджетному кодексі України, належить контроль за надходженням і використанням коштів державного бюджету, зокрема щодо виконання довгострокових зобов'язань у межах державно-приватного партнерства, управління державним і гарантованим державою боргом (його формування, обслуговування та погашення), ефективності розпорядження бюджетними ресурсами, а також нагляд за рухом коштів місцевих бюджетів (ст. 110).

Реалізують ці повноваження шляхом проведення заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту), організаційно-методологічні засади здійснення яких визначаються Рахунковою палатою відповідно до Системи професійних документів INTOSAI (IFPP) та Закону України «Про Рахункову палату».

Результати державного зовнішнього аудиту, у тому числі й факти виявлених бюджетних деліктів, зафіксовані у звітах і рішеннях Рахункової палати, після їх офіційного затвердження подають Верховній Раді України та відповідним об'єктам контролю. Рахункова палата забезпечує систематичне інформування Верховної Ради та інших органів влади про виявлені порушення бюджетного законодавства, а в разі виявлення ознак кримінального правопорушення – передає матеріали до правоохоронних органів.

Порушення бюджетного законодавства, встановлені в процесі здійснення державного зовнішнього фінансового контролю, фіксують представники Рахункової палати у відповідних звітних документах, невід'ємною частиною яких є сформульовані висновки, аналітичні оцінки та рекомендації щодо підвищення ефективності управління публічними фінансовими ресурсами. Ці матеріали розглядають на засіданнях Рахункової палати та після затвердження оформлюють у вигляді рішень, які направляють об'єктам контролю, Верховній Раді України та, за потреби, іншим органам. Такий механізм дозволяє забезпечити системне інформування органів публічного управління про результати аудиту використання бюджетних коштів, виявлені фінансові порушення та недоліки в царині управління державними ресурсами. Водночас результати аудиторських перевірок спрямовані не лише на фіксацію порушень, а й на формування фінансово обґрунтованих рекомендацій щодо підвищення бюджетної дисципліни, ефективності використання державних коштів і запобігання їх нецільового використання. Отож, реалізуючи функції головного зовнішнього аудитора держави, Рахункова палата виконує важливу роль, дотримуючись фінансових принципів діяльності (див. Табл. 1).

Таблиця 1. Фінансові принципи діяльності Рахункової палати як вищого органа аудиту.

Фінансовий принцип	Зміст принципу	Значення для збереження бюджетних коштів
Принцип фінансової прозорості	Забезпечення відкритості інформації щодо використання публічних фінансових ресурсів і результатів аудиту	Підвищує підзвітність органів влади та зменшує ризик нецільового використання бюджетних коштів
Принцип ефективності використання бюджетних ресурсів	Оцінка результативності та економічності використання державних коштів у процесі аудиту	Сприяє оптимізації бюджетних витрат і підвищенню економічної віддачі державних програм
Принцип фінансової відповідальності	Виявлення порушень бюджетної дисципліни та інформування уповноважених органів про необхідність притягнення винних осіб до відповідальності	Формує механізм відшкодування втрат бюджету, підвищує дисципліну розпорядників коштів
Принцип законності в царині публічних фінансів	Контроль за дотриманням бюджетного законодавства при формуванні та використанні державних ресурсів	Забезпечує правомірність фінансових операцій і запобігає бюджетним правопорушенням
Принцип економічної доцільності	Аналіз ефективності державних витрат з урахуванням економічних результатів та суспільної корисності	Дозволяє уникнути неефективних витрат і сприяє раціональному використанню бюджетних ресурсів
Принцип превентивності фінансових порушень	Формування рекомендацій для органів влади щодо усунення системних недоліків у фінансовому управлінні	Зменшує ризик повторних порушень і сприяє тривалій стабільності бюджетної системи

Протягом 2024 року за підсумками проведення заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) Рахункова палата направила до правоохоронних органів сім повідомлень, зокрема до Офісу Генерального прокурора — чотири, до Національної поліції України — одне й до Державного бюро розслідувань — два. За результатами їх розгляду було розпочато три досудові розслідування в межах кримінальних проваджень; у двох випадках матеріали Рахункової палати долучено до вже існуючих проваджень. Щодо одного заходу повідомлено про наявність раніше відкритих кримінальних проваджень без ухвалення додаткових процесуальних рішень, а матеріали ще двох контрольних заходів скеровано до Офісу Генерального прокурора для інформування, на момент підготовки звіту Рахункової палати за 2024 рік вони перебували на стадії розгляду.

Динаміка показників діяльності Рахункової палати за 2020-2024 роки свідчить про суттєве зростання масштабів аналізу та контролю публічних фінансових ресурсів, що підтверджує збільшення обсягу перевірених коштів і сум виявлених резервів (Таблиця 2).

Таблиця 2. Основні показники діяльності Рахункової палати України за 2020-2024 роки (офіційний звіт Рахункової палати).

Рік	Охоплено контролем публічних коштів, млн грн	На 1 грн фінансування припадає перевічених коштів, тис. грн	На 1 грн фінансування припадає виявлених порушень, грн	У середньому один аудитор перевіряв, млн грн	Середній обсяг порушень, виявлених одним аудитором, млн грн
2020	1 185 113,60	3,1	69,4	3 646,50	80,8
2021	592 375,90	1,2	378,4	1 898,60	576,7
2022	351 264,80	0,7	111,3	1 140,50	190,3
2023	771 142,90	2,2	175,8	2 387,40	188,3
2024	3 686 381	7,1	435,5	11 103,60	677,6

Для більш глибокого розуміння структури виявлених порушень у царині публічного управління фінансами доцільно визначити розподіл за функціональними напрямками (Рис. 1), що дозволяє визначити пріоритетні напрями посилення фінансового контролю. Як видно з аналізу, найбільш витратним є напрям «безпека та обороноздатність держави, цивільний захист» (184405,6 млн. грн), найменш — «соціальна сфера та культура» (1453,1 млн грн).



Рис. 1. Структура виявлених протягом 2024 року порушень і недоліків, млн грн. (Джерело: Звіт Рахункової палати)

Необхідність удосконалення правового статусу Рахункової палати шляхом закріплення юрисдикційних функцій аргументують не лише доводами правового характеру, а й порівняльним аналізом ефективності діяльності органів контролю (аудиту), за якими закріплені повноваження застосовувати санкції до порушників бюджетного законодавства, виявляти скоєні посадовими особами учасників бюджетного процесу адміністративні правопорушення, їх фіксувати й передавати матеріали до суду. Українське законодавство такі повноваження надало Державній аудиторській службі України (далі – Держаудитслужба) як органів фінансового контролю. Як і Рахункова палата, Держаудитслужба здійснює контроль за використанням публічних фінансових ресурсів, виявляє порушення та надсилає вимоги щодо їх усунення. Крім того, представники Держаудитслужби активно використовують повноваження щодо складання протоколів про адміністративне правопорушення, передбачене ст. 164-12 КУпАП, та надсилають їх для ухвалення рішень про накладення штрафів на посадових осіб судом, а також самостійно застосовують заходи впливу за порушення бюджетного законодавства. Для аналізу ефективності поміж цих заходів доцільно використати лише суми, на які було зменшено бюджетні призначення (асигнування), оскільки внаслідок призупинення бюджетних асигнувань чи зупинки операцій із бюджетними коштами відповідні фінансові ресурси до бюджету не повертаються і такі заходи впливу не можна вважати штрафними (майновими) санкціями. Тому в Таблиці 3 подано суми коштів стягнутих судами штрафів із посадових осіб учасників бюджетного процесу та суми, на які було зменшено бюджетні призначення (асигнування) відповідним учасникам як суму застосованих санкцій органом контролю, судами.

Таблиця 3. Результати діяльності Державної аудиторської служби України та Рахункової палати України за 2024 рік. (Джерело: Accounting Chamber of Ukraine, 2024; State Audit Service of Ukraine, 2024)

Назва органа контролю (аудиту)	Обсяг охоплених контролем фінансових і матеріальних ресурсів, млрд грн	Сума виявлених порушень і недоліків, млрд грн	Усунуто порушень на суму, млрд грн	Застосовано санкцій органом контролю, судами на суму, млрд грн
Державна аудиторська служба України	1 554,5	41,2	6,2	0,05
Рахункова палата України	3 686,4	217,5	4,6	0

Ці дані доцільно проаналізувати щодо показників деліктності використання публічних фінансів, фіскальної віддачі та коефіцієнта усунення порушень.

Для оцінки рівня деліктності використання публічних фінансів та економічної результативності діяльності органів фінансового контролю застосовано систему відносних показників.

13. Показник виявлення деліктності використання публічних фінансів (Дел) вказує, скільки публічних фінансових ресурсів використовують із порушеннями:

▪ $\text{Дел} = 1 - (\text{Виявлено порушень} / \text{Обсяг контролю})$.

14. Коефіцієнт усунення порушень демонструє, який відсоток виявлених порушень реально вдалося виправити, тобто реальний економічний ефект від діяльності органа контролю. Його вираховують за формулою:

▪ $\text{Ку} = (\text{Усунуто порушень} / \text{Виявлено порушень}) * 100\%$.

Результати оцінки Держаудитслужби та Рахункової палати подано в Таблиці 4.

Таблиця 4. Порівняльні показники деліктності й економічної результативності Держаудитслужби та Рахункової палати.		
Показник	Держаудитслужба	Рахункова палата
Обсяг контролю, млрд грн	1 554,50	3 686,40
Виявлено порушень, млрд грн	41,2	217,5
Усунуто порушень, млрд грн	6,2	4,6
Показник деліктності (Дел)	0,97	0,94
Частка коштів із порушеннями	3%	6%
Коефіцієнт усунення (Ку)	15%	2,10%

Результати діяльності обох органів контролю свідчать про схожий рівень виявлення деліктності в царині публічних фінансів: за даними Держаудитслужби лише 3 коп. з кожної гривні використовують із порушенням, а за даними Рахункової палати – 6 коп., тобто 3-6% публічних коштів використовують із порушеннями. При схожому рівні виявлення деліктності в царині публічних фінансів інші показники діяльності цих суб'єктів відрізняються.

Коефіцієнт усунення порушень свідчить про те, що ефективність діяльності Держаудитслужби, яка наділена юрисдикційними повноваженнями, у розрізі економічного результату від усунення порушень у більш ніж сім разів вища, ніж у Рахункової палати.

Показник фіскальної віддачі (показує реальну грошову користь від кожної гривні виявлених порушень через санкції) також не на користь Рахункової палати, оскільки вона не застосовує санкцій. Для Держаудитслужби цей показник становить близько 0,12% ($\text{ПФВ} = (\text{Застосовано санкцій} / \text{Виявлено порушень}) * 100\%$; $\text{ПФВ} = (0,05 / 41,2) * 100\%$), а для Рахункової палати – 0. Показник 0,12% не великий, однак його значення зумовлене не лише реальним економічним ефектом, а й демонстрацією наявності та роботи механізму притягнення до відповідальності фізичних і юридичних осіб за правопорушення в бюджетній царині, а також профілактичним впливом і на правопорушника, і на інших осіб, які управляють публічними фінансами. Ці фактори дають підстави вести мову про економічний превентивний ефект: правові та психологічні фактори стримують від учинення порушень бюджетного законодавства, що допомагає попередити втрати бюджетних ресурсів.

Отож, при схожих показниках виявлення деліктності використання публічних фінансів Держаудитслужбою та Рахунковою палатою економічні показники ефективності діяльності Держаудитслужби вищі, що й безпосередньо (через можливість ініціювання перед судом і застосування санкцій), й опосередковано (різниця в коефіцієнті усунення порушень) свідчить про кращу результативність роботи органа фінансового контролю за наявності в нього юрисдикційних повноважень.

Ураховуючи, що протягом 2020-2024 років вагому частку перевірених коштів у розмірі 3,7 трлн гривень становили кошти прямої бюджетної підтримки (публічних коштів) (Рис. 2), Рахункова палата набуває стратегічного значення для забезпечення фінансової стабільності держави.

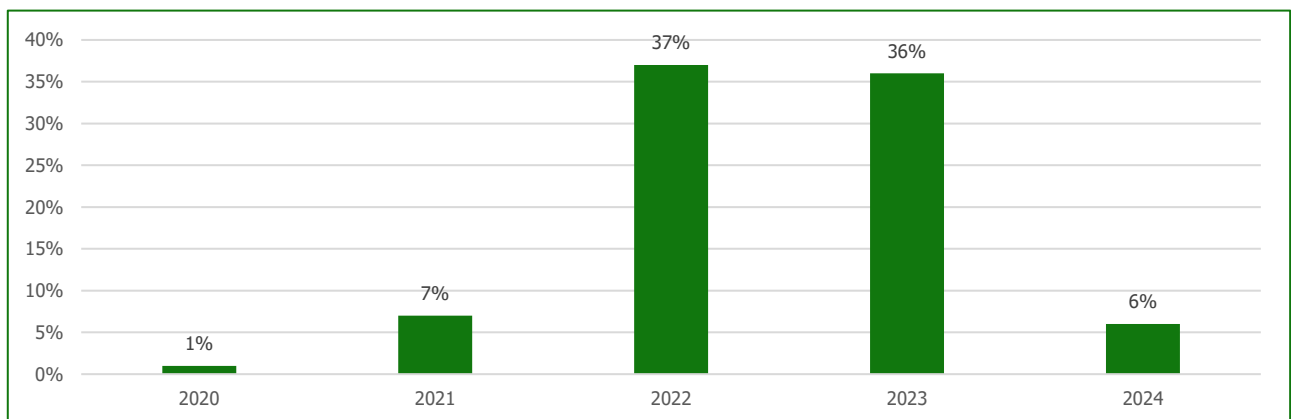


Рис. 2. Частка в структурі ДБУ протягом 2020-2024 років, %. (Джерело: Звіт Рахункової палати)

Тому для ефективної протидії порушенням бюджетного законодавства доцільно наділити Рахункову палату повноваженнями застосовувати правові санкції. Система професійних документів INTOSAI (IFPP) містить положення, які й узагальнюють, і деталізують принципи застосування вищими органами аудиту правових санкцій і здійснення іншої юрисдикційної діяльності. У INTOSAI-P 1 «Лімська декларація» та INTOSAI-P 10 «Мексиканська декларація про незалежність вищих органів аудиту» безпосередньої вимоги щодо здійснення вищими органами аудиту юрисдикційних функцій не міститься. Однак у Лімській декларації (її вважають найвищим рівнем в ієрархії системи професійних документів INTOSAI (IFPP)), оскільки вона визначає основоположні принципи аудиту публічних фінансів, як мету аудиту зазначено не лише виявлення відхилень від прийнятих стандартів і порушень принципів законності, ефективності, результативності й економічності в управлінні фінансами на достатньо ранньому етапі, а й унесення відповідних коректив у конкретних випадках, посилення відповідальності уповноважених осіб, отримання відшкодування збитків і вжиття заходів для запобігання або принаймні ускладнення повторення таких порушень. Як зазначають Гаврилюк Р.О. та Пацурківський П.С. (Havryliuk Patsurkivskiy, 2025), Лімська декларація не містить прямої норми, яка однозначно передбачала б наділення вищого органа аудиту саме такими повноваженнями. Водночас її системне й телеологічне тлумачення дозволяє дійти обґрунтованого висновку про необхідність закріплення відповідних повноважень за таким органом. У Мексиканській декларації про незалежність вищих органів аудиту одним із восьми принципів є наявність дієвих механізмів контролю за виконанням рекомендацій вищого органа аудиту, який допускає спроможність вищих органів аудиту мати власні повноваження з контролю за виконанням рекомендацій і застосування санкцій, однак зобов'язує їх і в цьому випадку подавати звіти про контроль за виконанням рекомендацій на розгляд до законодавчого органа, одного з його комітетів або, залежно від обставин, керівництва об'єкта контролю для вжиття заходів (INTOSAI, 2007).

Еволюційно найновішими міжнародними стандартами рівня визначення засад функціонування вищих органів аудиту, які генетично зберігають у трансформованій формі смислове ядро попередніх функціональних стандартів і водночас є результатом переосмислення сутності, ролі та статусу вищих органів аудиту публічних фінансів із юрисдикційними повноваженнями (Havryliuk, Patsurkivskiy, 2025), є INTOSAI-P 50 «Принципи юрисдикційної діяльності вищих органів аудиту» (INTOSAI, 2020). У цьому документі визначено, що вищі органи аудиту з юрисдикційними функціями мають можливість безпосередньо притягувати до відповідальності розпорядників публічних коштів, коли їхні звіти свідчать про певні порушення або коли інформацію про такі порушення передано їм третьою стороною. Тобто порушення, вказані у звіті про фінансовий аудит, аудит ефективності або аудит відповідності державної організації, незалежно від того, чи повідомляють про них до цивільного чи кримінального суду, чи ні, можуть бути швидко та належно розглянуті самим вищим органом аудиту в межах його юрисдикційної діяльності. При цьому модель вищого органа аудиту з юрисдикційними функціями передбачає здійснення ним усіх видів аудиту, які має проводити вищий орган аудиту. У цьому сенсі юрисдикційна діяльність відрізняється від фінансового аудиту, аудиту ефективності або аудиту відповідності, навіть якщо вона може відбуватися одночасно з такими аудитами або слідувати за ними (INTOSAI, 2020).

На підставі аналізу INTOSAI-P 50 доцільно вважати, що юрисдикційна діяльність вищих органів аудиту спрямована на:

- захист належного функціонування публічного управління, інтересів суб'єкта аудиту, державних органів і громадян;
- повну або часткову компенсацію збитків, яких зазнав державний суб'єкт, у тому числі за рахунок коштів порушника бюджетного законодавства;
- притягнення до відповідальності, фінансової чи дисциплінарної, фізичних осіб, визнаних винними, накладення санкцій на інші суб'єкти фінансово-правових відносин;
- індивідуальну та загальну профілактику порушень фінансового (бюджетного) законодавства.

Підтвердженням цього є обсяги недоліків і порушень, виявлених Рахунковою палатою протягом 2020-2024 років (Рис. 3), які забезпечили реалізацію ефективної стратегії та зменшили поширення тінізації з управління публічними фінансами ресурсами.

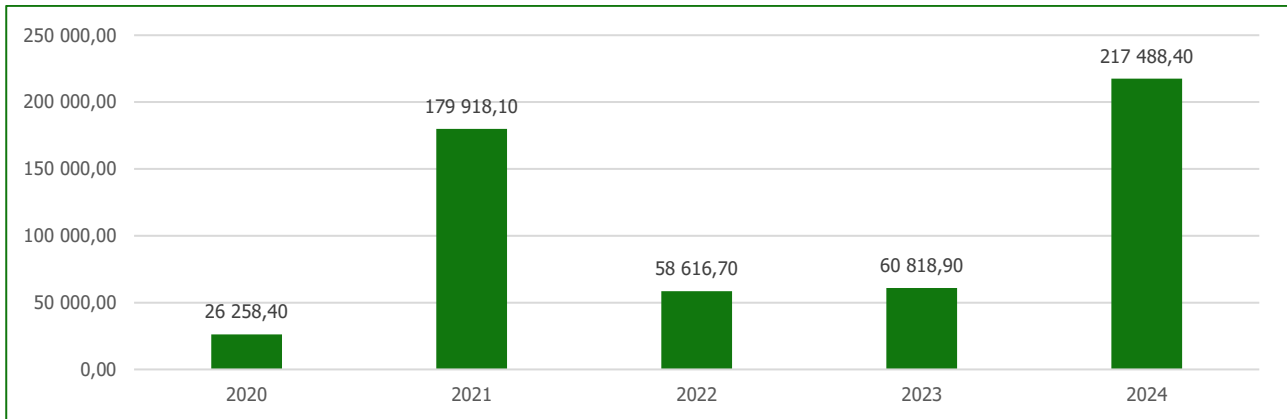


Рис. 3. Динаміка недоліків і порушень, виявлених Рахунковою палатою протягом 2020-2024 років, млн грн. (Джерело: Звіт Рахункової палати)

Динаміка виявлених Рахунковою палатою порушень і недоліків протягом 2020-2024 років демонструє суттєве зростання обсягів установлених відхилень: із 26 258,4 млн грн 2020 року до 217 488,4 млн грн 2024 року, що є максимальним значенням за досліджуваній період. Після різкого підвищення 2021 року та певного зниження за 2022-2023 роки, 2024 року спостерігається істотне посилення результативності аудиторської діяльності, що свідчить про розширення масштабів контролю підвищення аналітичної спроможності інституцій. З економічного погляду це підтверджує зростання потенціалу Рахункової палати щодо виявлення ризиків неефективного або неправомірного використання бюджетних ресурсів, що створюють підґрунтя для зміцнення бюджетної дисципліни та зменшення фінансових втрат держави.

Прикладами моделей вищого органа аудиту з юрисдикційними функціями є Рахункова палата Італії (Corte dei conti), Рахункова палата Франції (Cour des Comptes), Вища палата контролю Польщі (Najwyższa Izba Kontroli).

Відповідно до ст. 100 та ст. 103 Конституції Італійської Республіки, Рахункова палата проводить попередню перевірку законності урядових актів і здійснює подальший контроль за виконанням державного бюджету. У встановлених законом випадках і визначених формах вона також бере участь у перевірях фінансової діяльності організацій, що отримують державне фінансування. Крім того, Рахункова палата реалізує юрисдикційні повноваження в царині публічної звітності та інших питань, передбачених законодавством (Italian Republic, 2023). Для такої діяльності в складі Рахункової палати Італії та її регіональних відділень створено підрозділи аудиту, судові палати (центральні апеляційні та регіональні), прокуратури (Генеральна та регіональні). Регіональні судові палати діють як судові установи першої, а центральні апеляційні (створено три таких палати) – другої (апеляційної) інстанції.

Відповідно до ст. 1 Законодавчого декрету Італійської Республіки від 26 серпня 2016 року № 174 (Italian Republic, 2016) і ст. 1 Закону Італійської Республіки від 14 січня 1994 року № 20 (Italian Republic, 1994), Рахункова палата має юрисдикцію щодо аудиторських проваджень, адміністративної відповідальності за збитки, завдані бюджетові, та інших проваджень, що стосуються державного бухгалтерського обліку. Рахункова палата ухвалює рішення щодо адміністративної відповідальності публічних службовців (інших осіб, наділених повноваженнями в царині публічних фінансів) за делікти, вчинені у формі дії чи бездіяльності вмісно або з грубою недбалістю. Наявність цих юрисдикційних повноважень дозволяє віднести Рахункову палату Італії не лише до судових юрисдикцій, а й у наукових дослідженнях розглядати її як спеціалізований адміністративний суд (Syta, Babska, 2020).

Рахункова палата Франції також поєднує аудиторські та юрисдикційні (судові) підрозділи. На відміну від італійської моделі, у Франції існує єдиний юрисдикційний підрозділ (суд першої інстанції) – Судова палата, яка розглядає всі справи незалежно від того, якою регіональною аудиторською (рахунковою) палатою виявлено бюджетний делікт. Така система була впроваджена з 1 січня 2023 року з метою посилення протидії порушенням фінансового, передусім бюджетного законодавства, шляхом розширення кола осіб, які можуть бути притягнуті до відповідальності, визначення розмірів штрафу, посилення юрисдикційної складової діяльності Рахункової палати. Відповідно до ст. L111-1, L112-2, L131-21 Кодексу фінансових юрисдикцій Французької Республіки, коли Рахункова палата під час своїх перевірок виявляє факти, що вимагають порушення юрисдикційного провадження, вона інформує Генерального прокурора Рахункової палати, який діє як державний обвинувач перед Рахунковою палатою, Фінансовим апеляційним судом. Генеральний прокурор Рахункової палати має виключне право порушувати справу, є єдиною особою, упов-

новаженою передавати справу до судової палати шляхом винесення обвинувального акту. Юрисдикційні повноваження Рахункової палати здійснює судова палата, яка складається із суддів Рахункової палати й регіональних аудиторських палат.

Судова палата за порушення бюджетного законодавства до фізичних осіб, які мають право розпоряджатися бюджетними коштами, застосовує фінансові санкції у формі штрафу в розмірі до шестимісячної річної зарплати особи, до якої застосовують стягнення (ст. L131-16), однак це не виключає можливості притягнення такої особи до кримінальної та дисциплінарної відповідальності (ст. L142-1-12) (French Republic, 1994–1995).

Представники BOA обох країн наголошують на позитивних результатах діяльності саме таких моделей BOA, зважаючи й на економічні показники, і на правові. Голова (Перший президент) Рахункової палати Франції у звіті за 2024 рік відзначив успіх законодавчих змін (вступили в силу 1 січня 2023 року), відповідно до яких було реформовано Рахункову палату шляхом посилення юрисдикційних функцій. Значення юрисдикційної діяльності Судової палати зросло, оскільки справи протягом 2024 року регулярно подавали на розгляд, що зумовило напрацювання судової практики з відповідними можливостями уточнення процесуальних правил і нормативно-правових актів (Cour des comptes, 2024). На думку Генерального прокурора Рахункової палати Італії, тридцятирічний досвід діяльності цього BOA показав, що поєднання трьох функцій – контрольної, судової та прокурорської – під юрисдикцією Рахункової палати є найкращою гарантією ефективного виконання конституційних завдань щодо протидії порушенням у царині публічних фінансів. Також він навів окремі статистичні дані юрисдикційної діяльності: 2024 року сума стягнутих штрафів склала 133 013 470,96 євро (з яких 79 389 633,92 євро отримано за обвинувальними рішеннями судових палат, 5 779 844,38 євро отримано в результаті стягнень, пов'язаних із застосуванням спеціальних процедур, 47 843 992,66 євро стягнуто в процесі досудового врегулювання). За п'ятирічний період 2020-2024 років стягнуті суми становлять загалом 407 682 310,83 євро (Italian Court of Auditors, 2025). Ці числа є підтвердженням значного економічного ефекту від діяльності BOA з юрисдикційними функціями.

Одним із факторів результативності роботи таких BOA є дотримання принципів INTOSAI-P 50. Важливість системи цих принципів зумовлена тим, що їх дотримання вищими органами аудиту безпосередньо впливає на права конкретних осіб, а їх порушення загрожує легітимності юрисдикційного рішення. Дванадцять принципів юрисдикційної діяльності поділено на: принципи, що визначають передумови та застосування правових норм у юрисдикційній діяльності вищих органів аудиту; принципи внутрішніх правил і внутрішньої організації юрисдикційної діяльності вищих органів аудиту; принципи юрисдикційної процедури. Для протидії порушенням бюджетного законодавства вся сукупність принципів має значення, однак доцільно передусім зосередити увагу на окремих принципах, які визначають загальні вимоги до правового забезпечення та процедури юрисдикційної діяльності вищих органів аудиту. Ці принципи та можливі шляхи їх імплементації в українське законодавство подані в Таблиці 5.

Таблиця 5. Імплементація принципів INTOSAI-P 50 у національне законодавство.

Групи принципів	Принципи	Імплементація принципів у національне законодавство
Принципи, що визначають передумови та застосування правових норм у юрисдикційній діяльності вищих органів аудиту	У законі повинен бути визначений режим відповідальності й санкцій, що застосовується до осіб, які за законом підконтрольні BOA (принцип 1); BOA повинен мати юридичні повноваження або права, які гарантують йому доступ до необхідної інформації (принцип 3); будь-яке рішення BOA має бути відкритим для подання заперечень і повторного розгляду, а також підлягати оскарженню або скасуванню відповідно до національного законодавства (принцип 5)	Унесення змін до Конституції України, Закону України «Про Рахункову палату», Бюджетного кодексу України, відповідно до яких: визначити діяння фізичних і юридичних осіб, за які Рахункова палата застосовує заходи впливу за порушення бюджетного законодавства; закріпити юрисдикційні повноваження Рахункової палати з визначенням процедури застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства; закріпити права щодо отримання інформації, необхідної для реалізації юрисдикційних повноважень; установити механізм адміністративного та судового оскарження юрисдикційних рішень Рахункової палати
Принципи внутрішніх правил і внутрішньої організації юрисдикційної діяльності вищих органів аудиту	BOA має забезпечити справедливий юрисдикційний розгляд справ щодо підзвітних осіб, належно гарантований юридичними процедурами (принцип 6); неупередженість юрисдикційного процесу повинна бути забезпечена нормативними актами, що регулюють діяльність юрисдикційних BOA й процедуру винесення юрисдикційного рішення (принцип 7); BOA має гарантувати, що здійснення юрисдикційної діяльності призведе до ухвалення та виконання рішення, а застосована до особи санкція має бути дієвою (принцип 8)	Доповнення Закону України «Про Рахункову палату» розділом «Юрисдикційна діяльність Рахункової палати», у якому визначити: принципи юрисдикційної діяльності Рахункової палати, серед яких верховенство права; рівність усіх учасників процесу перед законом; обов'язковість юрисдикційного рішення; забезпечення права на перегляд справи тощо; порядок і процедури юрисдикційної діяльності Рахункової палати; права та обов'язки учасників процедури застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства тощо

Імплементация цих принципів в українське законодавство з наданням відповідних повноважень Рахунковій палаті дозволила б значно посилити протидію порушенням у бюджетній царині та сприяла б зниженню рівня бюджетної деліктності.

На жаль, в умовах війни неможливо внести зміни до ст. 98 Конституції України, змінивши та вдосконаливши конституційно-правовий статус Рахункової палати з урахуванням сучасного розуміння принципів INTOSAI. Однак, базуючись на цих принципах, слід розпочати роботу щодо створення правової бази, на підставі якої можна буде сформувати правовий статус Рахункової палати як вищого органа аудиту з юрисдикційними повноваженнями.

Одним із ризиків формування такої моделі BOA в Україні в сучасних умовах є необхідність збільшення штату Рахункової палати за рахунок професійно підготовлених у царині юрисдикційної діяльності працівників із відповідними бюджетними витратами. 2025 року представники Інституту аналітики та адвокації за сприяння Міжнародного фонду відродження провели порівняння результатів роботи BOA країн ЄС (Польщі, Хорватії, Мальти, Естонії, Латвії, Словенії, Болгарії, Литви, Румунії) та України за 2023–2024 роки.

Інші ризики формування системи Рахункової палати як BOA з юрисдикційними функціями – потенційний конфлікт повноважень Рахункової палати з судами та юрисдикційними органами виконавчої влади, що можна розглядати як певну загрозу принципів розподілу влади чи як дублювання функцій цих суб'єктів, – потребують окремого дослідження. Однак такі ризики можна подолати, ґрунтуючись на багаторічному досвіді функціонування Рахункових палат Франції, Італії та інших країн ЄС, у яких BOA з юрисдикційними функціями є невід'ємними елементами механізму органів державної влади, сформованого відповідно до принципу розподілу влади.

ДИСКУСІЯ

У наукових дослідженнях про перспективи та стан упровадження принципів INTOSAI, зокрема INTOSAI-P50 у діяльність вищих органів аудиту, які протидіють порушенням бюджетного законодавства, ведуть дискусію щодо низки питань.

Зокрема, хоча багато держав уже приєдналося до INTOSAI-P50, дискусійним залишаються й питання щодо необхідності наділення вищих органів аудиту юрисдикційними повноваженнями, і обсяг цих повноважень. Немає однозначної позиції й у науковців, і в законотворців щодо механізму впровадження цих міжнародних принципів аудиту.

Також ставлять питання щодо дотримання балансу між юрисдикційними повноваженнями вищих органів аудиту, зокрема щодо застосування заходів адміністративного та фінансового примусу, і забезпеченням дотримання прав фізичних і юридичних осіб. Ці ж питання обговорюють і в українській правовій літературі під час аналізу діяльності Рахункової палати як суб'єкта протидії порушенням бюджетного законодавства України.

Водночас у сучасних дослідженнях простежуються різні підходи до оцінки ролі та функцій вищих органів аудиту. Так, у працях Невідомого В. та Канонішеної-Коваленко К. (Nevidomyi, Kanonishena-Kovalenko, 2024) акцент зроблено на впливі Рахункової палати на формування та виконання державного бюджету в умовах воєнного стану, що підкреслює практичну значущість аудиту для бюджетної стабільності, однак не розкриває повною мірою питання юрисдикційних повноважень. У попередньому дослідженні цих авторів (2020) основну увагу приділено імплементації міжнародних стандартів INTOSAI у фінансових аудитах, що формує методологічне підґрунтя, але не охоплює комплексно проблеми примусових повноважень.

Порівняльні дослідження, зокрема Радченко І. (Radchenko, 2025) та Феррі Л., Хамід К. й Хеблінг Дутра П. (Ferry et al., 2023), демонструють відмінності в ефективності діяльності вищих органів аудиту в різних країнах і вказують на залежність результативності від інституційного дизайну та рівня незалежності, проте не приділяють достатньої уваги саме балансові між контрольними та юрисдикційними функціями. Натомість Гаврилюк Р. і Пацурківський П. (Havryliuk, Patsurkivskyi, 2025) прямо порушують питання юрисдикційної природи Рахункової палати, акцентуючи на ціннісних і правових викликах, але їхній аналіз зосереджений переважно на національному контексті.

Дослідження Височан О. й Литвиненко Н. (Vysochan, Lytvynenko, 2019), Дуліна О. (Dulin, 2019), а також Ал-Рамахи та інших (Al-Ramahi et al., 2025) розглядають стандарти INTOSAI як основу розвитку системи державного фінансового контролю, підкреслюючи їхній позитивний вплив на прозорість і підзвітність, однак не деталізують механізмів їх імплементації в частині наділення органів аудиту примусовими повноваженнями. Своєю чергою, аналіз зарубіжного досвіду (Syta, Babska, 2020); Code of financial jurisdictions Франції) свідчить про існування моделей, у яких аудиторські органи наділені квазісудовими функціями, що підсилює дискусійність доцільності такого підходу для України.

Отож, на відміну від зазначених праць, це дослідження спрямоване на комплексне поєднання трьох аспектів: імплементації принципів INTOSAI-P50, визначення доцільності й меж юрисдикційних повноважень вищих органів аудиту, а також забезпечення балансу між контрольними функціями та правами підконтрольних суб'єктів. Наукова новизна полягає у формуванні системного підходу до оцінки юрисдикційної складової діяльності вищих органів аудиту крізь призму міжнародних стандартів і національних правових реалій.

Проте результати дослідження мають і певні обмеження, зокрема те, що вони базуються на аналізі переважно нормативно-правових актів, наукових джерел і окремих емпіричних даних щодо діяльності Рахункової палати й Державної аудиторської служби України (2024), що може неповно відображати практику застосування юрисдикційних повноважень у динаміці. Крім того, порівняльний аналіз зарубіжного досвіду має обмежену застосовність у зв'язку з відмінностями правових систем, інституційного середовища та рівня розвитку публічного управління.

ВИСНОВКИ

Рахункова палата як суб'єкт протидії порушенням бюджетного законодавства наділена сукупністю повноважень, що впливають із її конституційно-правового статусу як вищого органа аудиту, однак ці повноваження мають переважно фінансово-контрольний, а не юрисдикційний характер. Вона здійснює виявлення порушень і інформування компетентних органів, проте не застосовує самостійно заходів державного примусу, що свідчить про обмеження її впливу на завершальний етап реагування на бюджетні правопорушення. Порівняльний аналіз економічного ефекту й результативності діяльності Рахункової палати й Державної аудиторської служби засвідчує, що зростання аналітичної та рекомендаційної складової діяльності Рахункової палати не супроводжується пропорційним підвищенням рівня усунення порушень, водночас органи, наділені юрисдикційними повноваженнями, демонструють вищу ефективність завдяки можливості застосування правових санкцій, що підтверджує визначальну роль примусових механізмів у забезпеченні бюджетної дисципліни.

Установлено, що Рахункова палата частково імплементує принципи та стандарти INTOSAI у царині фінансового та ефективнісного аудиту, однак принципи INTOSAI-P50, які передбачають можливість здійснення юрисдикційної діяльності, реалізовані обмежено через невідповідність чинній конституційній моделі її статусу.

Обґрунтовано, що повноцінне впровадження таких принципів потребує внесення змін до Конституції України (після припинення воєнного стану), а також до законів і підзаконних актів із метою закріплення можливості створення в структурі Рахункової палати підрозділів, уповноважених застосовувати адміністративні та фінансові санкції до порушників бюджетного законодавства, із забезпеченням подальшого судового контролю за відповідними рішеннями. Водночас до внесення таких змін доцільно підвищити ефективність діяльності Рахункової палати шляхом активізації використання наявних інструментів, зокрема складання протоколів про адміністративні правопорушення, посилення взаємодії з органами, уповноваженими застосовувати санкції, а також забезпечення прозорості інформації щодо результатів притягнення винних осіб до відповідальності.

Перспективи подальших досліджень пов'язані з розробкою оптимальної моделі поєднання контрольних і юрисдикційних функцій вищого органа аудиту в Україні, проведенням поглибленого порівняльного аналізу європейських практик імплементації принципів INTOSAI-P50, оцінкою впливу можливого розширення повноважень на рівень бюджетної дисципліни та фінансової безпеки держави, а також визначенням належних гарантій дотримання прав фізичних і юридичних осіб у разі такого розширення.

ДОДАТКОВА ІНФОРМАЦІЯ

ВНЕСОК АВТОРІВ

Внесок авторів є рівноцінним.

ФІНАНСУВАННЯ

Автори не отримували фінансування для цього рукопису.

КОНФЛІКТ ІНТЕРЕСІВ

Автори заявляють про відсутність конфлікту інтересів.

REFERENCES / ЛІТЕРАТУРА

- Accounting Chamber of Ukraine. (2019). Procedure for preparing and submitting to court a protocol on an administrative offense: Decision of the Accounting Chamber dated 29.01.2019 No. 3-6. https://rp.gov.ua/upload-files/About/RegulatoryDoc/Por_adm_pr.pdf
- Accounting Chamber of Ukraine. (2020). Annual Report 2020. https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Reports/2020/ZVIT_RP_2020.pdf
- Accounting Chamber of Ukraine. (2024). Annual Report 2024. https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Reports/2024/ZVIT_RP_2024.pdf
- Accounting Chamber of Ukraine. (2025). Development Strategy 2025–2029. https://rp.gov.ua/Strategy/Strategy_2025-2029?id=2453
- Al-Ramahi, N. M., Almubaydeen, T. H., & Al-Farraj, N. M. (2025). *The impact of the applying INTOSAI standards on financial control and accounting within the public sector governance: A perspective of public sector, Jordan*. In A. M. A. Musleh Al-Sartawi, M. Al-Okaily, A. A. Al-Qudah, & F. Shihadeh (Eds.), *From Machine Learning to Artificial Intelligence* (Vol. 572). https://doi.org/10.1007/978-3-031-76011-2_121
- Cordery, C. J., & Hay, D. (2024). Public sector audit: New public management influences and eco-system driven reforms. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, 37(4). <https://doi.org/10.1108/JPAFM-07-2023-0124>
- Cour des comptes. (2024). Annual activity report 2024: Financial jurisdictions profoundly transformed (P. Moscovici). <https://www.ccomptes.fr/fr/rapport-dactivite-2024-de-la-cour-des-comptes>
- Dulina, O. V. (2019). INTOSAI international standards as a basis for the development of the national internal control system. *Law and Public Administration*, 2(2), 129–135. [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Ptd_u_2019_2\(2\)_21](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Ptd_u_2019_2(2)_21)
- European Commission. (2024). Ukraine 2024 Report: Communication on EU enlargement policy. https://enlargement.ec.europa.eu/document/download/1924a044-b30f-48a2-99c1-50edeac14da1_en?filename=Ukraine%20Report%202024.pdf
- Ferry, L., Hamid, K., & Hebling Dutra, P. (2023). An international comparative study of the audit and accountability arrangements of supreme audit institutions. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 35(4), 431–450. <https://doi.org/10.1108/JPAFM-10-2022-0164>
- French Republic. (1994–1995). Code of financial jurisdictions (Law No. 94-1040 of December 6, 1994; Decree No. 95-377 of April 10, 1995). https://www.legifrance.gouv.fr/codes/section_lc/LE-GITEXT000006072026/LEGISCTA000006101336
- Havryliuk, R. O., & Patsurkivskiy, P. S. (2025). Accounting Chamber: Jurisdictional and value challenges. *Pravo Ukrainy*, 1. http://nbuv.gov.ua/UJRN/prukr_2025_1_13
- Hurkovskiy, M. P., & Herman, O. V. (2021). The administrative and legal status of the Accounting Chamber as a subject of interaction in combating violations of budget legislation. *Socio-Legal Studies*, 1(11). <https://doi.org/10.32518/2617-4162-2021-1-80-85>
- Ilnytskyi, O., & Ilkiv, N. (2023). Features of public administration ensuring security under the legal regime of martial law in Ukraine. *Access to Justice in Eastern Europe*, 1(18), 125–135. <https://doi.org/10.33327/AJEE-18-6.1-a000109>
- INTOSAI. (1977). INTOSAI-P 1: Lima Declaration. https://rp.gov.ua/upload-files/About/Standards/INTOSAI_P1.pdf
- INTOSAI. (2007). INTOSAI-P 10: Mexico Declaration on SAI Independence. https://rp.gov.ua/upload-files/About/Standards/INTOSAI_P_10.pdf
- INTOSAI. (2020). INTOSAI-P 50: Principles of jurisdictional activities of SAIs. https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INT_P_11_to_P_99/INTOSAI_P_50/INTOSAI_P_50_en.pdf
- Italian Court of Auditors. (2025, February 14). Inauguration ceremony of the judicial year 2025: Speech by the Prosecutor General Pio Silvestri. <https://www.corteconti.it/Download?id=5347b94a-544e-43dc-8e6d-63b27c4789d3>
- Italian Republic. (1994). Provisions on jurisdiction and control of the Court of Auditors (Law No. 20 of January 14, 1994). <https://www.normattiva.it/atto/caricaDettaglioAtto?atto.dataPubblicazioneGazzetta=1994-01-14&atto.codiceRedazionale=094G0034>
- Italian Republic. (2016). Code of accounting justice (Legislative Decree No. 174 of August 26, 2016). <https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:decreto.legislativo:2016-08-26;174>
- Italian Republic. (2023). Constitution of the Italian Republic (Ukrainian translation updated according to Constitutional Law No. 1 of September 26, 2023). https://www.senato.it/sites/default/files/media-documents/Cosituzione_UCRAINO.pdf
- Nevidomyi, V., & Kanonishena-Kovalenko, K. (2024). The impact of the Accounting Chamber on the formation and execution of the state budget of Ukraine under wartime conditions. *Visnyk of Taras Shevchenko National University of Kyiv. Economics*, 1, 87–95. http://nbuv.gov.ua/UJRN/VKNU_Ekon_2024_1_12
- Nevidomyi, V., Myronenko, Y., Kanonishena-Kovalenko, K., & Horobchuk, Ya. (2020). Implementation of international standards of supreme audit institutions in the financial audits of the Accounting Chamber of Ukraine. *Visnyk of Taras Shevchenko National University of Kyiv. Economics*, 1, 32–41. http://nbuv.gov.ua/UJRN/VKNU_Ekon_2020_1_6
- Radchenko, I. (2025). Comparison of performance results of SAIs of EU countries and Ukraine for 2023–2024. Institute of Analytics and Advocacy. <https://iaa.org.ua/portfolio/comparing-results>

25. State Audit Service of Ukraine. (2024). Results of activities of the State Audit Service of Ukraine and its interregional territorial bodies for January–December 2024. <https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/3754>
26. Syta, Y. M., & Babska, I. M. (2020). Research on the administrative system of Italy. *Economics: Time Realities*, 3(49), 55–60. <https://economics.opu.ua/files/archive/2020/No3/55.pdf>
27. Vysochan, O. S., & Lytvynenko, N. O. (2019). The procedure for conducting performance audits of budget funds: The INTOSAI approach. *Problems of the Systemic Approach in Economics*, 3(2), 184–193. [http://nbuv.gov.ua/UJRN/PSPE_print_2019_3\(2\)_29](http://nbuv.gov.ua/UJRN/PSPE_print_2019_3(2)_29)
28. Zhumabekova, G. Zh., Barysheva, S. K., Yesturliyeva, A. I., Akimova, B. Zh., & Korabayev, B. S. (2023). Comparative analysis of the development areas of environmental audit in international practice and in the Republic of Kazakhstan. *Journal of Environmental Accounting and Management*, 11(2), 161–168. <https://doi.org/10.5890/JEAM.2023.06.003>

Yurii Nazar, Yurii Khatnuk, Tetyana Nazar, Yaroslav Kohut, Danylo Yosyfovych

IMPLEMENTATION OF INTOSAI PRINCIPLES IN THE ACTIVITIES OF THE ACCOUNTING CHAMBER OF UKRAINE REGARDING COMBATING VIOLATIONS OF BUDGET LEGISLATION

The purpose of the article is to provide a general analysis of the current state of application of INTOSAI principles by the Accounting Chamber of Ukraine in its activities to combat violations of budget legislation and to provide recommendations on the possibility of their wider implementation. The study analyzed the legal norms defining the status of the Accounting Chamber as an entity combating budget legislation violations; compared the economic effect and performance efficiency of the Accounting Chamber and the State Audit Service of Ukraine, considering the criterion of legal sanctions application; presented models and performance results of European Supreme Audit Institutions (SAIs) that utilize the INTOSAI-P 50 principles; identified the INTOSAI principles and standards currently used by the Accounting Chamber in its anti-violation activities; and assessed the potential for utilizing INTOSAI-P 50 principles.

The findings emphasize that the Accounting Chamber is the supreme audit institution in Ukraine, exercising its powers through financial control rather than jurisdictional measures. Representatives of this institution detect violations of budget legislation and inform other public authorities, yet they do not independently apply response measures (including state coercion) against offenders. Analytical data confirm that the recent growth in the analytical and advisory components of the Accounting Chamber's audit activities has not been accompanied by a proportional strengthening of enforcement mechanisms or an increase in the violation elimination rate compared to other financial control bodies that possess jurisdictional powers.

The effectiveness of combating budget legislation violations is determined not only by their detection but also by the presence of effective mechanisms for applying legal sanctions. INTOSAI Professional Pronouncements (IFPP) (primarily INTOSAI principles, specifically INTOSAI-P 50) contain provisions that allow SAIs to apply legal sanctions to offenders and engage in other jurisdictional activities. However, their application in Ukraine is currently possible only to the extent that it does not contradict the Constitution and laws of Ukraine. This situation necessitates prioritizing the implementation of INTOSAI principles into Ukrainian legislation by amending the Constitution of Ukraine (after the termination of the martial law legal regime), as well as laws and bylaws, to establish the relevant status and mechanisms for the jurisdictional activities of the Accounting Chamber.

Keywords: INTOSAI principles, Accounting Chamber, economic effect, control, supreme audit institutions, counteraction, offenses, violations of budget legislation, jurisdictional activity, sanctions

JEL Classification: K33, K42, H83