

ФІНАНСОВЕ ПРАВО

DOI: 10.33498/journ-2024-10-137



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.patsurkivskyy@chnu.edu.ua

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



УДК 347.73

СУБСТАНТИВНІ ЦІННІСНІ ВИКЛИКИ РАХУНКОВІЙ ПАЛАТІ

Анотація. Стаття присвячена аналізу субстантивних ціннісних викликів Рахунковій палаті, зумовлених природою публічних фінансових ресурсів та особливостями їхньої взаємодії з приватними публічними ресурсами та інтересами суб'єктів громадянського суспільства. Додатковими чинниками, що посилюють актуальність дослідження проблеми, є початок безпосереднього набуття Україною повноправного членства в Європейському Союзі та зумовлений цим необхідності по-новому переосмислити міру відповідності юридичної конструкції компетенції та повноважень Рахункової палати як конституційного (вищого) органу аудиту публічних фінансів в Україні європейським та міжнародним стандартам і цінностям, а також недостатнім ступенем наукової розробки проблеми у вітчизняних правознавстві та науці публічних фінансів.

Метою дослідження є з'ясування змісту та сокреного сенсу новітніх субстантивних ціннісних викликів Рахунковій палаті як конституційному органу аудиту у зв'язку з початком завершального етапу набуття Україною повноправного членства в ЄС.

В основу методології дослідження покладено антропосоціокультурний підхід, зокрема, такі його складові, як аксіологічний, генетичний та системний методи, а також загальнонаукові принципи історизму й об'єктивності.

Особливу увагу у статті приділено аналізу контрольної функції фінансів як однієї з їх найфундаментальніших властивостей та ролі Рахункової палати як конституційного органу аудиту публічних фінансів, з'ясуванню природи та змісту основних потоків публічних

© Петро Пацурківський, Руслана Гаврилюк, 2024

фінансових ресурсів та їх особливостей в умовах воєнного стану, а також розкриттю сенсу парадоксу “квантової суперпозиції” публічних фінансів як найменш з’ясованого у вітчизняному правознавстві та науці публічних фінансів феномену.

У результаті дослідження зазначеної проблеми автори сформулювали такі висновки: під субстантивними ціннісними викликами Рахунковій палаті у найзагальнішому їх тлумаченні слід розуміти публічні фінанси та їх властивості загалом. Особливим їх проявом виступають потоки публічних фінансових ресурсів: 1) фінансовий потік від приватних осіб до держави (головно у формі податків та інших обов’язкових платежів); 2) рух публічних фінансових ресурсів усередині публічного сектору суспільства; 3) потік публічних фінансових ресурсів від держави до приватних осіб; 4) рух фінансових ресурсів усередині приватного сектору, який має прямий вплив на стан публічних фінансів; 5) зовнішні кредитні запозичення інституцій публічного права та зовнішня безповоротна допомога їм. Вони у їх сукупності є породженням як первинної (незалежної від окремого індивіда), так і вторинної (рукотворної, залежної від кожної особи) суспільної природи, а тому перебувають під впливом усіх суб’єктів громадянського суспільства, головна держава.

Публічні фінанси завдяки властивій їм контрольній функції спроможні об’єктивно сприяти їх найефективнішому використанню згідно з їхньою основоположною функцією – бути публічним благом та задовольняти суспільні потреби. Водночас відповідно до їхньої властивості квантової суперпозиції публічні фінанси також спроможні задовольняти приватні або відомчі інтереси суб’єктів суспільних відносин. Звідси тільки Рахункова палата як конституційний орган фінансового контролю спроможна здійснювати ефективний аудит публічних фінансів згідно з їхнім істинним призначенням – бути загальним благом. Для забезпечення цієї історичної місії вона повинна бути наділена необхідними юрисдикційними повноваженнями.

Ключові слова: субстантивні ціннісні виклики; Рахункова палата; публічні фінанси; потоки фінансових ресурсів; контрольна функція публічних фінансів; “квантова суперпозиція” публічних фінансів; властивості публічних фінансів.

Натепер найфундаментальнішим, воістину екзистенційним викликом Україні є необхідність вистояти й перемогти в російсько-українській війні. Водночас лише цим життя українського суспільства не вичерпується. Україна продовжує своє повернення в лоно європейської цивілізації, з якою нерозривно пов’язана генетично та історично. Більше того, однією з найважливіших заповорок перемоги України у війні проти російського агресора та подальшого цивілізаційного поступу вітчизняного соціуму є всебічна систематична допомога Україні держав – членів ЄС, набуття нею повноправного членства в Європейському Союзі.

Зокрема, 23 січня 2022 р. Україні надано статус держави-кандидата на вступ до ЄС, а 14 грудня 2023 р. Європейська Рада ухвалила рішення про початок безпосередніх перемовин щодо вступу України в Європейський Союз. У зв’язку з цим перед нею загалом, перед усіма її інституціями, у тому числі постала реальна необхідність по-новому переосмислити міру власної відповідності європейським та міжнародним стандартам і цінностям. Новітні ціннісні виклики як субстантивного, так і компетенційного характеру постали і перед Рахунковою палатою, якій ще належить де-факто стати повноправним вищим органом аудиту (далі – БОА) публічних фінансів в Україні.

Метою дослідження є з’ясування змісту та сокровенного сенсу новітніх субстантивних ціннісних викликів Рахунковій палаті як конституційному

органу аудиту у зв'язку з початком завершального етапу набуття Україною повноправного членства в ЄС. Конкретні завдання дослідження полягають у вирішенні таких його питань: осмисленні контрольної функції публічних фінансів та їх “квантової суперпозиції” як буттєвих чинників, що зумовлюють потребу в наявності в державі ВОА; аналізі основних потоків фінансових ресурсів у їх державні фонди та із державних фондів; з'ясуванні ризиків, що супроводжують ці фінансові потоки і можливостей їх зменшення або запобігання їм.

В основу методології дослідження покладено антропосоціокультурний підхід, зокрема, такі його складові, як аксіологічний, генетичний та системний методи, а також загальнонаукові принципи історизму й об'єктивності.

1. *Контрольна функція публічних фінансів та їх “квантова суперпозиція” як буттєві чинники, що зумовлюють потребу в наявності в державі ВОА.* Аналіз доктрин публічних фінансів, з одного боку, та, з другого – фінансового права, які зазвичай у європейській і західній загалом пізнавальних традиціях не розрізняються між собою, переконує, що однією з найприкметніших рис цих доктрин є суголосна констатація ними факту одвічної дискусійності поглядів щодо природи публічних фінансів та їх властивостей. Особливо переконливо це продемонстрували ще у ХХ ст. класики французької доктрини публічних фінансів П. П. Леруа-Больє¹ та П. М. Годме², а також професори Принстонського університету США Дж. Б'юкенен³ та Х. Раузен⁴.

Прикметно, що, до прикладу, Х. Раузен дійшов такого висновку на основі вивчення понад 450 монографічних досліджень інших авторитетних вчених, предметом пізнання яких були публічні фінанси. Проте особливо цінним з точки зору нашого дослідження є акцентування Х. Раузенем уваги на тому, що переважна більшість аналітиків публічних фінансів убачають наявність у публічних фінансів такої основоположної субстантивної (матеріальної) властивості, як контрольна⁵.

Принагідно зазначимо, що наразі аналогічного підходу щодо наявності у публічних фінансів контрольної властивості дотримується й переважна більшість вітчизняних вчених, які здійснюють дослідження в цій царині знань. Так, ще наприкінці 90-х років ХХ ст. роль цієї функції як системного явища у забезпеченні життєдіяльності публічних фінансів аналізував один з авторів цієї статті⁶, а наразі ґрунтовне дослідження її здійснили Г. Андрущенко, А. Коваленко та Л. Савченко⁷. Тим не менше змушені констатувати,

¹ R A Musgrave, A T Peacock (ed), *Classics in the Theory of Public Finance* (Macmillan; St Martins Press 1967) 164.

² P-M Gaudemet, *Finances Publiques Politiques Financiere Budget et Tresor* (Editions Montchrestien 1974).

³ James M Buchanan and Richard A Musgrave (ed), *Public Finance and Public Choice: Two Contrasting Visions of the State* (The MIT Press 2000) 29–49.

⁴ H S Rosen, *Public Finance* (Irwin/McGraw-Hill 1995) XXX 623.

⁵ Musgrave, Peacock (n 1) 31.

⁶ П С Пацурківський, *Правові засади фінансової діяльності держави: проблеми методології* (ЧДУ 1997) 38, 39.

⁷ Г С Андрущенко, А А Коваленко, Л А Савченко, *Фінансово-контрольне право: навч. посіб* (2-ге вид, перероб і доповн) (Юрінком Інтер 2021) 8–39.

що до цього часу для переважної більшості вітчизняних дослідників *контрольна властивість (функція) як система* більш широкої системи публічних фінансів залишається головно terra incognita.

Аналіз прикладних правничих досліджень і таких же розробок публічних фінансів, концепцій загальнотеоретичної юриспруденції та теорій публічних фінансів вітчизняних вчених неспростовно доводить, що в них домінують елементаристські уявлення про інститути права та фінансів і радше як виняток трапляються намагання адекватно пояснити феномен системи як явища дійсності. Зазвичай поняття *система* і *сукупність* тлумачаться цими вченими як синоніми, що насправді не відповідає їх істинній природі та не дає змоги в силу цього адекватно вивчати насправді системні явища права та публічних фінансів. Наразі набуває ознак цілеспрямованої розробки у вітчизняній теоретичній юриспруденції та в теорії публічних фінансів тільки властивість мети контрольної функції публічних фінансів як системи. Вона полягає у наданні достовірної інформації про стан публічних фінансів як явища загалом та окремих його сегментів суб'єктам владних повноважень для прийняття ними розумних управлінських та політичних рішень у сфері їхньої компетенції, а також контролю за їхнім виконанням.

Принагідно зазначимо, що сучасна теорія систем відносить до ряду їхніх найфундаментальніших властивостей також: 1) живий (динамічний) характер систем (способом їхнього існування є безперервна змінюваність, розвиток); 2) відкритість систем (їхню атрибутивну залежність від навколишнього середовища, за іншою термінологією – від навколишнього світу); самореферентність систем (їхня здатність самовідтворюватися за умови некритичних впливів на них зовнішнього середовища) та ряд інших⁸.

Прикметно, що до базових властивостей систем теорія систем відносить також явище їхньої динамічної рівноваги. Під цією властивістю системи зазвичай розуміють її еволюційний розвиток (функціонування), коли мають місце лише незначні її флуктуації⁹. Проте загалом процесуальним системам, якими є право та публічні фінанси, це не властиво, особливо за умов наявності якісних змін у зовнішньому середовищі системи, до прикладу, появи такого чинника, як нинішня російсько-українська війна. Останнє явище переконливо демонструє, до прикладу, Закон України “Про Державний бюджет України на 2025 рік”. У ньому два основоположні пласти публічних фінансів уже досягли небезпечного рівня асиметрії: видатки Державного бюджету на 2025 р. дорівнюють 3,6 трильйона гривень, а його доходи – 2,05 трильйона гривень¹⁰. Такі зміни зазвичай постають екзистенційними викликами відповідним системам типу *зруйнуватися* або *переродитися* на нових парадигмальних засадах. До прикладу, аналогічний стан

⁸ Niklas Luhmann, *Soziale Systeme. Grundriss einer Allgemeinen Theorie* (Suhrkamp 1994) 42, 50.

⁹ Niklas Luhmann, *Einführung in die Systemtheorie* (Baecker, Dirk [Hrsg.] Carl-Auer-Systeme-Verl 2002) 43.

¹⁰ Про Державний бюджет України на 2025 рік: Закон України від 19 листопада 2024 р. № 4059-IX <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4059-20#Text>> (дата звернення 01.12.2024).

системи публічних фінансів держави відомий вчений-економіст Я. Корнаї описував свого часу за допомогою *концепції антирівноваги*¹¹.

В Україні контрольна функція публічних фінансів реалізується як у діяльності органів загальної компетенції – як одне із їхніх повноважень, тобто з певним “відомчим” ухилом, а також у діяльності органів спеціальної компетенції у зазначеній сфері, із уже явним “відомчим ухилом”. До інституцій першого типу належать: Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України, Міністерство фінансів України, Національний банк України, Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку, Пенсійний фонд України. Інституціями другого типу є: Державна аудиторська служба України, Державна служба фінансового моніторингу України, Державна податкова служба України, Державна митна служба України.

Кожна із зазначених інституцій у силу власних компетенцій та повноважень більшою чи меншою мірою адекватно репрезентує власний “відомчий” погляд на стан зазвичай секторальних публічних фінансів, їхні пріоритети й імперативи. Це важливо для управління відповідними фінансовими потоками, проте недостатньо для “схоплення” стану публічних фінансів як явища загалом та ефективного використання його як ключового інструменту загальнодержавної політики. А без останнього державницькі еліти залишаються приречені навіть не на роль кульгавої качки, а на роль героїв відомої української народної байки про лебедя, рака та щуку.

Протидіяти цьому спроможна лише Рахункова палата як єдиний конституційний, тобто вищий орган аудиту. Саме цим і зумовлена необхідність у такій інституції держави. У цьому переконує історичний досвід як України, так і більшості цивілізованих держав світу. Проте конституційному органу аудиту під силу реалізувати об’єктивно покладену на нього місію тільки за умови наділення його належними юрисдикційними повноваженнями у сфері контролю публічних фінансів як загальносуспільного надбання. Природа компетенції та повноважень Рахункової палати буде проаналізована нами в окремому дослідженні.

Ще більше в необхідності повноцінного загальнонаціонального ВОО в Україні переконує аналіз конституцій розвинутих держав Європи, передусім держав – членів ЄС. У цих конституціях набули втілення найфундаментальніші особливості регулювання відповідними державами субстантивних (матеріальних позавідомчих) потоків публічних і непублічних фінансових ресурсів, що існують об’єктивно, а не лише у зв’язку з певними рішеннями законодавця. На підставі цього критерію у західних, передусім європейських, доктринах публічних фінансів зазвичай виділяють такі фінансові потоки: 1) фінансовий потік від приватних осіб до держави (головно у формі податків та інших обов’язкових платежів); 2) рух публічних фінансових ресурсів усередині публічного сектору суспільства; 3) потік публічних фінан-

¹¹ Kornai Janos, *Anti-Equilibrium: On Economic Systems Theory and the Task of research* (North-Holland 1971).

сових ресурсів від держави до приватних осіб; 4) рух фінансових ресурсів у середині приватного сектору, який неможливо відгородити китайською стіною від сектору публічного – вони взаємодіють за принципом сполучених посудин. Усі ці потоки публічних фінансових ресурсів, на відміну від доходів і видатків бюджету держави, про що йшлося вище, не є такими очевидними. Навпаки, вони спонтанні, а межі їхні рухливі, тому істинні параметри цих потоків можуть бути з'ясовані лише експертним шляхом ВОА за допомогою спеціальних методів і методик.

Україна також належить до країн з ринковою економікою, а тому все зазначене властиве і їй. Жоден із чотирьох названих нами об'єктивних потоків фінансових ресурсів не спроможна сповна охопити своїм контролем жодна із зазначених нами інституцій більш чи менш “відомчого” характеру. Це може бути під силу тільки ВОА, але за умови врахування ними іманентних імперативів зазначених субстантивних потоків фінансових ресурсів.

За тривалу людську історію чи не найбільш конституціоналізовано, що правда, у різних державах з неоднаковою мірою повноти, перший фінансовий потік – від приватних осіб до держави. Тут йдеться передусім про визначення компетенції парламенту та органів місцевого самоврядування, розмежування повноважень між державою та автономними утвореннями у цій сфері, про обов'язки фізичних та юридичних осіб сплачувати справедливі податки і збори. Квінтесенція конституційного регулювання цього потоку публічних фінансових ресурсів полягає, з одного боку, в забезпеченні фінансової спроможності держави, з другого – у запобіганні “втечам” платників податків у інші юрисдикції. Ці субстантивні ціннісні виклики не нові для цивілізованих європейських держав та їх ВОА, чого ще не можна сказати про Україну та Рахункову палату.

Найбільшим фундаментальним викликом у парадигмальних межах першого потоку публічних фінансових ресурсів для держав та їх ВОА була й залишається перманентна проблема недостатньої ефективності усіх відомих систем оподаткування, що мали місце в людській історії. Найбільш концентровано вона проявляється назовні у частковому чи повному ухиленні платників податків від їхньої сплати, що зумовлює такі ж перманентні реформування податкових систем держав. У доктринах публічних фінансів і фінансового права причини зазначеного явища пояснюються головню недоліками форм і методів, технік і технологій оподаткування, видами юридичних конструкцій податків та побудови податкових систем загалом.

Усе це значною мірою насправді має місце, проте не воно визначає сутність явища. За глибокого проникнення в проблему неефективності оподаткування відкриваються інші, насправді основоположні причини цього феномену, а саме, що вирішальною мірою він зумовлений парадоксальними іманентними властивостями публічних фінансів як публічного блага: невиключністю (неподільністю) та неконкурентністю цього блага у його

споживанні (ці властивості публічних благ відомі ще з XIX ст., а сучасне їх тлумачення належить Р. Масгрейву¹²), а також “квантовою суперпозицією” публічних фінансів, сенс якої однією з перших у науці фінансового права розкрила в постановочній статті співавторка цього дослідження¹³.

Парадокс властивостей неподільності та неконкурентності публічних благ полягає в тому, що вони апріорі, на відміну від звичайних ринкових товарів, однаковою мірою доступні як тим споживачам, що оплатили їх сповна або хоча б частково, так і тим, які не взяли жодної участі у їх солідарному фінансуванні. У сучасних вітчизняних реаліях особливо яскравим і переконливим прикладом цього явища, яке у західних доктринах публічних фінансів одержало назву *проблеми безквиткового пасажира*, є благо безпеки від зовнішнього агресора. Такий стан речей безумовно демотивує платників податків оплачувати зазначене благо належною мірою. Адже жоден із них об’єктивно не може бути виключеним зі споживачів національної безпеки, оскільки чинник суб’єктивної вартості відповідного блага його споживачеві дає про себе знати тільки на індивідуальному рівні. Але це аж ніяк не означає, що платники податків – безквиткові пасажири жодним чином не впливають на міру гарантування державою блага національної безпеки. З’ясування цієї міри і є одним із завдань ВОА держави.

“Квантова суперпозиція” публічних фінансів висвітлює інший їхній парадокс, який також пов’язаний із невиконанням частиною платників податків власних податкових зобов’язань. Цей парадокс зумовлений, як переконує суспільний досвід, потенційною наявністю в публічних фінансах взаємовиключних властивостей задовольняти як публічні, так і приватні потреби, проте не одночасно, а залежно від випадкового збігу обставин. Його можливо виявити та пояснити виключно зі світоглядного та методологічного підходів антропосоціокультурного розуміння природи податкового права. Це розуміння, зокрема, постулює, що первісним носієм як приватного, так і публічного інтересу в оподаткуванні є платник податків. Згідно з оцінкою Макса Вебера, зазначена концентрація та диференціація суспільних інтересів у окремих індивідах та їхніх співтовариствах уже сама по собі є тим природним началом, що веде до появи певного суспільного порядку та утворює його нормативну структуру¹⁴, в нашому випадку – правила перетікання фінансових ресурсів від фізичних та юридичних осіб до держави.

Як демонструє спеціальне дослідження Р. Гаврилюк цих правил і феномену “квантової суперпозиції” публічних фінансів загалом, їх ключовою родзинкою в парадигмальних межах першого потоку публічних фінансо-

¹² R A Musgrave, “Public goods” in Paul Samuelson and Modern Economic Theory, in *Modern Economic Theory* (E C Brown, R M Solow (eds)) (McGraw Hill 1983).

¹³ Р О Гаврилюк, “Квантова суперпозиція” публічних фінансів і ефективність правового регулювання оподаткування: проблеми теорії [2007] 427 Науковий вісник Чернівецького університету: збірник наукових праць 77–83.

¹⁴ M Weber, *Rechtssoziologie* (Aus dem Manuskript hrsg N eingel Von Winkelmann J. Neuwied) (Luchterhand 1960) 196.

вих ресурсів є проголошення державою *де-юре* публічною власністю ще до її фактичного надходження до бюджету і навіть до моменту її появи в платника податку тієї частини створюваних ним фінансових ресурсів, яку він повинен сплатити державі як його податкове зобов'язання. Проте, як резюмує авторка, 'до певного моменту часу для соціуму в цілому залишається таємницею, сплатив платник податків конкретний податковий внесок чи не сплатив, а залишив його собі – й ця частина фінансів фактично також задовольняє його приватні інтереси'¹⁵.

Якщо податок платником податків сплачений, розмірковує авторка, то та частина його фінансових ресурсів, яка надійшла в державний або місцевий бюджет як обов'язковий платіж, по суті, стає суспільним надбанням, втрачаючи при цьому властивість задовольняти особисті потреби її платника. Інакше, на її думку, ця частина фінансових ресурсів платника податків потенційно продовжує бути наділеною обома властивостями одночасно, а реально спрямовується на задоволення його приватних потреб. Завдяки таким метаморфозам зазначеної нами частини фінансових ресурсів платника податків постає парадоксальне явище, як довела Р. Гаврилюк, 'субстанційно аналогічне тому явищу, яке у квантовій фізиці отримало найменування квантової суперпозиції'¹⁶.

Отже, квантова суперпозиція публічних фінансів полягає в тому, що їх частина, створена платником податків для виконання власного податкового зобов'язання перед державою або місцевим самоврядуванням і тому завчасно *де-юре* проголошена нею публічними фінансами, залежно головно від платника податку, а також з інших імовірних причин може *де-факто* не набуті якостей публічних фінансів і продовжить задовольняти приватні потреби платника податку. Вітчизняний досвід переконує, що останнє явище доволі поширене й справляє істотний вплив на зменшення обсягів першого потоку публічних фінансових ресурсів. Саме тому український конституцієдавець і визначив однією із ключових конституційних функцій Рахункової палати здійснення нею контролю від імені Верховної Ради України за надходженням коштів до її державного бюджету¹⁷. Наразі це чи не найвідповідальніше та найважче завдання Рахункової палати.

Другий потік публічних фінансових ресурсів є своєрідним продовженням першого потоку за критерієм його мети, проте функціонує він уже на інших парадигмальних засадах. Аналіз Конституції України, особливо конституцій розвинутих держав Європи та світу, переконує, що за критерієм суб'єктного складу цей потік охоплює тільки інститути публічного права: державу, її структурні одиниці, корпорації публічного права та територіаль-

¹⁵ Р. Гаврилюк, "Квантова суперпозиція" публічних фінансів і ефективність правового регулювання оподаткування: проблеми теорії [2009] 6 Право України 156.

¹⁶ Там само.

¹⁷ 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 01.12.2024).

ні громади місцевого самоврядування. Змістовно цей потік являє собою дистрибуцію публічних фінансових ресурсів, створених першим їх потоком. Така дистрибуція здійснюється зазвичай за критерієм запитів публічних суб'єктів на фінансові ресурси з метою виконання ними їх повноважень та компетенції.

Конституційно-правовою основою функціонування цього потоку публічних фінансових ресурсів і його природних розгалужень є: відповідні конституційні норми-принципи використання цих ресурсів і норми, якими врегульовано прийняття державного бюджету та його виконання, бюджетний процес у широкому розумінні цього терміна; норми, якими визначаються компетенція та повноваження державних інституцій у сфері публічних фінансів; норми щодо компетенції та повноважень спеціалізованих органів фінансового контролю (аудиту) та ряд інших. Принагідно зазначимо, що складовою цього потоку є заробітна плата державних службовців. Тут проявляється безпосередня взаємодія публічного та приватного інтересу, внаслідок чого має місце систематичне порушення відповідними суб'єктами правового режиму публічних фінансів. Не випадково конституцієдавець України другим фундаментальним завданням та функцією Рахункової палати водночас визначив контроль нею від імені Верховної Ради України виконання державного бюджету¹⁸.

Ще одним фундаментальним викликом з боку публічних фінансів Рахунковій палаті в парадигмальних межах другого потоку цих ресурсів став у останні десятиліття інтенсивний розвиток державно-приватного партнерства як форми поєднання можливостей публічного й приватного секторів у найрізноманітніших сферах суспільного буття. У межах такого партнерства відбувається як державне, так і приватне фінансування найрізноманітніших їх спільних проєктів. Як переконує великий вітчизняний і зарубіжний досвід, поряд з принциповими перевагами державно-приватного партнерства його неминуче супроводжують і негативні явища, зокрема, з'являються інституційні передумови для своєїрідної протиправної приватизації публічних фінансових ресурсів, використання їх головно у приватних інтересах. Не випадково друга конституційна функція Рахункової палати поширюється й на аудит відносин державно-приватного партнерства.

Третій потік публічних фінансових ресурсів спрямований від держави до осіб приватного права. Провідною правовою формою цього потоку є державні субсидії на підтримку та розвиток соціально-економічних програм у сфері підтримки вразливих верств населення, підприємництва, кредитування житлового будівництва тощо. Ці субсидії надаються як на поворотних, так і безповоротних засадах, а їхньою метою зазвичай є здійснення певної державної політики. Конституційне регулювання цього потоку відзначається фрагментарністю та суперечливістю, що потенційно несе в собі додаткові

¹⁸ Конституція України від 28 червня 1996 р. (н 17).

ризика для протиправної “приватизації” публічних фінансових ресурсів або щонайменше неефективного їх використання. У парадигмальних межах цього потоку публічних фінансових ресурсів мають місце перманентні системні ризики міжгалузевого характеру. Саме тому ефективний аудит у цій сфері спроможна забезпечити лише Рахункова палата у межах реалізації своєї другої базової функції.

Потужний і постійно діючий потік фінансових ресурсів, що перебуває у сфері дії конституційно-правового регулювання, являють собою приватні фінанси. Конституція України, а також Цивільний кодекс України¹⁹ гарантують непорушність права приватної власності. Кожен суб’єкт має право володіти, користуватися і розпоряджатися, відповідно до ст. 41 Конституції України, своєю власністю, результатами своєї інтелектуальної та творчої діяльності. Водночас приватна власність являє собою не окремих, ізолюваний від усіх інших суспільних явищ, острів, а є однією зі сполучених посудин із публічною власністю, передусім з публічними фінансовими ресурсами. Приватні фінансові ресурси та публічні фінансові ресурси приречені на взаємозв’язок та взаємовплив. Тому вітчизняний конституцієдавець сформулював для обидвох цих форм власності парадигмальну матрицю ‘власність зобов’язує. Власність не повинна використовуватися на шкоду людині й суспільству’²⁰. Але, незважаючи на наявність зазначеної парадигми, згідно з оцінками експертів, з України протиправно виведено за роки її незалежності не менше 100 млрд доларів США приватних фінансових ресурсів, що лише у формі несплати з них податків та інших обов’язкових платежів завдало Україні прямих втрат на декілька десятків мільярдів доларів США. Однорідних із зазначеними явищ є багато. І тільки незалежний і професійний аудит Рахунковою палатою потоку приватних фінансових ресурсів спроможний з’ясувати реальні причини, що лежать в основі зазначених протиправних явищ та виробити рекомендації передусім вітчизняному законодавцю щодо їх подолання.

До певної міри унікальним за мірою потенційних ризиків для України є потік зовнішніх публічних запозичень фінансових ресурсів державою, а також гарантованих державою запозичень цих ресурсів критично важливими для національної безпеки та життєдіяльності суспільства суб’єктами господарювання. Згідно з Бюджетним кодексом України перші з них у їх непогашеній частині являють собою прямий державний борг, а другі – гарантований державою борг України²¹. Ці дві складові сукупного державного боргу України надзвичайно збільшилися і продовжують динамічно зростати в умовах повномасштабної війни Росії проти України. Надзвичайні обстави-

¹⁹ Цивільний кодекс України: Закон України від 16 січня 2003 р. № 435-IV <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text>> (дата звернення 01.12.2024).

²⁰ Конституція України (н 17).

²¹ Бюджетний кодекс України: Закон України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>> (дата звернення 01.12.2024).

ни надання партнерами кредитних запозичень Україні можуть відображатися у статистичній інформації про них певними незбіжностями індикативних показників, але у розумних межах похибок обчислень, або незначних механічних помилок згідно зі стандартами статистики.

Але звернімося до очевидних фактів. Так, голова Комітету Верховної Ради України з питань фінансів, податків та бюджету зазначив на сторінках “Економічної правди” за 18 січня 2024 р., що станом на 31 березня 2024 р. державний борг України у валютному еквіваленті становив 151 млрд дол. США. Він зріс від початку повномасштабної війни на 58 млрд дол. США і продовжував динамічно збільшуватися, прямуючи, за оцінками МВФ, до 94 відсотків ВВП України на кінець 2024 р.²²

За даними Міністерства фінансів України станом на 31 жовтня 2024 р., суто зовнішній державний борг України становив 105,9039 млрд дол. США, гарантований зовнішній державний борг – 5,1571 млрд дол. США, а сукупний зовнішній борг України – 111,0611 млрд дол. США²³.

Різницю у майже 50 млрд дол. США між першим і другим підрахунками державного боргу України, навіть якщо допустити, що в першому випадку йшлося і про можливих внутрішніх кредиторів держави, без додаткових пояснень сприймати важко, особливо з урахуванням частих претензій кредиторів України щодо нераціонального використання нею запозичень. Тому, на нашу думку, безальтернативним є висновок, що і цей потік публічних фінансових ресурсів потребує постійного моніторингу з боку Рахункової палати. Цей фінансовий потік особливо вразливий для паразитування на ньому недобросовісних державних чиновників та інших дотичних до цих коштів ділків, більше того, мають місце суцільні випадки відверто протиправного поводження в Україні з цими коштами, оскільки ними опікуються наразі, образно кажучи, сім нянь, у яких завжди підопічна особа втрачає через їх недогляд око або ще якусь частину власного тіла. Окрім того, має місце різкий контраст правових режимів цих коштів – тих, які вони мали в донорів, та тих, у якому вони опиняються в реципієнта, тобто в Україні. Це в геометричній прогресії примножує ризики погіршення (до розривів включно) атрибутивно необхідних Україні в умовах воєнного стану зв'язків зі своїми зарубіжними партнерами.

Цей гордіїв вузол Рахункова палата самотійно, без найтіснішої взаємодії з іншими партнерами в соціумі, не розв'яже, як і не розв'яже його і будь-який інший суб'єкт у суспільстві без Рахункової палати. Але вони для цього повинні бути наділені конституцієдавцем належними правовими інструментами. Йдеться про те, що конституційні засади функціонування зазначених потоків публічних фінансових ресурсів і засади їхньої взаємодії

²² Данило Гетманцев, “Що буде із держборгом України?” (Економічна правда 18 червня 2024) <<https://epravda.com.ua/columns/2024/06/18/715386>> (дата звернення 01.12.2024).

²³ Зовнішній державний борг України <<https://index.minfin.com.ua/ua/finance/debtgov/foreign>> (дата звернення 01.12.2024).

з приватними фінансовими ресурсами об'єктивно вимагають їх визнання та легітимації як несучого каркасу у формі виокремленого розділу “Публічні фінанси” в Конституції України. Потреба в цьому вже давно назріла, оскільки між публічними і приватними фінансами та мірою свободи особи в суспільстві, його демократичності існує прямий, безпосередній зв'язок. Це матиме своїм неминучим наслідком посилення як повноважень і компетенцій інституцій держави, так і прав і можливостей громадянського суспільства і кожного його члена оскаржити рішення держави у зазначеній сфері в незалежному суді.

Поряд із потоками фінансових ресурсів, про які йшлося вище, існує й чимало інших пластів суспільних відносин, нерозривно пов'язаних з фінансами, що об'єктивно потребують охоплення їх компетенцією та повноваженнями Рахункової палати. Державницькі та політичні еліти України по-своєму це бачать і розуміють. Вони натеper зреагували на усі зазначені виклики, як зі своєї волі, так і під потужним тиском міжнародних партнерів, ухваленням у жовтні 2024 р. чергової редакції Закону України “Про Рахункову палату”²⁴.

Висновки. Під субстантивними ціннісними викликами Рахунковій палаті у найзагальнішому їх тлумаченні слід розуміти публічні фінанси та їх властивості загалом. Особливим їх проявом виступають потоки публічних фінансових ресурсів: 1) фінансовий потік від приватних осіб до держави (головно у формі податків та інших обов'язкових платежів); 2) рух публічних фінансових ресурсів всередині публічного сектору суспільства; 3) потік публічних фінансових ресурсів від держави до приватних осіб; 4) рух фінансових ресурсів усередині приватного сектору, який має прямий вплив на стан публічних фінансів; 5) зовнішні кредитні запозичення інституцій публічного права та зовнішня безповоротна допомога їм. Вони у їх сукупності є породженням як первинної (незалежної від окремого індивіда), так і вторинної (рукотворної, залежної від кожної особи) суспільної природи, а тому перебувають під впливом усіх суб'єктів громадянського суспільства, головно держави.

Публічні фінанси завдяки властивій їм контрольній функції спроможні об'єктивно сприяти найефективнішому використанню згідно з їх основоположною функцією – бути публічним благом і задовольняти суспільні потреби. Водночас відповідно до їх властивості квантової суперпозиції публічні фінанси також спроможні задовольняти приватні або відомчі інтереси суб'єктів суспільних відносин. Звідси тільки Рахункова палата як конституційний орган фінансового контролю спроможна здійснювати ефективний аудит публічних фінансів згідно з їх істинним призначенням – бути

²⁴ Про внесення змін до Закону України “Про Рахункову палату” та деяких інших законодавчих актів України: Закон України від 30 жовтня 2024 р. № 4042-ІХ <<https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/CardByRn?regNum=10044-%D0%B4&conv=9>> (дата звернення 01.12.2024).

загальним благом. Для забезпечення цієї історичної місії вона повинна бути наділена необхідними юрисдикційними повноваженнями.

REFERENCES

Bibliography

Authored books

1. Gaudemet P-M, *Finances Publiques Politiques Financiere Budget et Tresor* (Editions Montchrestien 1974).
2. Kornai J, *Anti-Equilibrium: On Economic Systems Theory and the Task of research* (North-Holland 1971).
3. Luhmann N, *Einführung in die Systemtheorie*. (Baecker, Dirk [Hrsg.] Carl-Auer-Systeme-Verl 2002).
4. Luhmann N, *Soziale Systeme. Grundriss einer Allgemeinen Theorie* (Suhrkamp 1994).
5. Rosen H S, *Public Finance*. (Irwin/McGraw-Hill 1995).
6. Weber M, *Rechtssoziologie Aus dem Manuskript hrsg. N. eingel. Von Winkelmann J*. Neuwied (Luchterhand 1960).
7. Andrushchenko H S, Kovalenko A A, Savchenko L A, *Finansovo-kontrolne pravo: navch. posib* (2-he vyd, pererob i dopovn) (Iurinkom Inter 2021).
8. Patsurkivskiy P S, *Pravovi zasady finansovoi diialnosti derzhavy: problemy metodolohii* (ChDU 1997).

Edited books

9. Buchanan J M, Musgrave R A, *Public finance and public choice: Two contrasting visions of the state* (MIT Press 1999).
10. Musgrave R A, "Public goods" in Paul Samuelson and Modern Economic Theory' in *Modern Economic Theory* (E C Brown, R M Solow (eds), McGraw Hill 1983).
11. Musgrave R A, Peacock A T (ed), *Classics in the Theory of Public Finance* (Macmillan; St Martins Press 1967).

Journal articles

12. Havryliuk R, "Kvantova superpozytsiia" publichnykh finansiv i efektyvnist pravovoho rehuliuвання opodatkuvannia: problemy teorii' [2007] 427 Naukovyi visnyk Chernivetskoho universytetu: zbirnyk naukovykh prats 77–83.
13. Havryliuk R, "Kvantova superpozytsiia" publichnykh finansiv i efektyvnist pravovoho rehuliuвання opodatkuvannia: problemy teorii' [2009] 6 Pravo Ukrainy 154–160.

Newspaper articles

14. Hetmantsev D, 'Shcho bude iz derzhborhom Ukrainy?' (Ekonomichna pravda 18 chervnia 2024) <<https://pravda.com.ua/columns/2024/06/18/715386>> (accessed 01.12.2024).

Petro Patsurkivskyi
Ruslana Havrylyuk

SUBSTANTIVE VALUE CHALLENGES TO THE ACCOUNTING CHAMBER

ABSTRACT. The article is devoted to the analysis of substantial value challenges to the Accounting Chamber caused by the nature of public financial resources and peculiarities of their interaction with private public resources and interests of civil society actors. Additional factors that increase the relevance of the study of the problem are the beginning of Ukraine's immediate acquisition of full

membership in the European Union and the resulting need to rethink the extent to which the legal structure of the competence and powers of the Accounting Chamber as the constitutional (supreme) body of public finance audit in Ukraine complies with European and international standards and values, as well as the insufficient degree of scientific development of the problem in domestic law and public finance science.

The purpose of the study is to clarify the content and the true meaning of the newest substantive value challenges to the Accounting Chamber as a constitutional audit body in connection with the beginning of the final stage of Ukraine's full membership in the EU.

The research methodology is based on the anthroposociocultural approach, in particular, its components such as axiological, genetic and systemic methods, as well as general scientific principles of historicism and objectivity.

Particular attention is paid to the analysis of the control function of finance as one of its most fundamental properties and the role of the Accounting Chamber as a constitutional body for auditing public finances, to the analysis of the nature and content of the main flows of public financial resources and their peculiarities under martial law, and to the disclosure of the meaning of the paradox of 'quantum superposition' of public finances as the least understood phenomenon in the national jurisprudence and public finance science.

As a result of the study of the above-mentioned problem, the authors formulated the following conclusions: the substantive value challenges to the Accounting Chamber in their most general interpretation should be understood as public finances and their properties in general. Their particular manifestation is the flow of public financial resources: 1) the financial flow from individuals to the state (mainly in the form of taxes and other mandatory payments); 2) the movement of public financial resources within the public sector of society; 3) the flow of public financial resources from the state to individuals; 4) the movement of financial resources within the private sector, which has a direct impact on the state of public finances; 5) external credit borrowings of public law institutions and external non-repayable assistance to them. Taken together, they are the product of both primary (independent of an individual) and secondary (man-made, dependent on each individual) social nature, and therefore are influenced by all actors of civil society, mainly the state.

Public finance, due to its inherent control function, is able to objectively promote the most efficient use of public funds in accordance with their fundamental function - to be a public good and meet public needs. At the same time, in accordance with their quantum superposition property, public finances are also able to satisfy private or departmental interests of the subjects of public relations. Hence, only the Accounting Chamber as a constitutional body of financial control is able to carry out an effective audit of public finances in accordance with their true purpose - to be a common good. To ensure this historic mission, it should be endowed with the necessary jurisdictional powers.

KEYWORDS: substantive value challenges; Accounting Chamber; public finance; financial resource flows; control function of public finance; 'quantum superposition' of public finance; properties of public finance.