

doi: <https://doi.org/10.33763/finukr2021.05.007>

УДК 336.148

В. І. Невідомий

доктор юридичних наук, заслужений юрист України, член Рахункової палати України,
Київ, Україна, nevidomvbasil@gmail.com

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-4455-864X>

К. В. Канонішена-Коваленко

кандидат економічних наук, радник члена Рахункової палати України,
Київ, Україна, kovalenko_kateryna@ukr.net

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-4564-6345>

ПРАКТИКА ЗАСТОСУВАННЯ КЛЮЧОВИХ ПОКАЗНИКІВ ЕФЕКТИВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ВИЩИХ ОРГАНІВ АУДИТУ КРАЇН ЄВРОПИ, США ТА РАХУНКОВОЇ ПАЛАТИ УКРАЇНИ

Анотація. Досліджено міжнародний досвід застосування показників ефективності діяльності вищих органів аудиту країн Європи та США у їхніх щорічних звітах. Визначено 267 показників, які проаналізовано та згруповано за сферами діяльності. Найбільше кількісними показниками охарактеризовано взаємодію із суспільством і гласність роботи, управління персоналом та аудиторську діяльність, найменше – взаємодію з об'єктами аудиту й іншу діяльність органу, крім аудиторської. Серед досліджених країн найменше кількісних показників оприлюднено у звітах вищих органів аудиту Естонії, Словаччини й Хорватії (до 20), найбільше – у звітах відповідних органів Великобританії, Чехії та Польщі (65–80). Рахункова палата України у 2020 р. посіла друге місце в цьому порівняльному аналізі, оприлюднивши 75 показників. За вісім проаналізованих років ця кількість істотно зросла, проте відсутні показники за окремими сферами роботи. На основі проведеного аналізу міжнародної практики та досвіду Рахункової палати запропоновано систему показників, які доцільно використовувати для характеристики її роботи. Усього запропоновано 55 груп показників, котрі охоплюють усі сфери діяльності органу, а також відповідають найкращій міжнародній практиці й підходам рамок вимірювання ефективності вищих органів аудиту (SAI PMF), що використовуються у стратегічному плануванні Рахункової палати.

Ключові слова: Рахункова палата України, вищий орган аудиту, ключові показники ефективності, рамки вимірювання ефективності вищих органів аудиту (SAI PMF).

Рис. 4. Табл. 31. Літ. 20.

Vasyl Nevidomyi

Dr. Sc. (Juridical), Honored Lawyer of Ukraine, The Accounting Chamber of Ukraine,
Kyiv, Ukraine, nevidomvbasil@gmail.com

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-4455-864X>

Kateryna Kanonishena-Kovalenko

Ph. D. (Economics), The Accounting Chamber of Ukraine, Kyiv, Ukraine, kovalenko_kateryna@ukr.net

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-4564-6345>

PRACTICE OF THE KEY PERFORMANCE INDICATORS APPLICATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS OF EUROPEAN COUNTRIES, THE USA AND THE ACCOUNTING CHAMBER OF UKRAINE

Abstract. The international experience of performance indicators application by supreme audit institutions of European countries and the USA in their annual reports is investigated. In total, 267 indicators were identified, analyzed and grouped by areas of

© Невідомий В. І., Канонішена-Коваленко К. В., 2021

activity, in particular, audit activity (audit, conclusions and reports), recommendations, other activities, consequences and effects of work, relations with main stakeholders (with parliament, audit objects, other bodies, society, international community), human resources (personnel, training and certification), management and financial support. The areas of interaction with society and publicity of work, personnel management and audit activity are the most characterized by quantitative indicators areas, least of all interaction with audit objects and other activities of the body, except audit. Among the studied countries, fewer quantitative indicators were published in the reports of the Supreme Audit Institutions of Estonia, Slovakia and Croatia (less than 20 indicators), most of the aspects of activity were quantitatively assessed in the reports of the Supreme Audit Institutions of the UK, Czech Republic and Poland (65 – 80 indicators). The Accounting Chamber in 2020 in terms of the number of indicators in this comparative analysis ranked second (published 75 indicators). Over the eight years analyzed, this number increased significantly, but there is still no indicators for some areas of work, such as international activities and interaction with audited entities. It was also determined that the selection of indicators presented in the reports of the Accounting Chamber lacks consistency, the practice of disclosing some important performance indicators has ceased. Based on the analysis of international practice and the experience of the Accounting Chamber, a system of indicators advisable to characterize its work is proposed. Proposed 55 groups of indicators characterize all areas of activity and correspond to the best international practice and approaches of the supreme audit institutions performance measuring framework (SAI PMF), which is used in the strategic planning of the Accounting Chamber.

Keywords: Accounting Chamber of Ukraine, supreme audit institution, key performance indicators, supreme audit institutions performance measuring framework (SAI PMF).

JEL classification: H83.

В. И. Невидомый

доктор юридических наук, заслуженный юрист Украины, член Счетной палаты Украины, Киев, Украина

Е. В. Канонишена-Коваленко

кандидат экономических наук, советник члена Счетной палаты Украины, Киев, Украина

ПРАКТИКА ПРИМЕНЕНИЯ КЛЮЧЕВЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ЭФФЕКТИВНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ВЫСШИХ ОРГАНОВ АУДИТА СТРАН ЕВРОПЫ, США И СЧЕТНОЙ ПАЛАТЫ УКРАИНЫ

Аннотация. Исследован международный опыт применения показателей эффективности деятельности высших органов аудита стран Европы и США в их ежегодных отчетах. Определено 267 показателей, которые проанализированы и сгруппированы по сферам деятельности. Больше всего количественными показателями охарактеризованы взаимодействие с обществом и гласность работы, управление персоналом и аудиторская деятельность, меньше всего – взаимодействие с объектами аудита и другую деятельность органа, кроме аудиторской. Среди исследованных стран менее всего количественных показателей обнародованы в отчетах высших органов аудита Эстонии, Словакии и Хорватии (до 20), более всего – в отчетах соответствующих органов Великобритании, Чехии и Польши (65–80). Счетная палата Украины в 2020 г. заняла второе место в этом сравнительном анализе, обнародовав 75 показателей. За восемь проанализированных лет это количество существенно увеличилось, однако отсутствуют показатели по некоторым сферам работы. На основе проведенного анализа международной практики и опыта Счетной палаты предложена система показателей, которые целесообразно использовать для характеристики ее работы. Всего предложено 55 групп показателей, которые

охватывають все сфери діяльності органа, а также соответствуют лучшей международной практике и подходам рамок измерения эффективности высших органов аудита (SAI PMF), используемых в стратегическом планировании Счетной палаты.

Ключевые слова: Счетная палата Украины, высший орган аудита, ключевые показатели эффективности, рамки измерения эффективности высших органов аудита (SAI PMF).

Ефективність вищих органів аудиту (ВОА) та підходи до її вимірювання залишаються предметом обговорення світової спільноти тривалий час, розроблено різні методики для її оцінки, тому показники, які використовують ці органи, різняться. У методиці SAI PMF, котра застосовується ВОА багатьох країн світу, враховано чимало аспектів діяльності і статусу таких органів, проте вона більше підходить для їх оцінки в середньо- й довгостроковій перспективі. Для щорічного та оперативного контролю за ефективністю ВОА необхідно окреслити сукупність індикаторів, що будуть зручними для обчислення, не потребуватимуть додаткової експертної думки для їх визначення та всебічно характеризуватимуть діяльність цих органів. Такими індикаторами є показники, за допомогою котрих ВОА характеризують власну діяльність, наприклад у річних звітах. Окрему групу формують показники, які відображають результати співпраці з основними стейкхолдерами. Узагальнення світової практики з урахуванням усіх факторів, що можуть впливати на діяльність ВОА, дає змогу напрацювати систему показників для визначення ефективності та результативності Рахункової палати України. Вони можуть використовуватися для поточної оцінки діяльності цього органу, звітування перед суспільством, ретроспективного аналізу ефективності, оцінки прогресу у стратегічному розвитку, порівняння з іншими ВОА, виявлення слабких сторін і планування подальших змін.

З огляду на широке розуміння ефективності як здатності виконувати завдання з найкращим результатом та здійснювати бажаний вплив за використання найменшого обсягу ресурсів, ефективність вищого органу аудиту теж варто розглядати виходячи з мети його діяльності й завдань. На зустрічі Регіональної координаційної платформи INTOSAI у 2019 р. обговорювалися питання підвищення ефективності та збільшення потенціалу ВОА. Виконавчий директор PASAI Т. Тіуеті порушив питання про те, що насправді мається на увазі під ефективністю ВОА [1, с. 24].

Ефективність і результативність ВОА охоплюють багато аспектів діяльності таких органів, і їх розуміння теж дещо змінюється й розширюється в процесі трансформації ролі ВОА в сучасному світі. Наприклад, за словами зарубіжних дослідників, “ефективність аудиту перебуває в прямій залежності від його відповідності реальним очікуванням, потребам і пріоритетам всіх зацікавлених сторін, так чи інакше пов’язаних із державним управлінням” [2, с. 51]; “для ефективної діяльності вищого органу фінансового контролю ключовим чинником є результативна співпраця з іншими суб’єктами системи управління публічними фінансами” [3, с. 38]; “головним фактором ефективності ВОА є його незалежність” [4, с. 86] тощо. Існує також думка, що

при визначенні ефективності більшу увагу слід приділяти якості, а не кількості, це сприятиме точнішому вимірюванню та прийняттю обґрунтованих рішень [1, с. 24].

Тому постає об'єктивна потреба у встановленні чітких цільових орієнтирів для розвитку ВОА та індикаторів, які дають змогу визначати й порівнювати результати діяльності таких органів, що, у свою чергу, зумовлює розроблення різних моделей і систем показників їх ефективності та результативності. У фахових виданнях представлені окремі дослідження показників ефективності діяльності ВОА, проте актуальним залишається проведення аналізу великої вибірки країн і документів цих органів та розроблення на її основі комплексної системи показників ефективності діяльності Рахункової палати.

Мета статті – визначити сукупність ключових показників результатів роботи ВОА на підставі аналізу світової практики, котрі можуть використовуватися для поточного оцінювання реального внеску Рахункової палати в удосконалення управління публічними фінансами, звітування перед суспільством, ретроспективного аналізу ефективності, визначення прогресу й розвитку інституції, порівняння з іншими ВОА, виявлення слабких сторін та планування подальших змін.

Вибір країн. Для дослідження було обрано країни, котрі входять до складу EUROSAI з огляду на євроінтеграційний вектор державної політики України, а також США як розвинуту країну з ефективним вищим органом аудиту, що також є стратегічним партнером. Серед держав Європи доволі поширеною є судова модель організації ВОА, зокрема в Андоррі, Австрії, Бельгії, Франції, Греції, Італії, Люксембурзі, Молдові, Румунії, Словенії, Іспанії, Нідерландах, Туреччині. За цією моделлю ВОА функціонують як суди рахунків, отже, мають відповідні повноваження, а для оцінки їх діяльності й ефективності застосовуються специфічні показники. Тому ці країни не ввійшли до нашої вибірки, тільки країни з колегіальною або парламентською моделями ВОА. Серед країн, не охоплених аналізом, і ті, щодо показників ефективності котрих відсутня відповідна інформація у вільному доступі або технічний переклад звітів ВОА яких не можливий, а саме: Азербайджан, Грузія, Німеччина, Ізраїль, Казахстан, Ліхтенштейн, Монако, Чорногорія, Північна Македонія, Сербія, Швеція. Також не охоплено аналізом групу країн Європи з огляду на їх невеликий розмір, недостатню зрілість ВОА, слабку співпрацю з Рахунковою палатою тощо, – Албанія, Фінляндія, Ісландія, Ірландія, Мальта, Росія. Таким чином, у пропонованому дослідженні наведено аналіз показників роботи ВОА США та 13 європейських країн: Великобританії, Вірменії, Данії, Естонії, Латвії, Литви, Норвегії, Польщі, Словаччини, Угорщини, Хорватії, Чехії, Швейцарії.

Вибір показників. Характеристику власної діяльності ВОА висвітлюють, як правило, у щорічних звітах, де викладається описова частина їхніх здобутків і змін та показники різних аспектів їхньої роботи. Всі кількісні величини, що містяться в таких звітах, увійшли до нашого аналізу. Показники, котрі ВОА зарубіжних країн використовують з метою оцінки

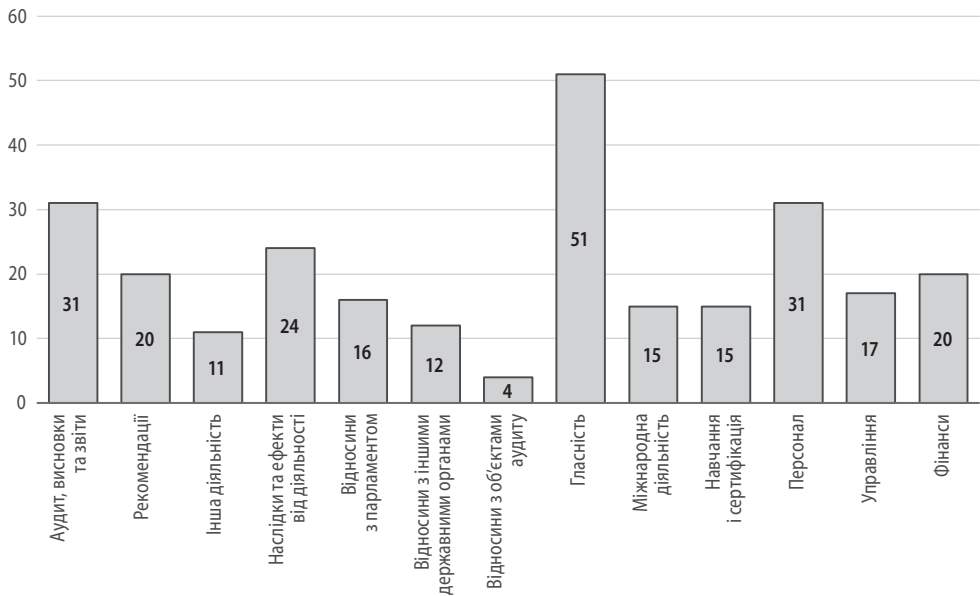


Рис. 1. Кількість досліджених показників за сферами діяльності вищих органів аудиту

Складено за: [5–18].

своєї діяльності, для аналізу згруповано за основними сферами їхньої діяльності: аудиторська діяльність (аудит, висновки і звіти, рекомендації); інша діяльність; наслідки й ефекти від роботи ВОА; відносини з ключовими стейкхолдерами (парламентом, об'єктами аудиту, іншими державними органами, суспільством – гласність роботи, міжнародними партнерами – міжнародна діяльність); людські ресурси (персонал, навчання і сертифікація); управління органом та його фінансове забезпечення. Загалом відібрано 267 показників із щорічних звітів (рис. 1). Для аналізу показників ефективності ВОА, які застосовуються у вітчизняній практиці, відібрано дані з річних звітів Рахункової палати та згруповано за тими самими сферами діяльності ВОА.

Часові обмеження. Для аналізу використовувалися останні опубліковані щорічні звіти з роботи ВОА: за 2018 р. у Вірменії, за 2019–2020 рр. у Великобританії (пов'язано з бюджетним періодом у цій країні), за 2020 р. у США, Угорщині й Латвії та за 2019 р. у решті країн. При дослідженні українського досвіду розглядалися річні звіти Рахункової палати за 2013–2020 рр.

Показники роботи ВОА країн Європи та США. Найбільша кількість показників наведена в щорічних звітах із діяльності ВОА Польщі, Чехії й Великобританії (65–80), найменша – Угорщини, Словаччини та Естонії (14–18) (табл. 1).

Найбільше кількісно вимірюються гласність роботи, персонал та процес підготовки й проведення аудиту. Аудиторська діяльність – головний напрям роботи ВОА, тому в більшості звітів їй присвячені максимальні за обсягом

Таблиця 1. Кількість показників у щорічних звітах вищих органів аудиту в розрізі країн

Сфера діяльності	Великобританія	Вірменія	Данія	Естонія	Латвія	Литва	Норвегія	Польща	Словаччина	Угорщина	Хорватія	Чехія	Швейцарія	США
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Аудит, висновки та звіти	4	8	4	1	4	3	5	6	5	2	6	6	1	0
Рекомендації	7	2	0	0	3	4	0	1	2	5	3	2	3	6
Інша діяльність	0	0	0	1	0	2	1	3	0	0	0	2	0	2
Наслідки та ефекти від діяльності	3	3	2	0	4	2	0	6	0	2	0	7	0	9
Відносини з парламентом	11	0	2	1	1	0	2	5	0	0	1	1	1	10
Відносини з іншими органами	0	0	0	0	1	2	0	9	2	1	2	5	0	0
Відносини з об'єктами аудиту	8	0	0	1	0	2	0	0	0	0	0	0	0	0
Гласність	6	1	4	1	4	4	1	16	4	11	1	9	11	1
Міжнародна діяльність	3	0	1	0	2	2	2	1	0	0	0	4	0	2
Навчання і сертифікація	1	1	3	0	1	1	1	3	0	2	0	1	0	2
Персонал	13	3	5	9	4	6	8	13	2	0	5	10	4	9
Управління	3	7	1	0	0	5	2	2	0	0	0	5	0	3
Фінанси	6	1	10	0	0	6	6	15	0	7	0	16	1	4
Усього	65	26	32	14	24	39	28	80	15	30	18	68	21	48

Складено за: [5–18].

розділи з описом основних результатів кожного аудиту, якщо їх число невелике; коли кількість аудитів значна, їх результати групуються за напрямками (освіта, охорона здоров'я, оборона тощо) або наводяться лише ті випадки, котрі мали найбільший резонанс. Так, понад 12 показників застосовуються для встановлення числа аудитів у різних розрізах (табл. 2). Найпоширенішим показником є кількість проведених аудитів та їх структура за його видами – фінансовим, ефективності, відповідності (у певних ВОА в цьому контексті виокремлюються також ІТ-аудити). Цікавим є досвід урахування кількості аудитів, які ще тривають на момент підготовки звіту про результати діяльності ВОА за рік – такий підхід сприяє безперервності звітування. Число запланованих аудитів відображається в щорічному звіті тільки у Вірменії. Загалом ця інформація доступна по кожному ВОА, проте подається не у звіті, а в окремому документі. На нашу думку, наводити кількість запланованих аудитів доцільно й у щорічному звіті, оскільки це дає змогу одразу визначити ступінь виконання плану ВОА, а також відстежити, чи були протягом року випадки, коли аудити здійснювалися позапланово, скільки їх перенесено на наступні періоди або не проведено. Такі кількісні показники та якісна характеристика подібних випадків даватимуть користувачам повніше уявлення про перебіг аудиторської роботи ВОА. Структура аудитів за сферами державної політики є важливим показником, адже розкриває пріоритети ВОА, найактуальніші теми, на думку цього органу, парламенту, суспільства, інших стейкхолдерів. Окрім того, в описовій частині звіту окремих ВОА зазнача-

Таблиця 2. Показники, що характеризують кількість аудитів

Показник	Країни*														Усього	
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14		
Кількість аудитів запланованих		+														1
проведених		+		+		+		+	+							6
що тривають		+									+	+				3
перенесених на наступний рік		+														1
Структура за видами аудиту		+			+				+		+	+				5
аудитів ефективності на теми, відмінні від тем аудитів попередніх двох років		+														1
пост-аудитів, зокрема щодо яких виникли заперечення								+								1
за напрямами державної політики									+							1
за відповідальними членами ВОА												+				1
Кількість спеціальних тем аудиту								+								1
Кількість перевірок фінансової звітності поза-парламентських партій і членів представницьких органів місцевого самоврядування											+					1
Частка основних досліджень, котрі стосуються більш ніж одного державного відомства			+													1

* Відповідність порядкового номера певній країні див. у табл. 1.

Складено за: [5–18].

ється, які аудити були внесені до плану роботи за дорученням парламенту, ініційовані на основі звернень громадян, викривачів, об'єктів аудиту тощо.

Найчастіше використовуваним показником при описі аудиторської діяльності є кількість об'єктів аудиту, що відображається у звітах 60 % досліджених ВОА (табл. 3). Структура об'єктів аудиту подається в різних розрізах. Так, за невеликого числа аудитів зазначаються назви об'єктів, за більшого – останні групуються за рівнями (центральна влада, місцева влада), елемен-

Таблиця 3. Показники, що характеризують аудиторські висновки, звіти, об'єкти та якість аудиту

Показник	Країни*														Усього	
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14		
Кількість об'єктів аудиту, всього	+				+		+	+	+	+	+	+				8
у т. ч. за видами об'єктів							+			+	+					3
Кількість аудиторських висновків, усього		+	+		+			+				+				5
у т. ч. за видами висновків за об'єктами		+			+				+			+				3
Кількість аудиторських знахідок										+						1
Кількість звітів із питань ефективності, економічності, результативності				+												1
Індекс якості аудитів						+										1
Частка звітів, які відповідають стандартам якості	+															1
Кількість звітів, що отримали задовільні оцінки з технічної якості				+												1

* Відповідність порядкового номера певній країні див. у табл. 1.

Складено за: [5–18].

тами системи державних фінансів (державні органи, бюджетні установи, державні чи комунальні підприємства, підприємства з часткою державної участі тощо) або сферою діяльності (охорона здоров'я, освіта, правоохоронні органи та ін.). В описовій частині звіту часто вказуються географічні межі проведених аудитів, тож доцільно було б надавати структуру об'єктів аудиту й у цьому розрізі. В окремих країнах встановлено вимоги щодо частоти здійснення аудиту на одному об'єкті, було б доречним також групування об'єктів за цією ознакою. Особливо актуальним зазначене є щодо об'єктів, на котрих аудит проводиться вперше у зв'язку з розширенням повноважень ВОА чи функціонуванням порівняно нових органів (на кшталт НАЗК, НАБУ в Україні) або з інших причин (наприклад, перший за роки незалежності аудит парламенту, виконаний Рахунковою палатою у 2020 р.). Кількість аудиторських висновків стосується фінансових аудитів та може подаватися за видами таких висновків і за об'єктами аудиту. Число аудиторських звітів використовується у звітах ВОА Данії й, по суті, замінює показник кількості аудитів. Забезпечення якості аудитів є невід'ємною складовою аудиторської діяльності ВОА відповідно до міжнародних стандартів, проте кількісно вона оцінюється лише у трьох країнах: у Великобританії, Данії (на предмет технічної якості) й Литві (обраховується індекс якості аудитів загалом та по кожному проведеному аудиту).

Для розуміння масштабності діяльності ВОА з огляду на розмір економіки, зокрема державного сектору, застосовуються показники охоплення аудитом: абсолютні – обсяг перевірених коштів, кількість рахунків, як у Великобританії, Норвегії та Чехії, або відносні – частка витрат державного бюджету, державних фінансів, публічного сектору, як у Вірменії, Литві й Чехії (табл. 4). Цікавою та інформативною є деталізація цього показника за

Таблиця 4. Показники, що характеризують охоплення аудитом та ресурси на його проведення

Показник	Країни*														Усього
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	
Обсяг коштів і майна, охоплених аудитом												+			1
Обсяг публічних видатків, охоплених аудитом	+														1
Частка державних фінансів, охоплена аудитом												+			1
Частка витрат державного бюджету, охоплена фінансовим аудитом чи аудитом відповідності		+													1
Частка публічного сектору, охоплена оцінюванням ефективності						+									1
Кількість перевірених рахунків, усього	+							+							2
у т. ч. за видами висновків								+							1
Кількість еквівалентів повної зайнятості для проведення аудитів за видами аудитів									+						1
Частка часових ресурсів, витрачених на проведення аудитів					+										1

* Відповідність порядкового номера певній країні див. у табл. 1.

Складено за: [5–18].

видами аудиту: частка державних фінансів, охоплена аудитом ефективності, аудитом відповідності й фінансовим аудитом.

У звітах з роботи ВОА всебічно розглядається процес розроблення рекомендацій, їх сприйняття об'єктами аудиту, урядом, парламентом, моніторинг їх виконання, якість та актуальність у довгостроковій перспективі. Для цього використовується чимало показників (табл. 5). Найпоширенішими з них є кількість наданих рекомендацій (40 % країн), кількість та частка дотриманих рекомендацій (50 % країн). На нашу думку, для комплексної характеристики необхідно визначати число і структуру рекомендацій за всіма ступенями їх виконання (виконані, частково виконані, ті, що перебувають у процесі виконання, не виконані, ті, які наразі неможливо виконати, відхилені суб'єктами, котрим запропоновано їх реалізувати). Жоден із проаналізованих ВОА не застосовує всі ці показники, більшість із них наводиться у звітах таких органів Хорватії та Польщі. Оскільки окремі рекомендації передбачають тривалий термін виконання, доцільно використовувати показник їх сукупного виконання за певний період (5 або 10 років), як у США й Литві. Структура наданих рекомендацій також подається в різних розрізах: за функціями держави в Латвії, за видами рекомендацій у Вірменії та Чехії

Таблиця 5. Показники, які стосуються рекомендацій вищих органів аудиту

Показник	Країни*														Усього
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	
Кількість наданих рекомендацій	+	+							+	+	+		+		6
Структура наданих рекомендацій за видами		+			+							+		+	4
Кількість та/або частка рекомендацій виконаних	+				+	+		+			+		+	+	7
виконаних частково											+				1
у процесі виконання	+							+			+				3
не виконаних								+			+		+		3
які неможливо виконати											+				1
відхилених	+														1
обговорених з об'єктами аудиту	+														1
Частка виконаних рекомендацій за функціями держави					+										1
під час аудиту						+									1
відповідно до встановленого терміну						+									1
за кілька років						+								+	2
об'єктами аудиту	+								+						2
урядом	+										+				2
Чисельність суб'єктів, яким надано рекомендації											+				1
Кількість та частка матеріалів, що містять рекомендації														+	1
Кількість і структура аудитів виконання рекомендацій, усього										+	+				2
у т. ч. за предметом аудиту										+					1
за об'єктами										+					1

* Відповідність порядкового номера певній країні див. у табл. 1.

Складено за: [5–18].

Таблиця 6. Показники, що характеризують іншу діяльність вищих органів аудиту

Показник	Країни*														Усього	
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14		
Кількість заходів, не пов'язаних із аудитом				+												1
Кількість розслідувань ВОА							+									1
Кількість пропозицій до змін законодавства								+								1
Кількість проектів нормативно-правових актів для оцінки ВОА												+				1
Кількість проектів нормативно-правових актів, до яких ВОА надав пропозиції												+				1
Кількість звітів з аудиту, в котрих запропоновано зміни до законодавства								+								1
Кількість упроваджених змін до законодавства, запропонованих ВОА									+							1
Кількість звітів із моніторингу бюджетної політики						+										1
Кількість звітів із роботи щодо високих ризиків															+	1
Кількість проаналізованих ризиків															+	1
Оцінка якості нагляду ВОА за публічним сектором						+										1

* Відповідність порядкового номера певній країні див. у табл. 1.

Складено за: [5–18].

(наприклад, системні, проблемно-орієнтовані, орієнтовані на результат), за тематикою звітів, у котрих вони визначені у США (приміром, звіт щодо дублювання й заощадження коштів).

Окрім аудиторської діяльності, на ВОА покладено експертно-аналітичні й консультативні функції, що характеризуються в їхніх звітах показниками, наведеними в табл. 6. Наприклад, показники участі ВОА в законодавчому процесі, зокрема кількість законопроектів для експертизи, пропозицій ВОА, частка їх врахування, використовуються в Польщі та Чехії.

Наразі розрізняють фінансовий, економічний і суспільний ефекти від діяльності ВОА. При цьому такий вплив може бути вимірюваним та невимірюваним. Для визначення вимірюваного впливу ВОА використовують окремі показники або комплексні методики. Подібна методика розроблена й застосовується у ВОА Латвії та передбачає розрахунок фінансового результату, користі для економіки і для споживача [19, с. 100–102]. На практиці встановлюється обсяг фінансового впливу виконаних рекомендацій на вигоди населення, зменшення витрат чи збільшення доходів бюджету, а також частка рекомендацій, дотримання яких мало фінансову віддачу (табл. 7). Подібні показники застосовуються й у Великобританії, США та Польщі. Кількісних показників, котрі характеризують вплив ВОА на поліпшення в соціальній сфері, у проаналізованих країнах не зазначено.

Конкретніші результати роботи ВОА охарактеризовані показниками обсягу й кількості виявлених порушень, повідомлень, протоколів, попереджень і розпочатих проваджень за наслідками таких порушень (табл. 8). Цікавим

Таблиця 7. Показники, які характеризують фінансовий вплив роботи вищих органів аудиту

Показник	Країни*														Усього	
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14		
Обсяг фінансової вигоди від аудитів, усього	+							+							+	3
у т. ч. на одну грошову одиницю витрат на ВОА	+														+	2
за видами вигоди	+							+								2
за видами аудиту															+	1
Обсяг фінансової вигоди від іншої діяльності ВОА															+	1
Обсяг фінансового впливу виконаних рекомендацій (зокрема на вигоди населення; зменшення витрат або збільшення доходів бюджету)					+											1
Частка рекомендацій, виконання яких мало фінансову віддачу					+											1

* Відповідність порядкового номера певній країні див. у табл. 1.

Складено за: [5–18].

Таблиця 8. Показники, що характеризують інші наслідки роботи вищих органів аудиту

Показник	Країни*														Усього	
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14		
Обсяг фінансових втрат від порушень, виявлених ВОА								+								1
Обсяг коштів, щодо якого є повідомлення про порушення												+				1
Кількість виявлених порушень	+															1
Кількість і структура інших вигід від аудиту, крім фінансових															+	1
Кількість протоколів за результатами аудиту, зокрема конфіденційних	+															1
Кількість аудитів, за результатами котрих надіслано повідомлення податковим, правоохоронним органам та органам судочинства												+				1
Кількість надісланих листів-попереджень										+						1
Чисельність осіб, які фігурують у повідомленнях про порушення								+								1
Кількість проваджень щодо повідомлень ВОА								+								1
Чисельність працівників ВОА, котрі були звільнені від обов'язків конфіденційності												+				1
Частка проблем, описаних у матеріалах ВОА, що розглянуті профільним міністром протягом трьох років				+												1
Частка наслідків аудиту, описаних у звітах ВОА				+												1
Кількість отриманих планів дій у відповідь на надані рекомендації ВОА										+						1
Кількість змін до законодавства, прийнятих у результаті рекомендацій ВОА						+										1
Кількість нових сфер для підвищення ефективності, визначених ВОА															+	1
Відсоток задоволення ВОА вжитими урядом заходами												+				1
Відсоток цінності аудиту для ефективності публічного сектору						+										1

* Відповідність порядкового номера певній країні див. у табл. 1.

Складено за: [5–18].

у цьому плані є досвід США, де визначається число нових сфер для підвищення ефективності публічних фінансів, які виявлені ВОА, та Литви, де обрховується відсоток цінності аудиту для ефективності публічного сектору. Також у звітах ВОА Литви в короткому описі аудитів обов'язково наводяться конкретні ефекти й наслідки по кожному аудиту.

У парламентській і колегіальній моделях організації ВОА особливої ваги набувають відносини з парламентом, що втілюється також у конкретних кількісних показниках (табл. 9). Найпоширенішими з них є: кількість засідань, на яких були присутні представники ВОА, та число матеріалів, переданих цим органом до парламенту. Вагоміші аспекти співпраці з парламентом, а саме число запропонованих ним і реалізованих ВОА тем аудиту та інших робіт, присутні у звітах ВОА Польщі і США. Також суттєвими є показники, що характеризують виступи представників та посилання на роботу ВОА під час парламентських слухань (звіти ВОА США й Великобританії).

Таблиця 9. Показники, які характеризують відносини з парламентом

Показник	Країни*														Усього	
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14		
Кількість засідань комітетів парламенту, в яких брали участь представники ВОА	+			+	+			+								4
Кількість круглих столів, організованих парламентом, у котрих брали участь представники ВОА															+	1
Кількість запрошень керівництва ВОА свідчити в парламенті															+	1
Кількість матеріалів, переданих до парламенту, зокрема за запитами								+					+	+		3
Кількість матеріалів ВОА, використаних парламентом							+									1
Кількість звітів, переданих до парламенту (за їх видами)			+				+				+					3
Кількість звітів, обговорених відповідним комітетом парламенту												+				1
Кількість запропонованих парламентом тем аудиту								+								1
Кількість реалізованих тем аудиту, запропонованих парламентом								+								1
Частка комітетів і підкомітетів парламенту, що направляли запити ВОА														+		1
Кількість відповідей на запити парламентарів	+															1
Кількість робіт, проведених за запитами парламенту														+		1
Кількість парламентських слухань, на яких посилалися на роботу ВОА														+		1
Кількість посилань на роботу ВОА в парламенті	+															1
Частка працівників парламенту з опитаних, котрі вважають, що ВОА надавала всі матеріали вчасно														+		1
Оцінки ставлення парламентарів до ВОА	+															1

* Відповідність порядкового номера певній країні див. у табл. 1.

Складено за: [5–18].

Великого значення окремі ВОА надають тому, як парламентарі сприймають сам цей орган та результати його роботи. Так, у звітах ВОА Великобританії наводяться оцінки ставлення парламентарів до цього органу за різними критеріями, а саме: частка парламентарів, котрі вважають ВОА авторитетним, незалежним і неупередженим; частка парламентарів, на думку яких він діє чесно й добросовісно; котрі добре обізнані про цей орган; які позитивно оцінюють його діяльність; що характеризують позитивний вплив ВОА як вищий від середнього. Також вказується середня чисельність парламентарів, котрим надсилаються газета та звіти ВОА.

Не менш важливою є співпраця ВОА з іншими органами в державі, котра може здійснюватися за різними напрямками та характеризується відповідними показниками (табл. 10). Так, у Польщі наводиться кількість аудитів, делегованих іншим органам, у Литві – число органів, які надавали пропозиції щодо тем аудитів, у Чехії – кількість звітів ВОА, що були обговорені урядом. Решта показників стосується співпраці ВОА з правоохоронними й податковими органами щодо розслідування виявлених ВОА порушень.

На перебіг аудиту та впровадження рекомендацій істотно впливають відносини ВОА з об'єктами аудиту, проте лише у трьох країнах ці органи кількісно оцінюють таку співпрацю за показниками, наведеними в табл. 11. Наприклад, у Литві на основі опитувань об'єктів аудиту обраховується середня оцінка актуальності його тем і кількість об'єктів, які позитивно оцінюють співпрацю з ВОА. В Естонії об'єкти аудиту надають оцінку його якос-

Таблиця 10. Показники, що характеризують відносини з іншими органами

Показник	Країни*														Усього	
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14		
Кількість аудитів, що проводяться іншими аудиторськими органами на замовлення ВОА								+								1
Кількість муніципалітетів, задіяних у спільних аудитах						+										1
Кількість органів, які надавали пропозиції тем аудиту						+										1
Кількість та структура викликів співробітників ВОА в ролі свідків (за органами)								+				+				2
Кількість і структура запитів від правоохоронних органів								+								1
Кількість звітів, переданих правоохоронним органам					+											1
Кількість звітів, обговорених урядом												+				1
Кількість та структура об'єктів аудиту, матеріали щодо яких передані іншим органам												+				1
Кількість і структура повідомлень про правопорушення, всього								+		+						2
у т. ч. правоохоронним органам								+	+			+				3
податковим органам													+			1
про кримінальні правопорушення									+				+			2

* Відповідність порядкового номера певній країні див. у табл. 1.

Складено за: [5–18].

Таблиця 11. Показники, які характеризують відносини з об'єктами аудиту

Показник	Країни*														Усього	
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14		
Оцінка актуальності тем аудиту об'єктами аудиту						+										1
Кількість об'єктів аудиту, які позитивно оцінюють співпрацю з ВОА						+										1
Показники оцінки якості аудиту об'єктами аудиту				+												1
Оцінка роботи ВОА об'єктами аудиту	+															1

* Відповідність порядкового номера певній країні див. у табл. 1.

Складено за: [5–18].

ті. У Великобританії застосовується цілий комплекс оцінок роботи ВОА об'єктами аудиту: частка об'єктів аудиту, котрі вважають відносини з ВОА хорошими; частка об'єктів аудиту, на думку яких, ВОА має глибоке й точне розуміння теми; частка об'єктів аудиту, впевнених, що звіти ВОА містять збалансовані судження; частка об'єктів аудиту, з чієї точки зору рекомендації ВОА сприяли позитивним змінам на об'єкті аудиту; частка об'єктів аудиту, які використовують ідеї ВОА для вдосконалення роботи цього об'єкта; частка об'єктів аудиту, котрі оцінюють аудити ВОА як високоякісні; частка об'єктів аудиту, що оцінюють технічну якість роботи ВОА як непогану; частка об'єктів аудиту, котрі прагнуть отримати відгук ВОА з питань бухгалтерського обліку та фінансового контролю.

Взаємодія ВОА із суспільством – це багатогранне явище, що передбачає максимальну відкритість і доступність інформації ВОА для непрофесійних користувачів, формування його іміджу, можливість для громадськості брати участь у роботі органу (звернення, пропозиції, повідомлення викривачів тощо), суспільну довіру до нього загалом. У нашому аналізі показники згруповані за цими аспектами та характеризують гласність діяльності ВОА. Право на доступ до інформації визнане одним із прав людини, тож дотримання вимог з його забезпечення є важливим для кожного державного органу в європейських країнах і США, що знайшло своє відображення й у оцінці роботи ВОА. Більш ніж у третині досліджених країн використовуються ті чи інші показники задоволення запитів на доступ до інформації ВОА (табл. 12). Структура запитів за тематикою наводиться лише у звіті ВОА Польщі, а у Швейцарії висвітлюється структура аудиторських звітів за ступенем відкритості доступу до них. Також є цінним досвід Швейцарії та Чехії щодо зазначення причин незадоволення запитів на доступ до інформації.

Звернення громадян є основною формою впливу суспільства на роботу ВОА шляхом наголошування на найактуальніших питаннях для аудиту через надання пропозицій, донесення інформації про можливі порушення, скарги й викриття. Роботу ВОА з такими зверненнями характеризує низка показників, наведених у табл. 13. Важливими в цьому контексті є ті з них, що стосуються можливості та фактичного використання звернень у роботі ВОА. Вони вказані у звітах ВОА Польщі, Угорщини, Чехії і Швейцарії.

Таблиця 12. Показники, що характеризують доступ до інформації вищих органів аудиту

Показник	Країни*														Усього
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	
Кількість отриманих запитів на доступ до інформації, всього			+					+				+	+		4
у т. ч. від ЗМІ													+		1
оброблених			+					+							2
оброблених вчасно												+			1
задоволених	+							+							2
задоволених частково												+			1
відхилених (структура за причинами)												+	+		2
Структура за повнотою задоволення								+							1
Структура за тематикою								+							1
Кількість запитів, за якими ВОА запросив плату за надання інформації												+			1
Структура звітів аудиту за відкритістю доступу до них													+		1

* Відповідність порядкового номера певній країні див. у табл. 1.

Складено за: [5–18].

Таблиця 13. Показники, які характеризують звернення до вищих органів аудиту

Показник	Країни*														Усього
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	
Кількість звернень, усього								+				+			2
у т. ч. структура за формою подання												+			1
Кількість доносів, скарг, повідомлень про порушення у зверненнях, усього										+			+		2
у т. ч. структура за відправниками використаних в аудитах і роботі ВОА та їх частка										+			+		1
Кількість відповідей на звернення	+														1
Кількість розглянутих звернень, усього								+							1
у т. ч. за якими сформовано справи та їх структура за суб'єктами звернення, об'єктами і способом розгляду справ															1
віднесені до вже відкритих справ								+							1
Кількість та частка пропозицій у зверненнях, котрі можна реалізувати												+			1
Кількість отриманих пропозицій тем аудиту						+									1
Термін відповіді на звернення	+														1
Частка звернень, відповідь на які була дана вчасно	+														1

* Відповідність порядкового номера певній країні див. у табл. 1.

Складено за: [5–18].

Якісний і наповнений сайт у сучасному світі вже давно став невід'ємним атрибутом ВОА, оскільки є універсальним та головним каналом комунікації й донесення результатів роботи цього органу до всіх стейкхолдерів. Окрім того, останнім часом багато ВОА ведуть і просувають свої сторінки в соці-

Таблиця 14. Показники, що характеризують оприлюднення інформації на сайті вищого органу аудиту

Показник	Країни*														Усього	
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14		
Кількість і частка аудитів, результати яких оприлюднені на сайті ВОА														+		1
Кількість публікацій на сайті за видами матеріалів		+														1
Частка матеріалів, опублікованих вчасно															+	1
Кількість переглядів сайту			+					+	+							3
Кількість переходів на сайт										+						1
Чисельність відвідувачів сайту, всього у т. ч. унікальних								+	+		+					2
Рівень збільшення трафіку та його структура											+					1
Кількість прочитаних відвідувачами публікацій											+					1
Кількість завантажень із сайту									+							1
Рейтинг видимості ВОА						+										1
Чисельність нових підписників у соціальних мережах	+															1

* Відповідність порядкового номера певній країні див. у табл. 1.

Складено за: [5–18].

альних мережах, що дає змогу широкому колу користувачів оперативно відстежувати новини у сфері аудиту публічних фінансів. Для оцінки наповнення й розвитку власного сайту у звітах понад 60 % досліджених ВОА застосовуються різні показники, узагальнені в табл. 14.

Ще одним важливим каналом комунікації ВОА із суспільством є ЗМІ, тому окремі з них визначають кількість інтерв'ю, оприлюднених у ЗМІ результатів роботи, згадок і посилань на ВОА. У звітах таких органів фігурують й інші показники, котрі характеризують поширення результатів їхньої роботи та інформації про ВОА (табл. 15).

Таблиця 15. Показники, які стосуються комунікативних заходів та присутності вищого органу аудиту в засобах масової інформації

Показник	Країни*														Усього	
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14		
Кількість заходів, організованих ВОА										+						1
Кількість заходів із присутністю ВОА					+											1
Кількість прес-конференцій											+					1
Кількість інтерв'ю представників ВОА										+						1
Кількість матеріалів у ЗМІ зі згадкою ВОА				+			+									2
Кількість посилань на ВОА в медіа			+													1
Кількість оприлюднених у ЗМІ результатів роботи ВОА (структура за видами ЗМІ, матеріалів)	+				+									+		3
Кількість публікацій у фахових виданнях											+					1
Кількість аудитів, висвітлених у власному періодичному виданні ВОА								+								1

Закінчення табл. 15

Показник	Країни*														Усього
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	
Тираж власного періодичного видання ВОА								+							1
Кількість опублікованих книг ВОА										+					1

* Відповідність порядкового номера певній країні див. у табл. 1.

Складено за: [5–18].

Таблиця 16. Показники, що характеризують суспільну довіру до вищих органів аудиту

Показник	Країни*														Усього
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	
Рівень суспільної довіри до ВОА						+									1
Оцінка комунікації та співпраці із зацікавленими сторонами							+								1
Частка лідерів думок, які вважають обрані ВОА теми аудиту істотними					+										1
Частка лідерів думок, на погляд котрих рекомендації ВОА допомагають державним органам приймати виваженіші рішення					+										1

* Відповідність порядкового номера певній країні див. у табл. 1.

Складено за: [5–18].

Суспільну довіру можна розглядати як один із найважливіших критеріїв ефективності ВОА, проте лише дві країни – Литва й Латвія – в охопленому дослідженні періоді вимірювали рівень суспільної довіри за показниками, наведеними в табл. 16.

Міжнародна співпраця ВОА має багато проявів, кожен із яких повинен бути відображений у їхніх звітах не тільки в описовій частині, а й за допомогою кількісних вимірів. Проте на практиці такі органи використовують до трьох показників, котрі є нетиповими для різних ВОА, або не наводять подібну інформацію зовсім. Найбільше цих показників стосуються міжнародних заходів і виступів та участі в них, а також заходів з обміну досвідом (табл. 17). Кількість спільних аудитів відображається лише у звіті ВОА

Таблиця 17. Показники, які характеризують міжнародну діяльність

Показник	Країни*														Усього
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	
Кількість спільних аудитів з ВОА інших країн								+							1
Кількість міжнародних заходів, у яких брали участь представники ВОА (в т. ч. за видами заходів, місцем їх проведення)												+			1
Кількість виступів на міжнародних заходах						+									1
Кількість міжнародних заходів, організованих ВОА (за видами заходів, метою)											+				1
Кількість міжнародних заходів, проведених у ВОА					+										1
Кількість візитів представників ВОА інших країн із метою обміну досвідом	+														1

Показник	Країни*														Усього		
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14			
Кількість міжнародних делегацій, що відвідали ВОА			+													1	
Кількість країн, представники яких відвідали ВОА																+	1
Чисельність представників інших країн, котрі відвідали ВОА																+	1
Кількість меморандумів про двосторонню співпрацю					+												1
Кількість ВОА інших країн, які надіслали запити до ВОА	+																1
Кількість запитів від ВОА інших країн, на котрі було надіслано відповіді	+																1
Індекс міжнародної комунікації						+											1
Частка ресурсів, витрачених на міжнародні проекти								+									1
Кількість еквівалентів повної зайнятості, витрачених на міжнародні проекти								+									1

* Відповідність порядкового номера певній країні див. у табл. 1.

Складено за: [5–18].

Польщі, число меморандумів про двосторонню співпрацю – Латвії, частка ресурсів та кількість еквівалентів повної зайнятості, витрачених на міжнародні проекти, – Норвегії. Найповніше міжнародна діяльність ВОА оцінюється в Литві, де обчислюється індекс міжнародної співпраці.

Управління персоналом – це найбільш детально охарактеризована кількісними показниками сфера діяльності ВОА, особливо чисельність і структура персоналу (табл. 18). При цьому в 50 % країн висвітлено гендерну структуру персоналу, й лише у третині – структуру за рівнем освіти та стажем роботи. Специфічним є подання структури персоналу за національною (Великобританія) й мовною (Швейцарія) ознаками. На нашу думку, для оцінки ефек-

Таблиця 18. Показники, що характеризують чисельність персоналу

Показник	Країни*														Усього		
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14			
Чисельність персоналу, всього	+			+	+	+	+	+	+								9
у т. ч. у еквіваленті повної зайнятості	+		+														3
Структура персоналу																	
за територіальною ознакою							+						+				2
за відділами, зокрема кількість аудиторів				+	+			+					+				4
за посадами					+							+					2
за освітою та науковим ступенем				+	+			+				+	+				5
за стажем роботи		+		+					+				+				4
за віком		+		+				+					+				4
за гендерною ознакою	+			+		+	+					+	+	+			7
за національною ознакою	+																1
за мовною ознакою														+			1

* Відповідність порядкового номера певній країні див. у табл. 1.

Складено за: [5–18].

тивності роботи ВОА доцільно докладніше висвітлювати структуру персоналу за напрямками освіти (фах), рівнем професійних знань (сертифікати, їх рівні, оцінювання та ін.), що дає уявлення про фаховий потенціал ВОА, а також структуру персоналу за відділами та секторами для розуміння співвідношення кількості аудиторів і відділів підтримки й забезпечення аудиторської діяльності, а також чисельності аудиторів за напрямками роботи.

У звітах багатьох ВОА також висвітлюються інші питання у сфері управління людськими ресурсами: середній вік, показники руху персоналу, кількість лікарняних, працівників на неповній зайнятості, гендерні аспекти тощо (табл. 19). Становить інтерес досвід Великобританії та Литви з обрахунку індексу залученості персоналу, що безпосередньо впливає на ефективність і якість роботи, а також відкритість ВОА Великобританії в аспекті політики оплати праці, зокрема оприлюднення обсягів винагороди керівництва ВОА

Таблиця 19. Показники, які характеризують інші аспекти управління персоналом

Показник	Країни*														Усього	
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14		
Середній вік персоналу		+		+				+			+	+				5
Структура управлінського персоналу за гендерною ознакою							+					+				2
Кількість аудиторів у еквіваленті повної зайнятості								+								1
Чисельність працівників на неповній зайнятості, всього							+									1
у т. ч. жінок							+									1
Частка працівників, які використали можливість працювати віддалено						+										1
Рівень плинності кадрів			+	+								+				3
Показники руху персоналу (чисельність і структура прийнятих на роботу та звільнених за причинами)		+	+	+				+						+		5
Кількість вакантних посад											+					1
Кількість та частка лікарняних днів	+		+				+									3
Чисельність працівників, котрі вийшли на пенсію								+								1
Коефіцієнт утримання при виході на пенсію														+		1
Обсяги сплачених соціальних внесків								+								1
Структура оплати праці й витрат на соціальні внески	+															1
Розмір заробітної плати за посадами, всього								+								1
у т. ч. членів правління та вищого менеджменту персонально	+															1
Гендерний розрив у оплаті праці	+															1
Індекс залученості персоналу	+					+										2
Кількість працівників, які були нагороджені						+										1
Оцінки різних аспектів роботи персоналу	+													+		2

* Відповідність порядкового номера певній країні див. у табл. 1.

Складено за: [5–18].

поіменно. Крім того, застосовуються оціночні показники на основі обов'язкового опитування персоналу щодо різних аспектів роботи у ВОА, а саме:

– у ВОА США: оцінка відповідності ІТ-інструментів, оцінка досвіду роботи з керівниками, оцінка зайнятості персоналу, оцінка роботи відділів підтримки аудиту, оцінка робочої атмосфери, оцінка розвитку персоналу;

– у ВОА Великобританії: оцінка працівниками аспектів роботи ВОА (зарплата, умови, керівництво, навчання й розвиток, робочий час); частка працівників, яким цікава робота, котру вони виконують; частка працівників, що прагнуть удосконалення ВОА за напрямками; частка працівників, які пишуться тим, що працюють у ВОА.

У багатьох ВОА здійснюється чимала робота із забезпечення безперервного професійного розвитку персоналу, а сертифікація аудиторів є обов'язковим етапом професійного зростання. Проте в досліджених ВОА відсутній комплексний підхід до висвітлення цих питань у кількісному вимірі. Так, чисельність сертифікованих співробітників наведена тільки у звіті ВОА Латвії; частка працівників, які з першого разу пройшли професійне екзамінування, – у звіті ВОА Великобританії; частка працівників, котрі підвищили кваліфікацію, – в Литві; персоналу, що пройшов навчання, – в Польщі. Решта показників стосуються навчальних заходів, які відвідували працівники ВОА, й тих, котрі проводили працівники ВОА для інших слухачів (табл. 20).

Таблиця 20. Показники, що стосуються навчання та сертифікації

Показник	Країни*														Усього	
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14		
Кількість навчальних заходів для персоналу ВОА								+								1
Кількість заходів з обміну досвідом			+													1
Чисельність учасників заходів з обміну досвідом			+													1
Кількість працівників, які пройшли навчання								+								1
Структура персоналу, що пройшов/проходить навчання																
за відділами												+				1
за видами заходів			+	+												2
за спрямуванням								+								1
Частка працівників, котрі підвищили кваліфікацію							+									1
Частка працівників, які з першого разу пройшли професійне екзамінування	+															1
Кількість сертифікованих співробітників					+											1
Кількість еквівалентів повної зайнятості, витрачених на підвищення кваліфікації								+								1
Кількість і структура освітніх заходів, проведених ВОА, за видами, всього											+					1
у т. ч. для інших державних органів															+	1
Кількість державних органів, для яких ВОА проводив навчання															+	1
Чисельність учасників тренінгів, котрі проводив ВОА											+					1

* Відповідність порядкового номера певній країні див. у табл. 1.

Складено за: [5–18].

Таблиця 21. Показники, які стосуються управління органом

Показник	Країни*														Усього	
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14		
Відсоток виконання стратегії розвитку ВОА						+										1
Кількість аудитів, безпосередньо пов'язаних зі стратегічними цілями ВОА						+										1
Оцінка зрілості процесів						+										1
Кількість еквівалентів повної зайнятості, витрачених на роботу з розвитку ВОА							+									1
Кількість еквівалентів повної зайнятості, витрачених на функції підтримки та адміністрування								+								1
Структура робочого часу структурних підрозділів ВОА за напрямками роботи	+															1
Оцінка ризиків ВОА	+															1
Кількість випадків порушення етики						+										1
Кількість внутрішніх аудитів (планових і позапланових)													+			1
Кількість консультацій із відділом внутрішнього аудиту													+			1
Чисельність працівників відділу внутрішнього аудиту													+			1
Частка електронного документообігу						+										1
Показники впливу на навколишнє середовище	+		+													2
Кількість засідань ВОА		+							+							2
Кількість прийнятих рішень на засіданнях		+							+							2
Кількість засідань, порядки денні яких надіслані парламенту		+														1
Кількість днів від прийняття рішення до його оприлюднення		+														1

* Відповідність порядкового номера певній країні див. у табл. 1.

Складено за: [5–18].

Показники, що характеризують різні аспекти управління ВОА, згруповано в табл. 21. Серед них є такі, які стосуються стратегічного розвитку й розбудови потенціалу ВОА (оцінка зрілості процесів, відсоток виконання стратегії, кількість еквівалентів повної зайнятості, витрачених на роботу з розвитку, та число аудитів, безпосередньо пов'язаних зі стратегічними цілями ВОА), котрі наведені лише у звітах ВОА Литви й Норвегії. Корисним також є досвід Литви щодо визначення кількості випадків порушення етики, частки електронного документообігу, Великобританії – щодо структури робочого часу підрозділів ВОА за напрямками роботи. У Великобританії та Данії навіть застосовуються показники для оцінки впливу роботи ВОА на довкілля: використання паперу, води, електроенергії, обсяг сміття й викидів вуглецю.

Майже половина досліджених ВОА у звітах наводять основні показники фінансової звітності, доходів і витрат у різних розрізах (табл. 22). На нашу думку, найбільш інформативними для оцінки ефективності роботи ВОА є структура витрат за стратегічними цілями (США), за об'єктами аудиту, на котрий вони були здійснені, середній обсяг витрат на один аудит за його видами (Данія).

Таблиця 22. Показники, що характеризують фінанси ВОА

Показник	Країни*														Усього
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	
Обсяги видатків (планові, затвержені, зі змінами, фактичні)	+		+			+		+		+		+			6
Обсяги доходів (планові, фактичні)	+					+	+	+		+		+			6
Обсяги та структура витрат за видами			+			+	+	+				+		+	6
Обсяги і структура доходів за видами	+						+	+				+			4
Обсяг та частка виконання резервного фонду		+													1
Структура витрат									+						1
на головний офіс і територіальні відділення за стратегічними цілями														+	1
за об'єктами аудиту, на аудит яких вони були витрачені				+											1
Обсяг та частка витрат															
на розвиток ВОА				+		+									2
на персонал і заробітну плату							+								1
на забезпечення основних завдань ВОА				+											1
на проведення фінансових аудитів				+											1
Частка ресурсів на проведення іншої діяльності				+											1
Рівень виконання видатків				+		+	+	+		+		+			6
Рівень виконання доходів								+		+		+			3
Зменшення використання ресурсів	+														1
Середній обсяг витрат на один аудит за видами аудиту				+											1
Обсяг заробітної плати вищого керівництва ВОА							+								1
Кількість еквівалентів повної зайнятості														+	1
Показники фінансової звітності				+						+			+	+	4

* Відповідність порядкового номера певній країні див. у табл. 1.

Складено за: [5–18].

Показники роботи Рахункової палати. За досліджений період кількість показників для відображення в річних звітах Рахункової палати в цілому зростає та коливається від 51 до 72 [20]. Найповніше в усі роки кількісно оцінювалися різні характеристики персоналу (11–24 показники), найбільше їх число також стосується навчання й сертифікації (3–14), гласності (6–9), різних аспектів управління органом (4–9). Попри значну кількість показників, певні сфери діяльності ВОА України не оцінені в кількісному виразі взагалі, зокрема відносини з об'єктами аудиту, або щодо деяких років, а саме: міжнародна діяльність, інша діяльність Рахункової палати, крім аудиту та рекомендацій (рис. 2).

Аналізуючи показники Рахункової палати щодо аудиту, варто зважати на особливості класифікації й термінології в цій сфері відповідно до чинного законодавства. Так, якщо при вивченні практики ВОА інших країн застосовувався підхід, за яким було виділено аудиторську та іншу діяльність, окрім аудиторської, до котрої відносяться різні експертно-аналітичні заходи, то згідно із Законом України “Про Рахункову палату” від 02.07.2015 № 576-VIII вона здійснює заходи державного зовнішнього фінансового

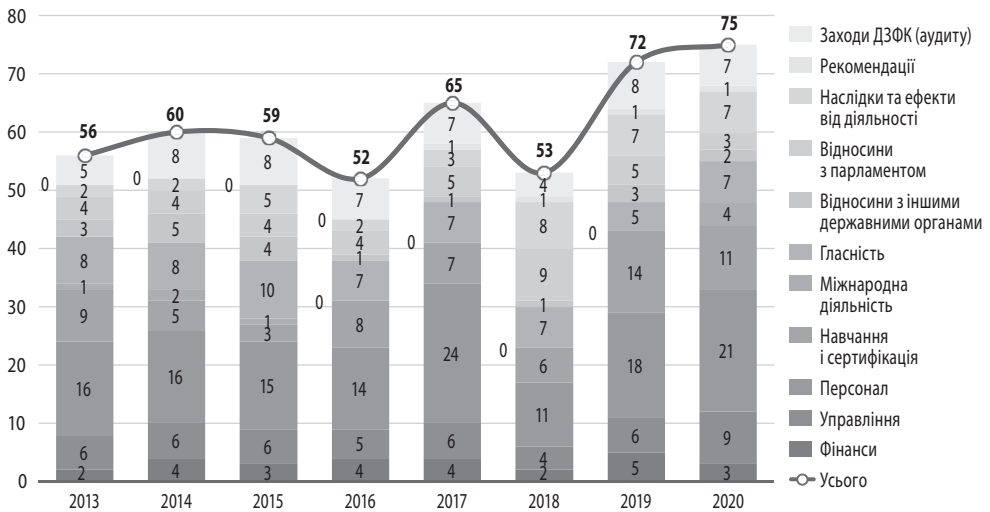


Рис. 2. Кількість і структура показників у річних звітах Рахункової палати за сферами діяльності у 2013–2020 рр.

Побудовано на підставі звітів Рахункової палати за 2013–2020 рр. (URL: <https://rp.gov.ua/Activity/Reports>).

контролю (аудиту) (далі – ДЗФК (аудит)), до яких, крім власне аудиту, належать експертиза, аналіз та ін. У звітах Рахункової палати не використовуються окремі кількісні показники аудитів і експертно-аналітичних заходів, тому для аналізу такі сфери, як “аудит, висновки і звіти” та “інша діяльність, крім аудиту”, об’єднано в групу показників “заходи ДЗФК (аудиту)” (табл. 23).

У звітах вказується кількість фактично проведених заходів; у 2019 р. було виокремлено число фінансових аудитів, а в 2020 р. цей показник було деталізовано й наведено кількість за його складовими, такими як фінансові аудити, аудити ефективності, аналізи, спільні звіти за результатами міжнародних аудитів, висновки щодо виконання Державного бюджету України та експертизи проекту закону про державний бюджет (без розподілу). Структуру здійснених заходів за відповідальними членами Рахункової палати наведено тільки в 2019 р., у 2020 р. у такому розрізі висвітлено лише кількість перевірених об’єктів. До 2017 р. включно відображалося число перевірених державних цільових програм і звітів, котрі містили результати таких перевірок до 2015 р.; наразі ці показники у звітах відсутні, оскільки поступово Уряд відмовився від системи управління через цільові програми. З 2014 р. у звіті подається обсяг перевірених коштів, що є позитивною практикою, при цьому обсяги таких коштів, виявлених порушень та отриманий матеріалізований ефект у розрахунку на одного аудитора не застосовуються як система, що є важливим для відстеження динаміки. Відмінною ознакою останніх звітів є кількість нормативно-правових актів, у котрих враховано пропозиції Рахункової палати, що характеризує ефективність експертно-аналітичної роботи органу.

Таблиця 23. Показники, які характеризують проведення заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) протягом 2013–2020 рр.

Показник	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Кількість заходів, усього	+	+	+	+	+		+	+
у т. ч. за видами заходів за членами Рахункової палати							+	+
Кількість фінансових аудитів							+	
Кількість перевірених об'єктів, усього	+	+	+	+	+	+	+	+
у т. ч. за членами Рахункової палати								+
Кількість затверджених звітів, усього	+	+	+	+	+	+	+	+
у т. ч. за результатами перевірки державних цільових програм								
Обсяг перевірених коштів		+	+	+	+	+	+	+
Обсяг перевірених коштів на одного аудитора		+	+	+	+		+	
Обсяг виявлених порушень на одного аудитора		+	+	+	+			
Кількість перевірених державних цільових програм	+	+	+	+	+			
Кількість нормативно-правових актів з урахуванням пропозицій Рахункової палати (за видами актів)						+	+	+
Усього	5	8	8	7	7	4	8	7

Складено на підставі звітів Рахункової палати за 2013–2020 рр. (URL: <https://rp.gov.ua/Activity/Reports>).

Такий важливий аспект роботи ВОА, як рекомендації, у звітах Рахункової палати почав кількісно відображатися лише з 2017 р., точніше структура рекомендацій, наданих за два роки, за станом виконання (виконано, виконано частково та не виконано). Показники наслідків і ефектів від роботи органу у звітах, наведені в табл. 24, висвітлюють основні аспекти в цій сфері, а саме обсяг та структуру порушень за видами (порушення й недоліки при адмініструванні дохідної частини державного бюджету; порушення бюджетного законодавства, зокрема нецільове використання коштів та порушення при плануванні; неефективне управління й використання бюджетних коштів і майна) з деталізацією за конкретними порушеннями. Також відображається структура порушень за напрямками державної політики (соціальна сфера, освіта та охорона здоров'я; природоохоронна діяльність; судова й правоохоронна діяльність; безпека та обороноздатність та ін.), що є дуже важливим аспектом виявлених порушень, однак такі напрями неоднаково групуються за роками, відрізняється й ступінь деталізації. Наприклад, у 2018 р. деталізовані показники за видами порушень наведені не в узагальненій таблиці чи діаграмі, як у звітах за інші роки, а в різних підрозділах звіту відповідно до тематики, що ускладнює їх аналіз і порівняння. У звіті 2020 р. структура виявлених порушень за напрямками державної політики представлена тільки щодо загального їх обсягу, а в попередніх звітах (окрім 2018 р.) – за кожним із трьох видів виявлених порушень. Напрями державної політики для такого розрізу показників теж відмінні в різні роки, приміром, соціальна сфера, освіта та охорона здоров'я об'єднані в один напрям у 2020 р., у 2017 р. соціальні питання й охорона здоров'я подані окремо, а освіта та наука об'єднані з

Таблиця 24. Показники, що характеризують наслідки та ефекти від діяльності впродовж 2013–2020 рр.

Показник	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Обсяг та структура виявлених порушень і недоліків (за видами, деталізація за видами)	+	+	+	+	+	+	+	+
Обсяг та структура порушень за напрямками державної політики	+	+	+	+	+	+	+	+
Найбільші обсяги виявлених порушень за конкретними заходами (за видами порушень)						+	+	+
Кількість заходів, на які припадає переважна частина обсягу виявлених порушень							+	+
Кількість заходів, за котрими були надіслані повідомлення правоохоронним органам, усього у т. ч. кримінальних правопорушень, за якими повідомлення надсилалися самостійно членами ВОА			+		+	+	+	+
Кількість заходів, за котрими розпочато досудові розслідування							+	+
Кількість досудових розслідувань							+	+
Кількість розпочатих кримінальних проваджень за повідомленнями ВОА			+			+		
Кількість матеріалів, які приєднано до вже відкритих кримінальних проваджень			+					
Кількість надісланих протоколів про адміністративні правопорушення						+		
Обсяг накладених судами стягнень за результатами розгляду протоколів, надісланих ВОА						+		
Усього	2	2	5	2	3	8	7	7

Складено на підставі звітів Рахункової палати за 2013–2020 рр. (URL: <https://rp.gov.ua/Activity/Reports>).

культурою і спортом тощо. Описана ситуація унеможливає аналіз показників у такому розрізі в динаміці й навіть порівняння з попереднім роком на основі відображених у звіті показників та потребує відбору неагрегованих показників. Досить широко охарактеризовані наслідки роботи Рахункової палати стосовно виявлених ознак правопорушень, повідомлень правоохоронним органам, кількості розпочатих розслідувань. У тексті звітів зазначені окремі показники економії коштів згідно з рекомендаціями цього органу, повернення до бюджету, накладених стягнень за результатами розгляду надісланих йому протоколів, та інші потенційні й фактичні фінансові вигоди, проте не вистачає узагальненого показника матеріалізованого ефекту роботи Рахункової палати, який міг би бути обрахований на основі цих даних.

Відносини Рахункової палати з Верховною Радою України передбачають двосторонню взаємодію, при цьому більшість показників із цієї сфери у звітах ВОА стосуються участі представників цього органу в роботі парламенту, розглянутих питань, пов'язаних із результатами роботи Рахункової палати (табл. 25). У 2020 р. у звіті зазначено теми парламентських і комітетських слухань за участю її представників, але кількісного показника як такого він не містить, тому згідно з методологією цього аналізу вважаємо його

Таблиця 25. Показники, які характеризують відносини з Верховною Радою України у 2013–2020 рр.

Показник	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Кількість парламентських слухань за участю представників ВОА			+	+	+	+	+	
Кількість засідань комітетів (і підкомітетів) парламенту за участю представників ВОА			+	+	+	+	+	+
Кількість комітетів, у роботі яких брали участь представники ВОА		+						
Кількість питань за результатами заходів ВОА, розглянутих на засіданнях комітету парламенту, всього у т. ч. за комітетами (й підкомітетами)	+	+		+	+		+	+
Кількість комітетських слухань за участю представників ВОА	+	+						
Кількість засідань робочих груп парламенту за участі представників ВОА	+	+	+	+	+	+	+	+
Кількість інформаційних бюлетенів, переданих парламентарям					+			
Кількість народних депутатів, які брали участь у засіданнях ВОА						+		
Кількість розглянутих запитів та звернень народних депутатів і комітетів парламенту, всього у т. ч. врахованих під час проведення заходів включених до плану роботи ВОА на рік						+	+	+
Усього	4	4	4	4	5	9	5	3

Складено на підставі звітів Рахункової палати за 2013–2020 рр. (URL: <https://rp.gov.ua/Activity/Reports>).

невідображеним. У звіті 2018 р. наведено показник участі парламентарів у засіданнях Рахункової палати, надіслані ними та враховані в її роботі звернення й запити, що є дуже суттєвим аспектом взаємодії будь-якого ВОА з парламентом, проте у звітах за інші роки такі показники відсутні.

У сфері відносин із іншими державними органами у звітах Рахункової палати з 2016 р. подається менша кількість показників (табл. 26). У кожному звіті наявна структура її матеріалів у розрізі органів, яким вони були надіслані, де виокремлено органи та їх групи, котрі змінюються за роками. Так, у 2013 р. органи було об'єднано у вісім груп: Верховна Рада України; народні депутати; Президент України; Рада національної безпеки і оборони України; Кабінет Міністрів України; Міністерство фінансів України; міністерства та органи виконавчої влади, установи, організації, підприємства; правоохоронні органи; у 2014–2016 рр. – у дві групи: міністерства й органи виконавчої влади та установи, організації, підприємства; у 2017 р. Мінфін уже не віднесено до окремої групи, а до установ, організацій і підприємств додано громадян; у 2018 та 2019 рр. органи виконавчої влади й організації, установи та підприємства знову об'єднано (міністерства не виділено); у 2020 р. не виокремлено народних депутатів. Такі постійні перегрупування ускладнюють повноцінний аналіз динаміки цих показників. Кількість матеріалів, направлених до правоохоронних органів, деталізувалася не в усі роки. У 2019 і

Таблиця 26. Показники, що характеризують відносини з іншими державними органами протягом 2013–2020 рр.

Показник	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Кількість вихідних документів за результатами заходів		+						
Кількість і структура матеріалів, надісланих іншим органам (включаючи парламент), за органами	+	+	+	+	+	+	+	+
Кількість надісланих матеріалів до правоохоронних органів, усього			+					
у т. ч. за рішенням Рахункової палати про порушення (структура за правоохоронними органами)			+					+
Кількість листів до правоохоронних органів			+					
Кількість повідомлень правоохоронним органам щодо ознак кримінальних правопорушень (за органами)							+	
Кількість матеріалів, надісланих до Генеральної прокуратури, всього	+	+						
у т. ч. за рішенням Колегії Рахункової палати	+	+						
Кількість матеріалів, направлених за запитами до Генеральної прокуратури, СБУ, МВС		+						
Кількість засідань Уряду за участю представників ВОА							+	
Усього	3	5	4	1	1	1	3	2

Складено на підставі звітів Рахункової палати за 2013–2020 рр. (URL: <https://rp.gov.ua/Activity/Reports>).

2020 рр. у звіті наведено структуру повідомлень про виявлені ознаки кримінальних правопорушень у розрізі правоохоронних органів, наявна також детальна інформація щодо цих матеріалів у описовій частині звіту. Взаємодія Рахункової палати з правоохоронними органами є важливим напрямом роботи, й показники, які її характеризують, повинні бути деталізовані й уніфіковані. У звіті за 2019 р. зазначено кількість засідань уряду, в котрих брали участь представники Рахункової палати, що теж важливо в контексті збільшення ролі та підвищення ступеня виконання її рекомендацій.

У звітах Рахункової палати різні аспекти взаємодії із суспільством і гласності роботи характеризувалися багатьма показниками (табл. 27). За весь досліджуваний період наводилися показники кількості запитів на доступ до інформації, проте останніми роками не використовується позитивний досвід 2015–2018 рр. щодо оприлюднення структури таких запитів за суб'єктами. У 2020 р. уперше відображено загальну кількість питань, котрі містилися в запитах. У звітах також зазначено найпоширеніші теми запитів, на наш погляд, корисним буде включення у наступні звіти структури кількості питань у розрізі їх тематики, що дає уявлення про те, які аспекти роботи Рахункової палати становлять найбільший інтерес для різних користувачів інформації, а також дасть змогу окреслити коло питань, котрі доцільно оприлюднювати у звітах, а це, з одного боку, зменшить витрати часу й зусилля користувачів для отримання таких даних, з другого – послабить навантаження на Рахункову палату, пов'язане з їх опрацюванням. Звернення, які надходять до цього органу, їх тематика та його реакція є невідомими

Таблиця 27. Показники, які характеризують гласність роботи Рахункової палати та її взаємодію із суспільством і ЗМІ у 2013–2020 рр.

Показник	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
<i>Доступ до інформації</i>								
Кількість опрацьованих запитів на інформацію, всього у т. ч. структура за суб'єктами від ЗМІ від громадян	+	+	+	+	+	+	+	+
Кількість питань, за якими надіслано відповіді на запити інформації								+
<i>Звернення</i>								
Кількість та структура опрацьованих звернень (за суб'єктами), всього у т. ч. від громадян					+	+		
<i>Розвиток власного сайту</i>								
Кількість розміщених матеріалів на сайті	+	+	+	+	+	+		+
Кількість розміщених і перенесених з архіву публікацій на сайті ВОО							+	
Кількість оприлюднених прес-релізів			+					+
Кількість оприлюднених повідомлень про міжнародні заходи за участю Рахункової палати			+					
Середньомісячна кількість звернень до веб-сайту	+	+	+	+	+	+	+	+
Кількість звернень до веб-порталу			+	+	+	+	+	+
<i>Висвітлення у ЗМІ</i>								
Кількість матеріалів про Рахункову палату у ЗМІ, всього у т. ч. структура за видами ЗМІ	+	+	+	+	+	+	+	+
Кількість публікацій про Рахункову палату у ЗМІ за тематикою	+	+	+					
Кількість новин про Рахункову палату у ЗМІ за тематикою	+	+	+					
Кількість друкованих ЗМІ, які використовували інформацію Рахункової палати	+							
Кількість електронних адрес ЗМІ, на які розсилались інформаційні повідомлення Рахункової палати		+						
Усього	8	8	10	7	7	7	5	7

Складено на підставі звітів Рахункової палати за 2013–2020 рр. (URL: <https://rp.gov.ua/Activity/Reports>).

аспектами взаємодії ВОО із суспільством, ЗМІ, іншими органами, викривачами тощо, проте наразі показники, котрі характеризують такі відносини, у звітах Рахункової палати не відображені.

Останніми роками вона істотно поліпшила комунікацію з користувачами в частині оновлення, осучаснення та просування сайту, наповнення й популяризації своєї сторінки в соціальних мережах. Попри це у звітах наявні показники кількості матеріалів, розміщених на сайті, й числа звернень до нього, однак відсутні кількість унікальних відвідувачів сайту, завантажених матеріалів, їх структура за тематикою, популярністю, показники просування сторінки органу в соціальних мережах. Наразі взаємодію Рахункової

палати зі ЗМІ характеризує лише використання її матеріалів або посилання на неї в медіа. При цьому в описовій частині міститься достатньо інформації, яку можна підкріпити кількісними показниками, наприклад число інтерв'ю представників Рахункової палати, кількість ЗМІ, котрі розміщували матеріали про неї, їх структура за видами (як у звіті 2016 р.) і тематикою (як у звітах 2013–2015 рр.) тощо.

Рахункова палата провадить активну міжнародну діяльність та має чимало здобутків у цій сфері, для висвітлення цієї діяльності у її звітах передбачено окремий розділ із доволі повною інформацією в описовій частині. Кількість угод про двостороннє співробітництво зазначена у 2013 і 2014 рр., спільних і паралельних аудитів – у 2014 та 2015 рр. У 2020 р. кількісних показників щодо міжнародної діяльності у відповідному розділі звіту не наведено, проте число спільних звітів за результатами міжнародних аудитів вказано у структурі здійснених заходів ДЗФК (аудиту), а в розділі з виконання стратегії розкрито кількість випадків залучення аудиторів Рахункової палати до спільних заходів з обміну досвідом, число виступів на міжнародних заходах, проведених паралельних аудитів у рамках співпраці з країнами Східного партнерства.

Управління персоналом характеризує найбільше показників у щорічних звітах Рахункової палати (табл. 28), що збігається з тенденціями в інших до-

Таблиця 28. Показники, що характеризують управління персоналом Рахункової палати впродовж 2013–2020 рр.

Показник	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
<i>Чисельність персоналу</i>								
Штатна затверджена чисельність персоналу			+			+		
Чисельність персоналу, всього	+	+	+	+	+	+	+	+
у т. ч. за рівнями посад	+	+	+	+	+	+	+	+
у територіальних управліннях і центральному офісі	+	+	+	+	+	+	+	
Кількість державних службовців за напрямками роботи							+	+
Структура персоналу за гендерною ознакою						+	+	+
Структура керівного персоналу за гендерною ознакою						+		
Структура персоналу за рівнем освіти	+	+	+	+	+	+	+	+
Чисельність працівників із науковим ступенем та аспірантів	+	+	+	+	+	+	+	+
Кількість працівників із почесними званнями	+	+	+	+	+	+	+	+
<i>Вік</i>								
Середній вік, загалом	+	+	+	+	+		+	+
у т. ч. за гендерною ознакою							+	+
Кількість і частка молоді			+	+	+	+	+	+
<i>Рух кадрів</i>								
Рівень укомплектованості	+	+	+	+				
Рівень плинності кадрів	+			+	+			
Чисельність прийнятих на роботу, всього	+	+	+				+	+
у т. ч. за рівнями посад							+	+
на керівні посади	+	+	+					

Показник	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Кількість поданих заявок на участь у конкурсі на заміщення вакантних посад					+			
Чисельність допущених до конкурсу осіб					+			
Кількість засідань конкурсної комісії								+
Чисельність осіб, які пройшли конкурс на посади, всього					+		+	+
у т. ч. за категоріями державної служби на керівні посади					+			+
Кількість звільнених працівників	+	+	+		+			+
Чисельність працівників, прийнятих на роботу шляхом переведення, всього					+		+	
у т. ч. на керівні посади					+			
<i>Інші аспекти</i>								
Кількість та частка персоналу, який працює понад п'ять років				+	+			
Чисельність військовозобов'язаних працівників, усього					+		+	
у т. ч. структура за придатністю до служби								+
Кількість працівників, призваних на військову службу / мобілізованих		+	+					
Чисельність заброньованих на період мобілізації військовозобов'язаних працівників					+			
Кількість працівників, які мають мобілізаційні розпорядження								+
Чисельність працівників, котрі отримали підвищення, всього	+	+			+			+
у т. ч. на керівні посади	+	+			+			
Кількість державних службовців, яким присвоєно чергові ранги	+	+		+	+		+	+
Чисельність (частка) нагороджених працівників, усього	+	+	+	+	+	+	+	+
у т. ч. за видами нагород				+	+			
Усього	16	16	15	14	24	11	18	21

Складено на підставі звітів Рахункової палати за 2013–2020 рр. (URL: <https://rp.gov.ua/Activity/Reports>).

сліджених країнах. У всі роки визначено фактичну чисельність, структуру за рівнями посад (члени, патронатна служба, робітники і службовці, працівники, які виконують функції з обслуговування, державні службовці), чисельність працівників у центральному офісі й територіальних управліннях (окрім 2020 р.), структуру персоналу за рівнем освіти, кількість працівників із почесними званнями, науковими ступенями та аспірантів. З 2018 р. додалися показники структури персоналу за гендерною ознакою, з 2019 р. – чисельність і структура державних службовців за напрямками роботи (контрольні й експертно-аналітичні заходи та управлінські функції); цікавим було подання структури керівного складу за гендерною ознакою (тільки у звіті за 2018 р.). Середній вік визначено в усі роки (крім 2018 р.), у т. ч. за гендерною ознакою з 2019 р.; частка молоді (до 35 років) публікується у звітах з 2015 р. Системності

у поданні показників, які характеризують рух персоналу, не вистачає. Так, до 2020 р. не визначаються рівні укомплектованості, плинності кадрів, число прийнятих на роботу шляхом переведення, кількість поданих заявок на участь у конкурсі на заміщення вакантних посад. У звітах не за всі роки містяться показники кількості прийнятих на роботу та звільнених, а у 2018 році взагалі не було жодного показника щодо руху кадрів. У всіх звітах вказано кількість нагороджених працівників, щодо більшості років наведено чисельність державних службовців, яким присвоєно чергові ранги, та працівників, котрі отримали підвищення. У 2016 і 2017 рр. оприлюднено кількість осіб, що працюють у Рахунковій палаті більш ніж п'ять років, що є корисним для аналізу плинності кадрів. Збройний конфлікт на Сході України зумовлює появу нових показників у сфері управління персоналом: чисельність військово-зобов'язаних працівників (її структура за придатністю до служби), мобілізованих, призваних на службу та ін. Цей аспект актуальний у сучасних умовах, проте необхідно уніфікувати такі показники й застосовувати їх у всіх наступних звітах.

Навчання є невід'ємним елементом сучасного ВOA, й Рахункова палата теж активно залучає персонал до цього процесу – в її звітах оприлюднюється дедалі більше показників, що характеризують цей напрям (табл. 29).

Таблиця 29. Показники, які характеризують навчання та сертифікацію у 2013–2020 рр.

Показник	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
<i>Навчальні заходи</i>								
Кількість навчальних заходів	+	+	+	+	+	+	+	+
Чисельність і частка працівників, які брали участь у навчальних заходах, усього	+	+		+	+	+	+	+
у т. ч. із територіальних управлінь	+	+		+	+	+	+	+
Кількість працівників, котрі підвищили кваліфікацію з отриманням сертифікатів, усього	+	+		+	+	+	+	
у т. ч. із територіальних управлінь	+	+		+	+		+	
Чисельність працівників, які пройшли окремі тренінги, семінари (за заходами)			+	+	+			+
Кількість державних службовців, що підвищили кваліфікацію за короткостроковими програмами						+	+	+
Чисельність державних службовців, які пройшли тренінги						+		
Кількість працівників, котрі вивчають англійську, всього			+		+		+	+
у т. ч. за рівнями посад із територіальних управлінь							+	+
Кількість сертифікатів, отриманих працівниками за результатами самоосвіти								+
Кількість навчальних заходів із питань антикорупційного законодавства							+	
Чисельність працівників, які пройшли підвищення кваліфікації щодо запобігання корупції							+	
Кількість студентів, котрі проходили практику у ВOA	+							

Показник	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Чисельність викладачів, що проходили стажування у ВОА	+							
<i>Оцінювання</i>								
Кількість (частка) державних службовців, які пройшли оцінювання, всього у т. ч. за видами оцінок які отримали відмінну оцінку	+			+			+	+
Кількість засідань атестаційної комісії	1						+	
Усього	9	5	3	8	7	6	14	11

Складено на підставі звітів Рахункової палати за 2013–2020 рр. (URL: <https://rp.gov.ua/Activity/Reports>).

Зокрема, за останні роки додалися показники кількості працівників, які пройшли тренінги й семінари в розрізі таких навчальних заходів, чисельності державних службовців, котрі підвищили кваліфікацію за короткостроковими програмами, працівників, що вивчають англійську мову, проте подаються ці показники несистематично. У 2013 р. відображалася проходження практики та стажування в органі викладачів і студентів. У 2020 р. з'явилася кількість сертифікатів, отриманих працівниками за результатами самоосвіти, а в 2019 р. було кількісно оцінено навчальні заходи з питань антикорупційного законодавства. В Україні не запроваджена обов'язкова сертифікація аудиторів Рахункової палати, державних аудиторів загалом, зате здійснюється оцінювання державних службовців. Показники щодо їх чисельності та їх структура за видами отриманих оцінок оприлюднені лише у звітах за 2016 та 2020 рр.; кількість оцінених службовців і таких, котрі одержали відмінну оцінку – у 2019 р.; тільки число оцінених – у 2013 р., у решті річних звітів такі дані взагалі відсутні.

Управління Рахунковою палатою охоплює різні аспекти: стратегію, процеси управління, підзвітності, документообігу, управління ризиками, етику, інформаційні технології тощо (табл. 30). В її звітах кількісними показниками за всі досліджувані роки (крім 2020 р.) охарактеризовано число засідань та розглянутих на них питань, а в 2013–2015 рр. також подавалася структура питань за спрямуванням (контрольно-аналітичні, організаційні, внутрішнього контролю, функції зовнішнього аудитора ОБСЄ). Показники зі стратегічного розвитку з'явилися у звіті 2020 р., хоча Стратегія розвитку Рахункової палати на 2019–2024 роки передбачала завдання й на 2019 р. До 2018 р. відображалася кількість електронних документів у базах даних інформаційно-аналітичної системи Рахункової палати (далі – ІАС РП), однак перехід на електронний документообіг залишається актуальним, тому доцільно оприлюднювати цей показник і надалі або ж вказувати частку електронного документообігу. Позитивним моментом є поява у звіті за 2020 р. показника кількості внутрішніх аудитів. У контексті протидії корупції вводяться показники, котрі характеризують цей напрям діяльності, проте немає системного підходу до їх визначення. Так, кількість несвоєчасно пода-

Таблиця 30. Показники, що характеризують управління Рахунковою палатою протягом 2013–2020 рр.

Показник	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
<i>Засідання</i>								
Кількість засідань ВОА	+	+	+	+	+	+	+	
Кількість питань, розглянутих на засіданнях ВОА	+	+	+	+	+	+	+	
у т. ч. структура за спрямуванням	+	+	+					
<i>Стратегічне планування</i>								
Кількість цілей, пріоритетів і завдань у стратегії								+
Кількість та частка завдань на поточний рік								+
Кількість і структура виконаних завдань								+
Кількість балів за виконання за методикою стратегії								+
<i>Різні управлінські аспекти</i>								
Кількість завдань і функцій апарату ВОА							+	
Кількість електронних документів у ІАС РП	+	+	+	+	+			
Кількість внутрішніх аудитів								+
Кількість техніки на обліку за видами	+	+	+					
Кількість придбаної техніки за видами					+		+	+
Частки сучасного та фізично зношеного обладнання	+	+	+	+	+	+		
<i>Запобігання корупції</i>								
Кількість випадків несвоєчасного подання декларацій				+	+	+		
Кількість опрацьованих тестів із наявності конфлікту інтересів працівників							+	+
Кількість виявлених фактів конфлікту інтересів								+
Кількість виявлених випадків політичного замовлення й тиску на діяльність ВОА							+	
Кількість усних та письмових консультацій для працівників щодо антикорупційного законодавства								+
Усього	6	6	6	5	6	4	6	9

Складено на підставі звітів Рахункової палати за 2013–2020 рр. (URL: <https://rp.gov.ua/Activity/Reports>).

них або не поданих декларацій наведено у звітах за 2016–2018 рр., а в наступних роках – ні. Те саме стосується числа виявлених конфліктів інтересу та фактів політичного тиску (лише у 2019 р. було зауважено, що таких випадків не розкрито).

Показники, що характеризують фінанси ВОА, зазвичай стандартні, стосуються планового й фактичного обсягів витрат, частки витрат на окремі напрями, середньої вартості одного аудиту. У звітах Рахункової палати з цього питання також містяться показники обсягів і структури кошторисних призначень, касових видатків (табл. 31). У 2014–2017 рр. оприлюднювались обсяги перевірених коштів та виявлених порушень на одного аудитора. Це був корисний досвід, оскільки дав уявлення про ефективність і масштабність аудиту, ефективність роботи аудиторів. Названі показники доцільно використовувати й у майбутньому, адже їх відсутність у 2018–2020 рр. унеможлиблює аналіз у динаміці.

Таблиця 31. Показники, які характеризують фінанси Рахункової палати у 2013–2020 рр.

Показник	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Обсяг і структура кошторисних призначень	+	+	+	+	+	+	+	+
Обсяг та структура кошторису за спецфондом							+	+
Обсяг і структура касових видатків	+	+		+	+	+	+	+
Обсяг повернених до бюджету коштів внаслідок економії							+	
Обсяг перевірених коштів на 1 грн фінансування Рахункової палати		+	+	+	+		+	
Обсяг виявлених порушень на 1 грн фінансування Рахункової палати		+	+	+	+			
Усього	2	4	3	4	4	2	5	3

Складено на підставі звітів Рахункової палати за 2013–2020 рр. (URL: <https://rp.gov.ua/Activity/Reports>).

Загалом у звітах Рахункової палати за проаналізований період оприлюднено 150 різних показників, але тільки 15 із них (10 %) присутні протягом усіх восьми років; 64 (41 %) зазначені лише в одному звітному періоді; 21 (14 %) відображений у більшості звітів, проте відсутній у звітах за окремі роки, що подавалися несистематично; решта показників наведені менше ніж у половині звітів за 2013–2020 рр. Попри нестабільну вибірку показників, які можна відстежити в динаміці, сумарна їх кількість у звітах кожного року є доволі великою на тлі досліджених зарубіжних країн (рис. 3).

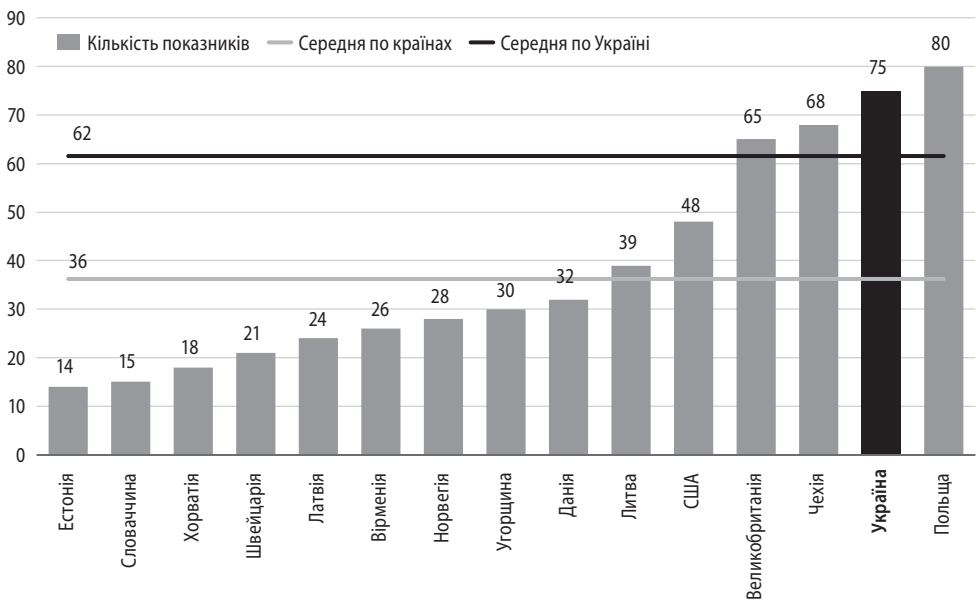


Рис. 3. Кількість показників, що зазначені в щорічних звітах у ВОА зарубіжних країн та України

Складено за: [5–18; 20].

Так, у звіті Рахункової палати за 2020 р. було представлено загалом 75 показників, що вдвічі перевищує їх середню кількість у звітах досліджених країн, більше показників міститься тільки у звіті ВОА Польщі за 2019 р. Середня кількість показників, наведених у звітах Рахункової палати за останніх вісім років, теж доволі висока, її переважає лише їх число у звітах Великобританії, Чехії та Польщі.

Пропозиції щодо системи показників ефективності роботи Рахункової палати. Застосування методики SAI PMF у щорічних звітах будь-якого ВОА й Рахункової палати зокрема є недоцільним, проте сфери діяльності ВОА й основні аспекти його роботи, представлені в цій методиці, можна взяти за основу для розроблення системи кількісних показників у щорічних звітах для повного та всебічного висвітлення роботи ВОА. На підставі проведеного аналізу світової практики й досвіду Рахункової палати нами запропоновано показники для оцінки її діяльності, об'єднані за сферами останньої (рис. 4).

Виокремлено 12 сфер діяльності Рахункової палати, за якими запропоновано 55 блоків кількісних показників та їх різних розрізів, котрі можуть бути використані для всебічного висвітлення роботи органу. При цьому 34 % цих показників уже викладені у звіті Рахункової палати за 2020 р., ще 20 % – у звітах попередніх років. Частина запропонованих нових (46 %) показників передбачає кількісний вираз інформації, яка вже наведена в описовій формі у звітах. Окрім того, варто зауважити, що в разі прийняття змін до Закону України “Про Рахункову палату” від 02.07.2015 № 576-VIII стосовно виокремлення аудитів і експертно-аналітичної діяльності, а також визначення аудиту відповідності, запропонована система показників потребуватиме внесення неістотних змін, а саме додання аудитів відповідності до структури проведених заходів, поділу сфери й відповідних показників із групи заходів ДЗФК на аудити та іншу діяльність, крім аудиту (експертно-аналітичну). Всі ці показники можна надалі співвідносити з кожним аспектом діяльності Рахункової палати, що оцінюється за методологією SAI PMF. Так, показники з однієї сфери діяльності ВОА можуть бути віднесені й до інших напрямів діяльності (адже багато аспектів роботи взаємопов'язані), крім тих, які характеризують наслідки та ефекти від роботи й міжнародну діяльність.

Підсумовуючи викладене, доходимо таких висновків. Вищі органи аудиту використовують широкий спектр кількісних показників для характеристики власної діяльності в щорічних звітах, зокрема абсолютні (кількість аудитів, чисельність персоналу, обсяг фінансування), відносні (обсяг виявлених порушень на одного аудитора, рівень плінності кадрів, відсоток виконаних рекомендацій), оціночні, первинні дані для котрих збираються шляхом опитування (оцінки парламентарями роботи ВОА, якості та актуальності аудиту його об'єктами, задоволення персоналу умовами праці). Найбільше показниками охоплено такі сфери діяльності ВОА, як гласність роботи, управління персоналом, наслідки й ефекти від аудиту, власне аудити та відносини з парламентом.

<p>Заходи ДЗФК (аудиту)</p> <p>Кількість заходів ДЗФК (аудиту): запланованих, перенесених; структура за видами (аудити: фінансові, ефективності, зокрема IT-аудити, надалі – відповідності, експертно-аналітичні заходи, інше), напрямками державної політики, об'єктами; членами РП; кількість “нових” тем заходів (за якими ще не проводилися заходи ДЗФК або проводилися більш ніж 3 чи 5 років тому)</p>	<p>Рекомендації РП</p> <p>Кількість наданих рекомендацій; структура за станом виконання (виконані, частково виконані, у процесі виконання, не виконані, які вже неможливо виконати), напрямками державної політики, об'єктами, характером (системні, орієнтовані на розв'язання проблем, економію тощо)</p>
<p>Кількість перевірених об'єктів, зокрема за видами (парламент, Уряд, міністерства, органи влади, установи, організації, підприємства), членами РП, напрямками державної політики, територіальною ознакою</p>	<p>Наслідки та ефекти від діяльності</p> <p>Обсяг потенційного фінансового впливу від рекомендацій РП; обсяг фактичної фінансової вигоди від виконаних рекомендацій РП</p>
<p>Кількість затверджених звітів</p>	<p>Обсяг виявлених порушень, зокрема за видами; деталізована структура; структура за напрямками державної політики</p>
<p>Кількість та частка звітів, які пройшли контроль якості, відповідають стандартам якості</p>	<p>Кількість заходів, за якими було надіслано повідомлення правоохоронним органам; кількість розпочатих розслідувань; кількість судових вироків по справах за матеріалами РП; обсяг накладених судами стягнень</p>
<p>Обсяг перевірених коштів, зокрема <i>на одного аудитора; обсяг виявлених порушень на одного аудитора;</i> частка видатків державного бюджету, охоплена заходами ДЗФК</p>	<p>Навчання та оцінювання</p> <p>Кількість навчальних заходів за тематикою, видами заходів; кількість і частка працівників, які брали участь у навчальних заходах, зокрема з територіальних управлінь; структура за відділами, посадами</p>
<p>Часові затрати на проведення заходів (аудитів) або кількість людино-годин</p>	<p>Кількість та частка працівників, які підвищували кваліфікацію (структура за відділами, посадами, територіальною ознакою)</p>
<p>Кількість пропозицій до законодавства, зокрема врахованих; кількість нормативно-правових актів, у котрих враховані пропозиції РП, за видами актів, суб'єктами прийняття</p>	<p>Кількість та частка аудиторів, котрі пройшли навчання щодо застосування міжнародних стандартів</p>
<p>Управління персоналом РП</p>	<p>Кількість працівників, які вивчають англійську, структура за рівнями посад, територіальною ознакою</p>
<p>Фактична чисельність персоналу та структура за рівнем посад, гендерною ознакою, в територіальних управліннях і центральному офісі, за напрямками роботи (відділами), за рівнем освіти, за стажем роботи в РП; кількість працівників із науковим ступенем та аспірантів, працівників із почесними званнями</p>	<p><i>Кількість навчальних заходів РП для інших установ у розрізі установ (зокрема навчальних)</i></p>
<p>Середній вік, зокрема за гендерною ознакою; кількість і частка молоді</p>	<p>Кількість працівників, котрі мають сертифікати аудитора</p>
<p><i>Рівень укомплектованості; кількість прийнятих на роботу за рівнями посад; кількість звільнених за причинами; кількість переведених; працівників, які отримали підвищення; державних службовців, котрим присвоєно чергові ранги; нагороджених працівників</i></p>	<p>Кількість державних службовців, які пройшли оцінювання; структура за видами оцінок</p>
<p>Чисельність військовозобов'язаних за придатністю до служби; кількість мобілізованих/призваних на службу</p>	<p>Фінанси РП</p>
<p>Оцінка персоналом різних аспектів роботи РП (для цього запроваджується анонімне опитування персоналу, а у звіті подаються агреговані дані; наразі в РП проводиться таке опитування)</p>	<p>Частка задоволення фінансової потреби РП</p>
	<p>Обсяг і структура видатків; структура витрат у розрізі видів діяльності за спрямуванням (основна, з розвитку РП, міжнародна тощо)</p>
	<p>Середня вартість одного аудиту; <i>обсяг перевірених коштів на одну грошову одиницю фінансування ВОА, виявлених порушень на одну грошову одиницю фінансування ВОА</i></p>

Примітка. Напівжирним шрифтом виділено показники, наявні у звіті Рахункової палати за 2020 р., курсивом – ті, що застосовувались у звітах за попередні періоди.

Рис. 4. Система запропонованих показників ефективності діяльності Рахункової палати

Побудовано авторами.

<p style="text-align: center;">Управління РП</p> <p><i>Кількість засідань ВОА; кількість питань, розглянутих на засіданнях ВОА, зокрема структура за спрямуванням (контрольно-аналітичні, організаційні, внутрішнього контролю)</i></p> <p>Кількість та частка завдань, запланованих на поточний рік; виконаних завдань і тих, що виконуються; загальний відсоток виконаних завдань стратегії; кількість заходів ДЗФК, пов'язаних зі стратегічними цілями</p> <p>Кількість випадків недотримання етики</p> <p>Частка електронного документообігу</p> <p>Кількість внутрішніх аудитів</p> <p><i>Частки сучасного та зношеного обладнання</i></p> <p>Кількість випадків несвоєчасного подання декларацій, опрацьованих тестів з наявності конфлікту інтересів у працівників апарату ВОА; кількість виявлених фактів конфлікту інтересів</p>	<p style="text-align: center;">Взаємодія з Верховною Радою України</p> <p>Кількість заходів ВРУ за участю представників РП за видами заходів; кількість питань, пов'язаних із РП, розглянутих ВРУ; структура за тематикою; кількість комітетів, у роботі яких представники РП брали участь</p> <p>Кількість матеріалів, переданих до парламенту за видами матеріалів</p> <p><i>Кількість засідань РП, на яких були присутні народні депутати (далі – НД); кількість таких НД</i></p> <p><i>Кількість звернень від НД/комітетів, частка врахованих, структура за формою врахування</i></p> <p>Рівень задоволення НД роботою РП (визначається шляхом запровадження періодичного опитування за одним або кількома критеріями, як зразок можна використати описаний у статті міжнародний досвід)</p>
<p style="text-align: center;">Взаємодія з іншими органами</p> <p>Кількість матеріалів, надісланих іншим органам за видами органів; деталізована кількість надісланих повідомлень до правоохоронних органів у розрізі органів</p> <p>Кількість комунікативних заходів із представниками інших органів у розрізі органів, видів заходів</p> <p><i>Кількість засідань Уряду за участю представників РП</i></p> <p>Кількість заходів ДЗФК, які проводяться із залученням підрядників (аудиторів та експертів)</p> <p>Кількість пропозицій тем заходів ДЗФК, наданих іншими органами в розрізі органів; частка врахованих</p>	<p style="text-align: center;">Гласність роботи і взаємодія із суспільством</p> <p>Кількість запитів на доступ до інформації в розрізі суб'єктів; кількість опрацьованих питань у розрізі тематики; кількість незадоволених запитів за причинами ненадання інформації</p> <p><i>Кількість звернень у розрізі суб'єктів, за тематикою (зокрема скарги та інформація від викривачів); частка звернень, врахованих у роботі, зокрема за способом врахування</i></p> <p>Кількість та частка неоприлюднених звітів РП із вказанням причин, оприлюднених пізніше встановленого строку</p> <p>Кількість матеріалів на сайті РП за рік, за видами матеріалів, за тематикою; кількість завантажень із сайту за тематикою; кількість переглядів популярних матеріалів; кількість переглядів сайту, унікальних відвідувачів, підписників сторінки в соціальних мережах</p> <p>Кількість матеріалів у ЗМІ про роботу РП за тематикою, видами ЗМІ; кількість інтерв'ю представників РП; кількість комунікативних заходів за участю РП; кількість публікацій представників РП у фахових виданнях</p>
<p style="text-align: center;">Міжнародна діяльність РП</p> <p>Кількість міжнародних заходів за видами (спільні, паралельні аудити; обмін досвідом; конференції тощо); структура за організаторами (міжнародні організації, інші ВОА, РП); кількість виступів на міжнародних заходах; кількість країн, представники ВОА яких відвідали РП</p> <p><i>Кількість угод про двостороннє співробітництво (усього станом на кінець року)</i></p> <p>Кількість проектів, у яких РП виступає зовнішнім аудитором</p> <p>Кількість і частка працівників РП, котрі брали участь у міжнародних заходах</p>	<p style="text-align: center;">Взаємодія з об'єктами заходів ДЗФК (аудиту)</p> <p>Оцінювання об'єктами різних аспектів роботи РП (наприклад, актуальності тем, якості проведення заходу, дотримання етики, корисності наданих рекомендацій, що визначається шляхом запровадження опитування на об'єктах; для розроблення такого опитувальника можна використати досвід проаналізованих вище ВОА); кількість випадків заперечення висновків чи пропозицій РП; кількість звернень об'єктів щодо їх перевірки РП</p>

Рис. 4. Система запропонованих показників ефективності діяльності Рахункової палати (закінчення)

Побудовано авторами.

Аналіз досвіду Рахункової палати з висвітлення її діяльності в щорічних звітах за останніх вісім років засвідчив, що на тлі вдосконалення й осучаснення звітів, збільшення загальної кількості показників окремі з них перестають використовуватися, хоча вони характеризують важливі аспекти ро-

боти (наприклад, обсяг перевірених коштів та виявлених порушень у розрахунку на одного аудитора, рівень укомплектованості персоналом).

Серйозними проблемами є також несистемність відображення показників у звітах за роками та непослідовність підходів до вибору показників і ознак для їх структурування (наприклад, різне групування органів, яким надсилалися матеріали Рахункової палати; напрямів державної політики, за котрими подається структура виявлених порушень). Зазначене ускладнює, а для непрофесійних користувачів унеможлиблює порівняння показників у динаміці. Великий обсяг інформації міститься в описовій частині звіту, тому вбачається доцільним вираження таких аспектів і в кількісних показниках (приміром, міжнародної діяльності). До того ж у сукупності показників, що використовувались у звітах Рахункової палати, немає окремих із тих, котрі фігурують у більшості зарубіжних ВОА (показники, що характеризують відносини з об'єктами аудиту, взагалі відсутні, не наведено також число всіх наданих рекомендацій, їх структуру за різними ознаками).

Визначено 12 сфер і 55 груп показників, які характеризують різні аспекти роботи Рахункової палати у сфері здійснення заходів ДЗФК (аудиту), надання рекомендацій, оцінки наслідків та ефектів від діяльності, відносин із парламентом, іншими органами, об'єктами аудиту, гласності, міжнародної діяльності, управління персоналом, навчання й сертифікації, управління органом та фінансового забезпечення. Серед запропонованих показників більше половини (54 %) не є новими для Рахункової палати, оскільки використовуються в останньому звіті або застосовувалися у звітах попередніх років.

У стратегії розвитку Рахункової палати використано мало кількісних показників, переважають якісні показники за методологією SAI PMF. Тому визначено також загальний взаємозв'язок її сфер діяльності із запропонованою системою показників зі сферами та індикаторами, котрі застосовуються за методологією SAI PMF для цілей стратегічного розвитку. Загалом застосування запропонованих показників у цілому або навіть їх частини по кожній із груп дасть змогу поліпшити всебічну оцінку ефективності роботи Рахункової палати в усіх сферах діяльності.

Список використаних джерел

1. IRCP Provides Forum to Discuss Regional, Global Community Synergies. *The International Journal of Government Auditing*. 2019. Vol. 46, No. 3. P. 23–24. URL: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/about_us/IJGA_Issues/former_years/2019/EN_2019_v46n3.pdf.

2. *De la Fuente y de la Calle M. J.* EUROSAI: twenty-five years of fruitful cooperation to strengthen external audit. *EUROSAI Magazine*. 2015. No. 21. P. 50–54. URL: https://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/content/documents/magazines/Eurosai21_en.pdf.

3. Supreme Audit Institutions: Important Partners for German Development Cooperation. *The International Journal of Government Auditing*. 2020. Vol. 47, No. 2. P. 36–39. URL: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/about_us/IJGA_Issues/former_years/2020/EN_2020_v47n2.pdf.

4. *Moser J.* How SAIs Can Contribute to Good Governance and Sustainable Development by Promoting Transparency and Accountability. *EUROSAI Magazine*. 2015. No. 21. P. 85–88.

URL: https://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/content/documents/magazines/Eurosai21_en.pdf.

5. Annual Report and Accounts 2019-20 / National Audit Office, United Kingdom. URL: <https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2020/06/nao-annual-report-accounts-2019-20.pdf>.

6. Annual Announcement on Activity for the year 2018 / Audit Chamber of the Republic of Armenia. URL: http://armsai.am/files/annual2018_eng.pdf.

7. Annual Report and Accounts 2019 / Rigsrevisionen, Denmark. URL: <https://uk.rigsrevisionen.dk/Media/D/2/Annual-report-2019.pdf>.

8. Annual Report of the National Audit Office, 2019 / National Audit Office of Estonia. URL: <https://www.riigikontroll.ee/LinkClick.aspx?fileticket=uCWCUwK9O8%3d&tabid=143&mid=717&language=et-EE&forcedownload=true>.

9. Public Annual Report of the State Audit Office of the Republic of Latvia 2019 / State Audit Office of the Republic of Latvia. URL: https://www.lrvk.gov.lv/uploads/files/Dokumenti/Publiskais%20gada%20p%C4%81rskats_2019_FINAL_en.pdf.

10. Annual Report 2019 / The National Audit Office of Lithuania. URL: https://www.vkontrolė.lt/aktualiju_failai/files/MVA2019_EN_FINAL.pdf.

11. Office of the Auditor General of Norway annual report for 2019 / Office of the Auditor General of Norway. URL: <https://www.riksrevisjonen.no/contentassets/1855de07d48f4292a8d9b28fd8795af6/annualreport2019.pdf>.

12. Report on the activities of the Supreme Audit Office in 2019 / Supreme Audit Office of Poland. URL: <https://www.nik.gov.pl/plik/id,22569.pdf>.

13. Report Audit Activities Results in 2019 / Supreme Audit Office of The Slovak Republic. URL: https://www.nku.gov.sk/documents/10272/524640/AJ_verzia_VS_2019.pdf.

14. Summary Report for the National Assembly on the Professional Activity and Operation of the State Audit Office of Hungary in 2019 / State Audit Office of Hungary. URL: https://www.asz.hu/storage/files/files/en/reports/2020/B10_en.pdf?download=true.

15. Report on The Work of The State Audit Office for 2019 / State Audit Office of Republic of Croatia. URL: https://www.revizija.hr/UserDocImages/ENG/Reports/2019/REPORT_ON_THE_WORK_OF_THE_STATE_AUDIT_OFFICE_FOR_2019.pdf.

16. Annual Report 2019 / Supreme Audit Office of Czech Republic. URL: <https://www.nku.cz/assets/publications-documents/annual-report/annual-report-2019.pdf>.

17. 2019 Annual Report / Swiss Federal Audit Office. URL: https://www.efk.admin.ch/images/stories/efk_dokumente/publikationen/jahresberichte/2019/CDF_RA_2019_EN.pdf.

18. Performance and Accountability Report, Fiscal Year 2020 / US Government Accountability Office. URL: <https://www.gao.gov/assets/720/710643.pdf>.

19. Measuring Impact and Relevance of Work Performed by The State Audit Office of Latvia. *EUROSAI Magazine*. 2019. No. 25. P. 100–102. URL: https://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/content/documents/magazines/EUROSAI_N25_EN.pdf.

20. Звіти Рахункової палати за 2013–2020 роки / Рахункова палата. URL: <https://rp.gov.ua/Activity/Reports>.

References

1. IRCP Provides Forum to Discuss Regional, Global Community Synergies. (2019). *The International Journal of Government Auditing*, 46 (3), 23–24. Retrieved from https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/about_us/IJGA_Issues/former_years/2019/EN_2019_v46n3.pdf.

2. De la Fuente y de la Calle, M. J. (2015). EUROSAI: twenty-five years of fruitful cooperation to strengthen external audit. *EUROSAI Magazine*, 21, 50–54. Retrieved from https://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/content/documents/magazines/Eurosai21_en.pdf.

3. Supreme Audit Institutions: Important Partners for German Development Cooperation. (2020). *The International Journal of Government Auditing*, 47 (2), 36–39. Retrieved from https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/about_us/IJGA_Issues/former_years/2020/EN_2020_v47n2.pdf.
4. Moser, J. (2015). How SAIs Can Contribute to Good Governance and Sustainable Development by Promoting Transparency and Accountability. *EUROSAI Magazine*, 21, 85–88. Retrieved from https://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/magazines/Eurosai21_en.pdf.
5. National Audit Office, United Kingdom. (2020). *Annual Report and Accounts 2019-20*. Retrieved from <https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2020/06/nao-annual-report-accounts-2019-20.pdf>.
6. Audit Chamber of the Republic of Armenia. (2018). *Annual Announcement on Activity for the year 2018*. Retrieved from http://armsai.am/files/annual2018_eng.pdf.
7. Rigsrevisionen, Denmark. (2019). *Annual Report and Accounts 2019*. Retrieved from <https://uk.rigsrevisionen.dk/Media/D/2/Annual-report-2019.pdf>.
8. National Audit Office of Estonia. (2019). *Annual Report of the National Audit Office, 2019*. Retrieved from <https://www.riigikontroll.ee/LinkClick.aspx?fileticket=uCWeCUwK9O8%3d&tabid=143&mid=717&language=et-EE&forcedownload=true>.
9. State Audit Office of the Republic of Latvia. (2019). *Public Annual Report of the State Audit Office of the Republic of Latvia 2019*. Retrieved from https://www.lrvk.gov.lv/uploads/files/Dokumenti/Publiskais%20gada%20p%C4%81rskats_2019_FINAL_en.pdf.
10. The National Audit Office of Lithuania. (2019). *Annual Report 2019*. Retrieved from https://www.vkontrole.lt/aktualiju_failai/files/MVA2019_EN_FINAL.pdf.
11. Office of the Auditor General of Norway. (2019). *Office of the Auditor General of Norway annual report for 2019*. Retrieved from <https://www.riksrevisjonen.no/contentassets/1855de07d48f4292a8d9b28fd8795af6/annualreport2019.pdf>.
12. Supreme Audit Office of Poland. (2019). *Report on the activities of the Supreme Audit Office in 2019*. Retrieved from <https://www.nik.gov.pl/plik/id,22569.pdf>.
13. Supreme Audit Office of The Slovak Republic. (2019). *Report Audit Activities Results in 2019*. Retrieved from https://www.nku.gov.sk/documents/10272/524640/AJ_verzia_VS_2019.pdf.
14. State Audit Office of Hungary. (2019). *Summary Report for the National Assembly on the Professional Activity and Operation of the State Audit Office of Hungary in 2019*. Retrieved from https://www.asz.hu/storage/files/files/en/reports/2020/B10_en.pdf?download=true.
15. State Audit Office of Republic of Croatia. (2019). *Report on The Work of The State Audit Office for 2019*. Retrieved from https://www.revizija.hr/UserDocsImages/ENG/Reports/2019/REPORT_ON_THE_WORK_OF_THE_STATE_AUDIT_OFFICE_FOR_2019.pdf.
16. Supreme Audit Office of Czech Republic. (2019). *Annual Report 2019*. Retrieved from <https://www.nku.cz/assets/publications-documents/annual-report/annual-report-2019.pdf>.
17. Swiss Federal Audit Office. (2019). *Annual Report*. Retrieved from https://www.efk.admin.ch/images/stories/efk_dokumente/publikationen/jahresberichte/2019/CDF_RA_2019_EN.pdf.
18. US Government Accountability Office. (2020). *Performance and Accountability Report, Fiscal Year 2020*. Retrieved from <https://www.gao.gov/assets/720/710643.pdf>.
19. Measuring Impact and Relevance of Work Performed by The State Audit Office of Latvia. (2019). *EUROSAI Magazine*, 25, 100–102. Retrieved from https://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/magazines/EUROSAI_N25_EN.pdf.
20. Accounting Chamber. (n. d.). *Reports of the Accounting Chamber for 2013–2020*. Retrieved from <https://rp.gov.ua/Activity/Reports> [in Ukrainian].