



policy paper

Навіщо Україні Рахункова палата



В Україні існує вдосталь державних контролюючих органів. Держаудитслужба, Державна податкова служба, Держпраці, Держекоінспекція та інші шукають порушення та карають винних. Але чи дають їхні сталеві рукавиці очікуваний ефект суспільству?..

Натомість Рахункова палата є своєрідним державним аналітичним центром, який досліджує та рекомендує органам влади як покращити їхню роботу. Однак, її рекомендації не обов'язково виконувати. На початку дослідження ми не розуміли цієї логіки та бачили майбутнє Рахункової палати у сталевих рукавицях.

Врешті ми змінили свою думку, так само, як це буває з головними героями художніх романів — під силою обставин вони стають іншими. Дослідження особливостей діяльності Рахункової палати дає розуміння, що вона може напрацьовувати авторитет та досягати виконання своїх рекомендацій через покращення їхньої якості. Кращі пропозиції — більше їх виконання — ефективне управління. На сторінках цього звіту ми зафіксували трансформацію власної позиції. Запрошуємо тебе, читачу, пройти цей шлях разом із нами!

Аналітичний звіт створений ГО «Інститут аналітики та адвокації» в рамках «Ініціативи з розвитку аналітичних центрів в Україні», яку виконує Міжнародний фонд «Відродження» у партнерстві з Ініціативою відкритого суспільства для Європи (OSIFE) за фінансової підтримки Посольства Швеції в Україні. Звіт відображає позицію авторів і не обов'язково збігається з позицією Міжнародного фонду «Відродження».

Автори:

Вячеслав Курило
консультант із аналітики ІАА

Олена Дмитренко
консультантка з бюджетної аналітики ІАА

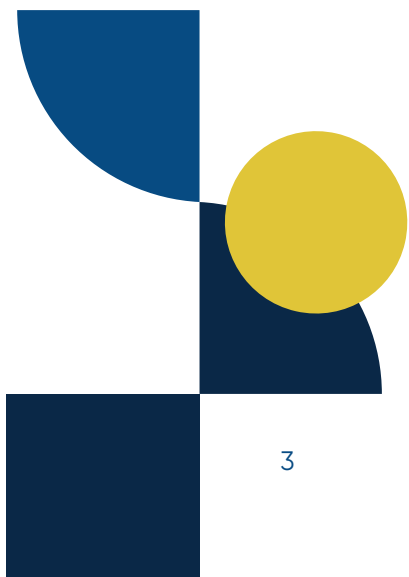
Олександр Ткаченко
консультант із проведення досліджень ІАА

Верстка і дизайн:

Олена Овсяник
графічна дизайнерка ІАА

Брали участь у дослідженні:

Юрій Ромашко, Наталія Прохоренко, Юрій Романов.



ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК СКОРОЧЕНЬ	5
МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСТЕРЕЖЕННЯ	6
РЕЗЮМЕ	7
ВСТУП	10
1. ЩО ТАКЕ РАХУНКОВА ПАЛАТА	12
2. АНАЛІЗ РЕКОМЕНДАЦІЙ	20
3. БЮДЖЕТНИЙ АНАЛІЗ	47
ВИСНОВКИ	60
ПРОПОЗИЦІЇ	63
Додаток А «Методологія дослідження»	67
Додаток Б «Кількість наданих суб'єктам контролю рекомендацій»	71
Додаток В «Повторно проаналізовані програми»	74
ВИКОРИСТАНА ЛІТЕРАТУРА	77

ПЕРЕЛІК СКОРОЧЕНЬ

Аудит	Державний зовнішній фінансовий контроль
ВРУ	Верховна Рада України
ДАЗВ	Державне агентство України з управління зоною відчуження
ДБ	Державний бюджет
Держгеокадастр	Державна служба України з питань геодезії, картографії та кадастру
Держспецзв'язок	Державна служба спеціального зв'язку та захисту інформації України
ДСАУ	Державна судова адміністрація України
ДФС	Державна фіскальна служба України
ЗМІ	Засоби масової інформації
ЗУ	Закон України
ККДБ	Код класифікації доходів бюджету
КМДА	Київська міська державна адміністрація
КМУ	Кабінет Міністрів України
КПКВК	Код програмної класифікації видатків та кредитування
КУ	Конституція України
МВС	Міністерство внутрішніх справ України
Мінагрополітики	Міністерство аграрної політики та продовольства України
Мінекономрозвитку	Міністерство економічного розвитку і торгівлі України
Мінінфраструктури	Міністерство інфраструктури України

Мінкульт	Міністерство культури України
Міноборони	Міністерство оборони України
Мінприроди	Міністерство екології та природних ресурсів України
Мінсоцполітики	Міністерство соціальної політики України
Мінфін	Міністерство фінансів України
Мін'юст	Міністерство юстиції України
МОЗ	Міністерство охорони здоров'я України
МОН	Міністерство освіти і науки України
НАДС	Національне агентство України з питань державної служби
Нацполіція	Національна поліція України
НПА	Нормативно-правовий акт
ОДА	Обласна державна адміністрація
ООН	Організація Об'єднаних Націй
РНБО	Рада національної безпеки і оборони України
РП	Рахункова палата
СБУ	Служба безпеки України

МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСТЕРЕЖЕННЯ

Основна функція Рахункової палати — здійснювати контроль за використанням коштів Держбюджету шляхом проведення аудитів. За їх результатами вона готує рекомендації. Для того, щоб оцінити якість роботи Рахункової, а також рівень її сприйняття органами влади, вирішили здійснити оцінку наданих пропозицій та реагування на них отримувачами.

Поточне дослідження складається з 2-ох головних компонентів:



аналіз рекомендацій Рахункової палати
наданих за результатами аудитів



фінансовий аналіз охоплених
аудитами коштів

У першому випадку ми оцінювали рекомендації, але не вивчали звіти, які потенційно містили їх детальне обґрунтування. Усі пропозиції стосувалися 2018 року, оскільки на початку дослідження (січень 2020 року) їхнє виконання було більшим, ніж у рекомендації 2019 року.

Врахування рекомендацій аналізували на основі інформаційних повідомлень Рахункової палати на виконання її рішень. Усі дані розміщені у вільному доступі на офіційному веб-сайті аудиторів — <https://rp.gov.ua/>.

У другому компоненті — бюджетному аналізі — ми вивчили окремі розділи зі звітів Рахункової палати, присвячені фінансуванню та методології. Також використали інформацію зі звітів про виконання Державного бюджету, розміщених у відкритому доступі на вебсайті Державної казначейської служби — <https://www.treasury.gov.ua/>.

Український політикум тяжіє до періодичних ліквідацій чи злиття старих міністерств, утворення нових. У звіті ми зберегли скорочені назви актуальних для 2018 року центральних органів виконавчої влади та інших органів, служб, підприємств, установ, організацій.

У власних звітах Рахункова палата виділяє об'єкти аудиту. Насправді ж рекомендації також адресуються іншим організаціям відповідної сфери. Тому в цьому звіті (окрім розділу бюджетного аналізу) ми використовуємо словосполучення «суб'єкт аудиту» або «суб'єкти контролю» для обох категорій отримувачів рекомендацій.

Здійснене дослідження та поточний звіт — це наша оцінка результатів роботи Рахункової палати на основі її фактичних даних та за визначеною методологією. У своєму аналізі ми прагнули якнайкраще зберегти баланс між «суб'єктивним» і «об'єктивним». Повна методологія дослідження — у Додатку А.

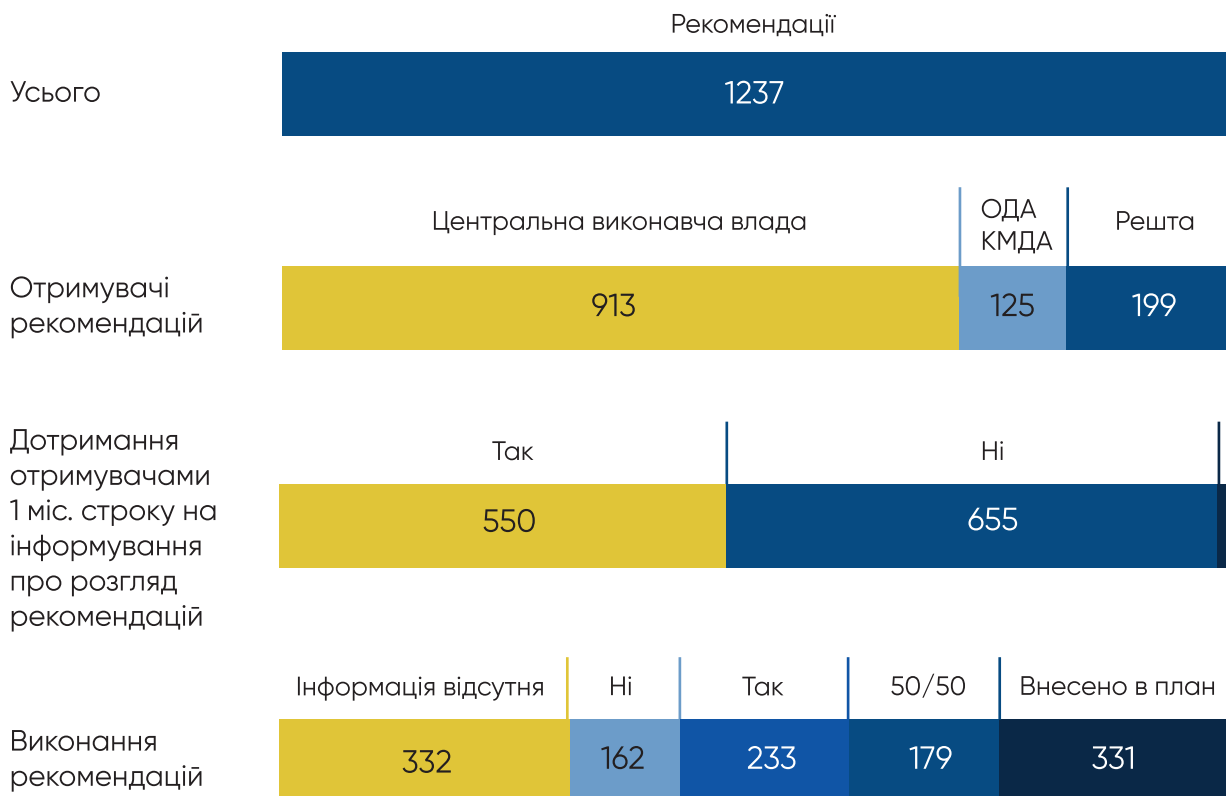
РЕЗЮМЕ

Рахункова палата — це державний колегіальний орган, який здійснює контроль за надходженням коштів до Державного бюджету та їх використанням. У 2018 році Рахункова сформувала 1237 рекомендацій суб'єктам аудиту.

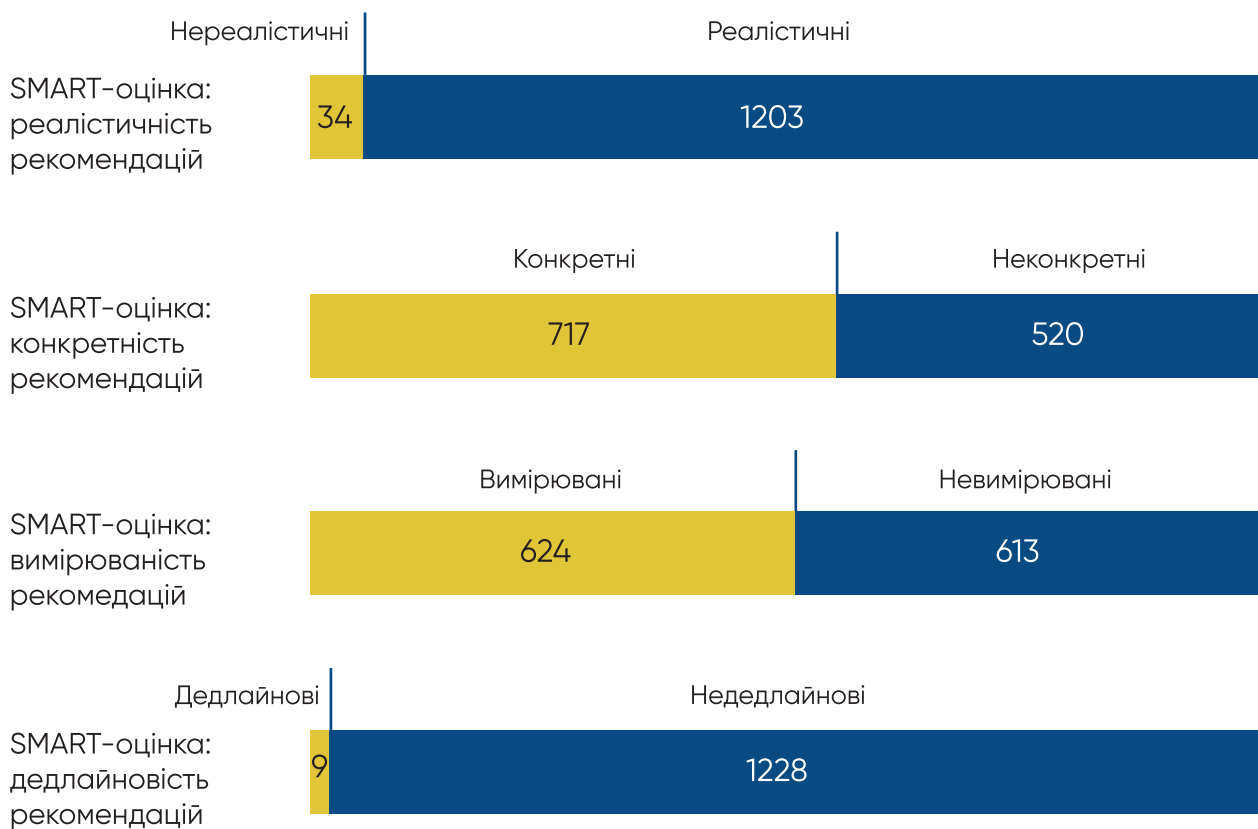
Проаналізували всі пропозиції в розрізі:

- їхніх отримувачів;
- дотримання отримувачами місячного строку на інформування аудиторів про вжиті для усунення виявлених недоліків заходи;
- стану їх виконання;
- SMART-оцінки щодо конкретності, вимірюваності, реалістичності виконання, дотримання дедлайну.

Результати аналізу рекомендацій Рахункової палати



* 32 рекомендації по яким неможливо визначити строк.



Додатково встановили, що суб'єкти контролю швидше інформували про невиконання, ніж виконання рекомендацій. Неконкретні рекомендації у 61% випадків призводять до понад місячного реагування на них. Невимірюваність пропозицій породжує довші строки реагування у 59% випадків.

Аналізуючи бюджетну складову, встановили, що порахувати загальний обсяг бюджетних коштів, які потрапили під аудит, неможливо. Серед причин – надміру загальне визначення предмету аудиту, що не дає можливості повторити логіку дослідження на основі його методології. З урахуванням розмитих меж предмету дослідження, встановили обсяг 2,6 млрд грн, які аудитори перевірили кілька разів у різних аудитах.

Протягом 2018 року аудитори перевірили бюджетні кошти поточного та трьох попередніх років. Спостереження за витратами та доходами в динаміці безперечно важливе, проте залишається неоднозначним питання високої уваги до коштів бюджету позаминулого 2016 року. Враховуючи, що результатом аудиту є рекомендації щодо ефективного та раціонального використання коштів, доречно зосередити максимальну увагу на фінансах поточного року.

У результаті дослідження виявили відправні точки для розвитку Рахункової палати. Переважно вони полягають у:

- впровадженні в діяльність аудиторів технології Business intelligence;
- удосконаленні вимог до рекомендацій, додавши їм дедлайни, індикатори виконання, застосування SMART-підходу;
- моніторингу довгострокового виконання рекомендацій;
- удосконаленні типової методології аудитів;
- підготовці коротких аналітичних продуктів (one page paper) за результатами аудитів та ін.

Рахункова палата — це унікальний державний орган із широкою перспективою стати авторитетним аудитором, чиї рекомендації буде неможливо не врахувати.



ВСТУП

Часом навіть у простій українській родині виникає питання куди і як спрямувати зароблені кошти. Як зробити це максимально ефективно та з користю? У масштабах Держбюджету це питання звичайно ж набагато складніше. Адже саме з Держбюджету країни виплачується зарплата державним службовцям, будуються інфраструктурні об'єкти, закуповуються ліки. Тому безперечно, процес використання бюджетних коштів вимагає належного контролю.

11 липня 1996 року Верховна Рада України ухвалила Закон України «Про Рахункову палату»¹, який ознаменував початок діяльності в Україні органу державного фінансово-економічного контролю. Документ визначав правові основи діяльності Рахункової палати, її статус, функції, повноваження та порядок їх здійснення.

На Рахункову палату, зокрема, було покладено завдання організації і здійснення контролю за своєчасним виконанням дохідної та видаткової частин Державного бюджету України, витрачанням бюджетних коштів, у тому числі коштів загальнодержавних цільових фондів, за обсягами, структурою та їх цільовим призначенням.

Закон передбачав, що до складу Рахункової палати входять Голова Рахункової палати та члени Рахункової палати: Перший заступник і заступник Голови, головні контролери та Секретар Рахункової палати.

У 2015 році був прийнятий вже новий Закон України «Про Рахункову палату»², який вніс істотні зміни в її діяльність. Документ встановив, що Рахункова палата є державним колегіальним органом, який від імені Верховної Ради України здійснює контроль за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням.

Важливим нововведенням стало те, що з 2015 року Рахункова палата має застосовувати у своїй діяльності основні принципи діяльності Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI), Європейської організації вищих органів фінансового контролю (EUROSAI) та Міжнародні стандарти вищих органів фінансового контролю (ISSAI) в частині, що не суперечить Конституції та законам України.

Згідно з документом, Рахункова палата складається з дев'яти членів зі строком повноважень – шість років. Одна і та сама особа не може обіймати таку посаду понад два строки. Зауважимо також, що згідно з новим законом, призначення членів Рахункової палати на посади здійснюється на підставі конкурсу.

Крім того, закон чітко окреслив права Рахункової палати. Вона реалізує свої повноваження через провадження заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту), який забезпечується шляхом здійснення Рахунковою палатою фінансового аудиту, аудиту ефективності, експертизи, аналізу та інших контрольних заходів.

Додамо, що в листопаді 2019 року в Закон України «Про Рахункову палату» були внесені зміни³, які розширили кількість членів Рахункової палати з 9 до 13-ти.

¹<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/315/96-%D0%B2%D1%80#Text>

²<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19#Text>

³<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/293-20#n315>

Усе частіше в ЗМІ можна зустріти новини, в яких говориться про результати аудитів Рахункової. Самі ж аудитори виокремили такі найбільші здобутки своєї роботи у 2018 році як:



перевірили 598 об'єктів



підготували 91 звіт



виявили порушень та
недоліків на 17 млрд грн



перевірили 305 млрд
грн публічних коштів

Однак, в українців досі виникає питання, що це за орган, для чого він існує та яка від нього користь? Щоб дати відповіді на ці питання, ми провели дослідження, яке відкриває завісу над діяльністю Рахункової палати та допомагає оцінити її результати.

Ми бачимо наше дослідження логічним продовженням підвищеної уваги неурядових аналітичних центрів до Рахункової палати. У 2018 році дослідження Центру економічної стратегії дало привід по-новому оцінити суспільну (не)впізнаваність державних аудиторів та якість їхньої роботи⁴. Рік потому «естафету» перейняли в CASE Україна⁵. Сподіваємося наше дослідження доповнить цей «пазл» у формуванні навігаційної мапи для Рахункової палати.

Вважатимемо, що досягли мети, якщо наші результати стануть у нагоді фахівцям Рахункової палати та допоможуть їм покращити роботу своєї установи. Додатково врахували зацікавленість експертів у бюджетній галузі та аналітиків, які вивчають специфіку державного аудиторства загалом та Рахункової палати зокрема. Не в останню чергу ми приділяли багато уваги тим питанням, які будуть цікавими для активних українців, адже саме їхні податки фінансують роботу Рахункової палати та об'єктів її аудитів.

⁴<https://ces.org.ua/rakhunkova-palata-yakoiu-maie-buty-yii-rol/>

⁵<http://cost.ua/news/advokat-platnika-podatniv-abo-shho-rahuye-rahunkova-palata/>

1 ЩО ТАКЕ РАХУНКОВА ПАЛАТА



Рахункова палата (далі – РП або Рахункова) – це державний колегіальний орган, який від імені Верховної Ради України здійснює контроль за надходженням коштів до Держбюджету та їх використанням. Необхідність її існування визначено Конституцією України⁶. Рахункова підзвітна Парламенту та регулярно інформує його про результати своєї роботи. Рахункова палата є незалежною від незаконного впливу, тиску або втручання. Незаконне втручання у її діяльність забороняється і тягне за собою відповідальність.

ПОВНОВАЖЕННЯ

Закон «Про Рахункову палату» покладає на неї повноваження здійснювати заходи державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту). Державний зовнішній фінансовий контроль (аудит) забезпечується Рахунковою палатою шляхом здійснення фінансового аудиту, аудиту ефективності, експертизи, аналізу та інших контрольних заходів.

Наводимо детально повноваження Рахункової палати.

1. Здійснює фінансовий аудит:

- перевірка та аналіз бюджетної звітності;
- визначення стану справ щодо цільового використання бюджетних коштів;
- дотримання законодавства при операціях з бюджетними коштами.

2. Здійснює аудит ефективності. Встановлення фактичного стану справ та надання оцінки щодо:

- своєчасності і повноти бюджетних надходжень;
- співвідношення між результатами діяльності та використаними для досягнення таких результатів коштами бюджету;
- відповідності фактичних результатів запланованим результатам;
- законності, своєчасності і повноти прийняття управлінських рішень учасниками бюджетного процесу, стану внутрішнього контролю розпорядників бюджетних коштів.

3. Аналізує, готує висновки та пропозиції щодо:

- проекту закону про Держбюджет (включаючи матеріали, що додаються до цього проекту закону);
- виконання Держбюджету;
- річного звіту про виконання закону про Держбюджет.

Таким чином, РП фактично на всіх етапах контролює головний фінансовий документ країни для того, щоб він був збалансованим, реальним та ефективним.

⁶<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#n4595>

4. Аналізує ефективність використання суб'єктами господарювання пільг. Наприклад, щодо обґрунтованості та законності застосування пільг із ПДВ за операціями з постачання та ввезення на митну територію України лікарських засобів і медичних виробів, чи за операціями з постачання послуг зі здобуття вищої освіти навчальними закладами.

5. Здійснює попередній аналіз звітів Антимонопольного комітету України, Фонду державного майна України, функціонування системи публічних закупівель.

6. Здійснює аудит за зверненням органів місцевого самоврядування, фондів загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, державних підприємств та інших суб'єктів господарювання державного сектору економіки щодо відповідних місцевих бюджетів та діяльності суб'єктів звернення.

Важливо зазначити, що у разі виявлення ознак кримінального або адміністративного правопорушення, Рахункова палата повідомляє про них відповідні правоохоронні органи.

Додамо, що Рахункова палата здійснює фінансовий аудит та аудит ефективності щодо:

- надходжень до державного бюджету податків, зборів, обов'язкових платежів та інших доходів, включаючи адміністрування контролюючими органами таких надходжень;
- проведення витрат державного бюджету, включаючи використання бюджетних коштів на забезпечення діяльності Верховної Ради України, Президента України, Кабінету Міністрів України, Конституційного Суду України, Верховного Суду України, вищих спеціалізованих судів, Уповноваженого Верховної Ради України з прав людини, Вищої ради правосуддя, Офісу Генерального прокурора та інших органів, безпосередньо визначених Конституцією України;
- використання коштів державного бюджету, наданих місцевим бюджетам та фондам загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування;
- здійснення таємних видатків державного бюджету;
- використання і управління державним майном, що має наслідки для державного бюджету;
- надання кредитів з державного бюджету та повернення таких коштів до державного бюджету;
- виконання державних цільових програм, інвестиційних проєктів, державного замовлення, надання державної допомоги суб'єктам господарювання коштом державного бюджету;
- виконання повноважень державними органами, у тому числі Президентом України, ВРУ, КМУ тощо;
- стану внутрішнього контролю розпорядників коштів державного бюджету.

КОГО ПЕРЕВІРЯЄ

Рахункова палата здійснює аудит одержувачів та розпорядників бюджетних коштів, зокрема:



державні органи та
бюджетні установи



місцеве самоврядування



суб'єкти господарювання, громадські
та інші організації



Національний банк України та інші
фінансові установи



фонди загальнообов'язкового державного соціального
і пенсійного страхування

СКЛАД

Завдяки законодавчим змінам внесеним у 2019 році кількість членів РП змінилася з 9 на 13, включно з Головою та його заступником. Члени призначаються (на підставі конкурсу) та звільняються з посад Верховною Радою України. Строк їхніх повноважень становить 6 років. Одна і та сама особа не може обіймати посаду понад два строки. За кожним членом закріплюються відповідні напрями діяльності (в тому числі — об'єкти контролю).

За 2018 рік члени Рахункової здійснили 90 аудитів.

Кількість аудитів за членами Рахункової палати



Найбільше аудитів провів член РП Невідомий В.І. Найменше – Заремба І.М., Пилипенко В.П. та Самусь Г.Ю. Це є наслідком того, що у березні 2018 року була ротація кадрів, адже строк повноважень призначених у 2012 році членів скінчився, зокрема у Яременка О.С., Шулежко М.Я., Заремби І.М., Пилипенка В.П. й Самуся Г.Ю.

Оновлений 2015 року Закон України «Про Рахункову палату» передбачив проведення конкурсу на зайняття посад членів Рахункової палати. Однак, у 2017 році ВРУ так і не призначила новий склад РП, оскільки не знайшлося необхідної кількості голосів народних депутатів. Тому того ж року було оголошено повторний відбір. І лише у березні 2018 року (більше ніж через 2,5 роки) Верховна Рада призначила 9-ох членів РП: Богуна В.П., Дідика А.М., Іванову І.М., Майснера А.В., Невідомого В.І., Огня Ц.Г., Пацкана В.В., Яременка О.С. (повторно) та Яремчука І.М.

Таким чином, мала кількість аудитів у 4-ох членів РП зумовлена саме вищезазначеними обставинами.

Додамо, що відповідно до змін 2019 року, граничний вік члена Рахункової палати становить 65 років. У серпні 2020 року, один із членів РП вже не відповідав вказаній вимозі. Тому 3 вересня 2020 року ВРУ прийняла Постанову «Про звільнення члена Рахункової палати Яременка О.С.».

Отже, станом на кінець 2020 року Рахункова має кадровий недобір на найвищому рівні – вакантні посади 5 членів з-поміж 13-ти.

На підставі останніх законодавчих змін у січні 2020 року Комітет з питань бюджету ВРУ оголосив конкурс на зайняття вакантних посад членів РП, з метою допризначення чотирьох осіб. Термін подання документів для участі у конкурсі закінчився 17 лютого 2020 року. Зважаючи на вимоги законодавства, Комітет мав забезпечити проведення конкурсу до 31 березня поточного року і внести на розгляд Верховної Ради України відповідні матеріали. Згідно з офіційним веб-сайтом Комітету, кандидатів на посади членів Рахункової палати було 40 осіб⁷.

Окрім членів, Рахункова палата має власний апарат, який складається з департаментів, територіальних та інших структурних підрозділів. Працівники апарату, на відміну від членів РП, які мають особливий статус, є держслужбовцями. Організацію роботи члена Рахункової палати забезпечує його патронатна служба у складі не більше 3-ох радників.

⁷ <http://budget.rada.gov.ua/fsview/76160.html>

ПОРЯДОК ДІЯЛЬНОСТІ

Формування плану роботи

Рахункова палата провадить свою діяльність згідно з планами роботи, які затверджуються на своїх засіданнях не пізніше 1 грудня року, що передує плановому. РП формує плани своєї роботи з урахуванням ризиків, ідентифікованих її членами за закріпленими за ними напрямками, а також наявних трудових ресурсів, необхідних для здійснення аудиту.

До плану роботи Рахункової, як правило, не включаються аудити (крім фінансового аудиту) з питань надходжень до державного бюджету та їх використання одним і тим же об'єктом за одним і тим же напрямом, якщо з моменту проведення подібного контрольного заходу пройшло менше ніж два роки.

Рахункова палата може прийняти рішення щодо проведення повторного контрольного заходу на одному й тому ж об'єкті за однією і тією ж тематикою до закінчення дворічного строку, якщо членом РП ідентифіковано високий ступінь ризику за закріпленим за ним напрямом внаслідок виникнення суспільно значущих, резонансних питань та існує високий ступінь вірогідності порушення законодавства при використанні державних коштів.

Такі рішення Рахункової палати приймається у зв'язку з:

- зверненням Верховної Ради України, її комітетів та інших органів, депутатськими запитами і зверненнями, зверненням Президента України, Кабінету Міністрів України;
- рішенням Верховної Ради України, прийнятим у порядку, передбаченому її Регламентом;
- невиконанням об'єктом контролю вимог Закону щодо інформування про результати розгляду рішення РП та/або у разі визнання Рахунковою палатою неналежними заплановані та вжиті на виконання її рішень заходи.

Аудити включаються до плану роботи Рахункової палати на підставі наданих її членами пропозицій

Звернення Верховної Ради України, її комітетів та інших органів, депутатські запити і звернення, звернення Президента України, Кабінету Міністрів України з пропозиціями про здійснення Рахунковою палатою аудитів розглядаються на засіданні РП про їх включення до планів роботи. У разі неврахування таких звернень, запитів у плані роботи, Рахункова палата надає аргументовану відповідь у встановленому порядку. Плани роботи РП оприлюднюються на її офіційному вебсайті.

Згідно з планом роботи на 2020 рік⁸, аудиту зокрема підлягатимуть: Служба зовнішньої розвідки, Центральна виборча комісія, Міністерство освіти і науки, Державне бюро розслідувань, Укрзалізниця, Рада національної безпеки і оборони, ВРУ. Загалом заплановано провести більше 80-ти аудитів.

Рахункова палата також може здійснювати позапланові аудити. Такі заходи можуть бути здійснені:

- з власної ініціативи;
- на підставі звернення Верховної Ради України, її комітетів та інших органів, депутатських запитів і звернень, звернення Президента України, Кабінету Міністрів України.

Рішення про здійснення позапланових аудитів приймається на засіданні РП. Рахункова також в обов'язковому порядку здійснює позаплановий аудит відповідно до рішення ВРУ. Так, 18 грудня 2019 року Парламент доручив провести аналіз системи загальнообов'язкового державного пенсійного і соціального страхування та соціального захисту населення.

Підстави для проведення аудит

Підставою для здійснення аудиту є:

- план роботи РП, або її рішення про здійснення позапланового аудиту,
- підписане на виконання такого заходу членом Рахункової відповідне доручення.

Оформлення результатів аудиту

За результатами аудиту складається звіт, складовими частинами якого є акт (у разі наявності), висновки та рекомендації (пропозиції). Звіт підписує та представляє на засіданні Рахункової її член, який відповідає за аудит.

Не пізніше як за 7 робочих днів до розгляду на засіданні РП проект звіту обговорюється відповідним членом та уповноваженою посадовою особою об'єкта контролю. У п'ятиденний строк об'єкт контролю може надати письмові зауваження щодо змісту проекту звіту відповідному члену Рахункової палати, який їх розглядає та складає довідку про результати розгляду зауважень. Такі зауваження і довідка додаються до звіту і є його невід'ємними частинами. Після затвердження на засіданні РП звіт надсилається об'єкту контролю⁹.

За результатами обговорення на засіданні Рахункової палати звіту, складеного за результатами аудиту, Рахункова приймає рішення, яке надсилає разом із відповідним звітом об'єкту контролю для відповідного реагування і вжиття заходів щодо усунення виявлених порушень, відшкодування збитків, завданих державі, поновлення правового режиму загальнодержавної власності та притягнення до відповідальності посадових осіб.

⁸<https://rp.gov.ua/Plan/2020/?id=794>

⁹ЗУ «Про Рахункову палату» передбачає, що член Рахункової палати несе персональну відповідальність за результати своєї роботи. У разі забезпечення здійснення заходу державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) двома або більше членами Рахункової палати, вони несуть спільну відповідальність за результати їхньої роботи.

Рішення, прийняте за результатами обговорення звіту, підлягає розгляду об'єктом контролю в порядку реагування. Об'єкт контролю у місячний строк інформує Рахункову палату про результати розгляду рішення Рахункової палати, заплановані та вжиті у зв'язку з цим заходи.

Якщо об'єкт контролю не поінформував Рахункову палату про результати розгляду її рішення або якщо РП визнала неналежними заходи реагування, заплановані та вжиті об'єктом контролю у зв'язку з її рішенням, Рахункова палата інформує про це відповідні органи влади, а також громадськість через засоби масової інформації.

ПРОЗОРИСТЬ РОБОТИ

Згідно зі своїм профільним законом, Рахункова палата має регулярно оприлюднювати у ЗМІ та на офіційному вебсайті інформацію про свою діяльність. Для виконання цієї норми на вебсайті розміщуються аудиторські звіти, плани роботи та рішення Рахункової палати. Також наявна інформація про результати розгляду рішення РП об'єктом контролю.

Додатково зауважимо, що Положенням про набори відкритих даних¹⁰ передбачено, що розпорядник інформації має завантажувати та регулярно оновлювати на Єдиному державному вебпорталі відкритих даних інформацію, яка перебуває у його володінні. Серед наборів даних є, наприклад, звіти щодо задоволення запитів на інформацію, фінансова звітність, інше. У результаті моніторингу встановили відсутність інформації від Рахункової палати на порталі відкритих даних.

¹⁰Постанова КМУ від 21 жовтня 2015 р. № 835 «Про затвердження Положення про набори даних, які підлягають оприлюдненню у формі відкритих даних»

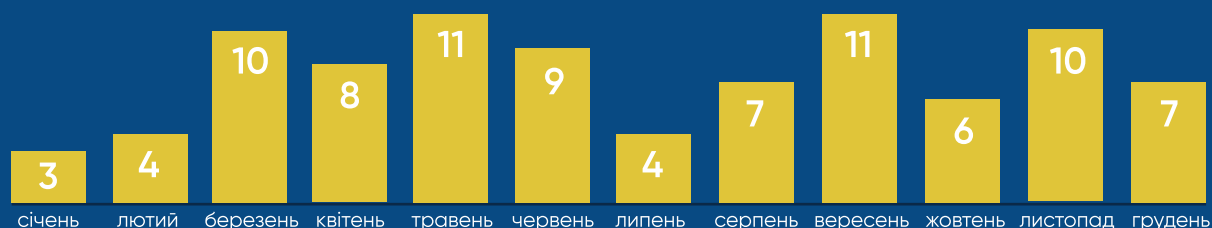
2 АНАЛІЗ РЕКОМЕНДАЦІЙ



АУДИТИ

У 2018 році Рахункова палата провела 90 аудитів. По завершенню аудитів на сайті Рахункової публікуються відповідні звіти. Протягом 2018 року спостерігалася певна місячна неоднорідність таких публікацій. Найчастіше продукти аудитів з'являлися у травні й вересні, найменше — у січні.

Кількість аудитів у 2018



Також продуктивними виявилися березень і листопад — по 10 аналітичних документів. Для визначення пріоритетних напрямків аудитів ми згрупували їх за 9 категоріями.

Категорії аудитів 2018 року



90
Усього

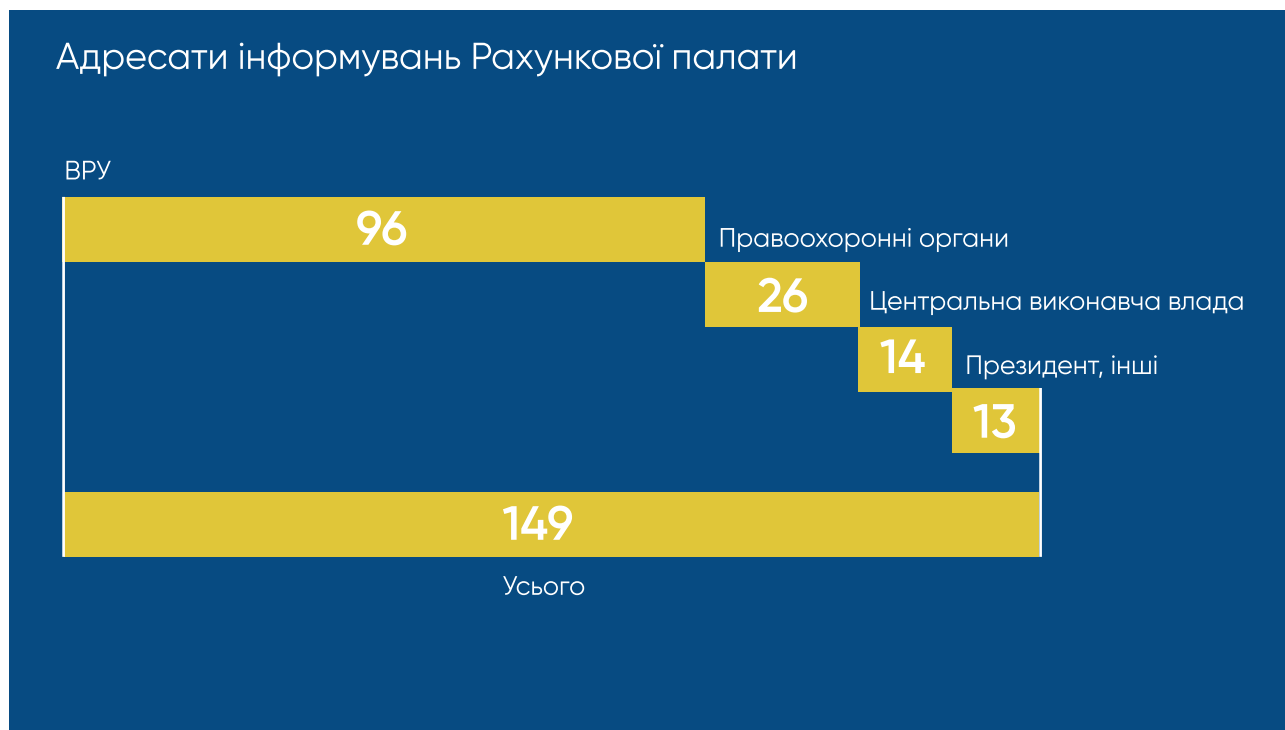
Основна увага аудиторів зосереджувалася на соціальній галузі, освіті, медицині та податках, що становить 36% від загальної кількості здійснених аудитів. Тобто, Рахункова в більшості випадків досліджувала ефективність використання публічних коштів там, де їх найбільше затверджують. Адже вищевказані напрямки були пріоритетними для Держбюджету 2018 року¹¹.

Серед 90 аудитів було 4 таємних, 1 для службового користування та 2 стосувалися самої Рахункової палати (Звіт Рахункової палати за 2017 рік та Звіт про результати внутрішнього аудиту Рахункової палати за 2014-2017 роки). Інформація про них відсутня на офіційному сайті. Тому для аналізу виокремили 1342 рекомендації із 83 публічно доступних аудитів.

РЕКОМЕНДАЦІЇ

Досліджуючи рішення Рахункової палати, встановили, що окремі пропозиції направлялися відразу декільком суб'єктам аудиту¹². Тому ми збільшили кількість рекомендацій, врахувавши всіх отримувачів, навіть ціною їх фактичного дублювання. Врешті загальна кількість зросла до 1386 одиниць.

Водночас до аналізу не потрапили рекомендації, які надсилалися заради інформування про результати аудиту. Їх було 149 одиниць, а отримувачем виступала Верховна Рада, правоохоронні органи, Уряд, Президент.



Найчастіше Рахункова палата інформувала Парламент. Це очікувано, адже відповідно до законодавства, РП має в обов'язковому порядку інформувати Верховну Раду України про результати здійснення аудитів. Загалом частка інформування склала 11% усіх рекомендацій.

¹¹ <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2246-19>

¹² Ми пояснили словосполучення «суб'єкти аудиту» у Методологічних застереженнях на початку звіту.

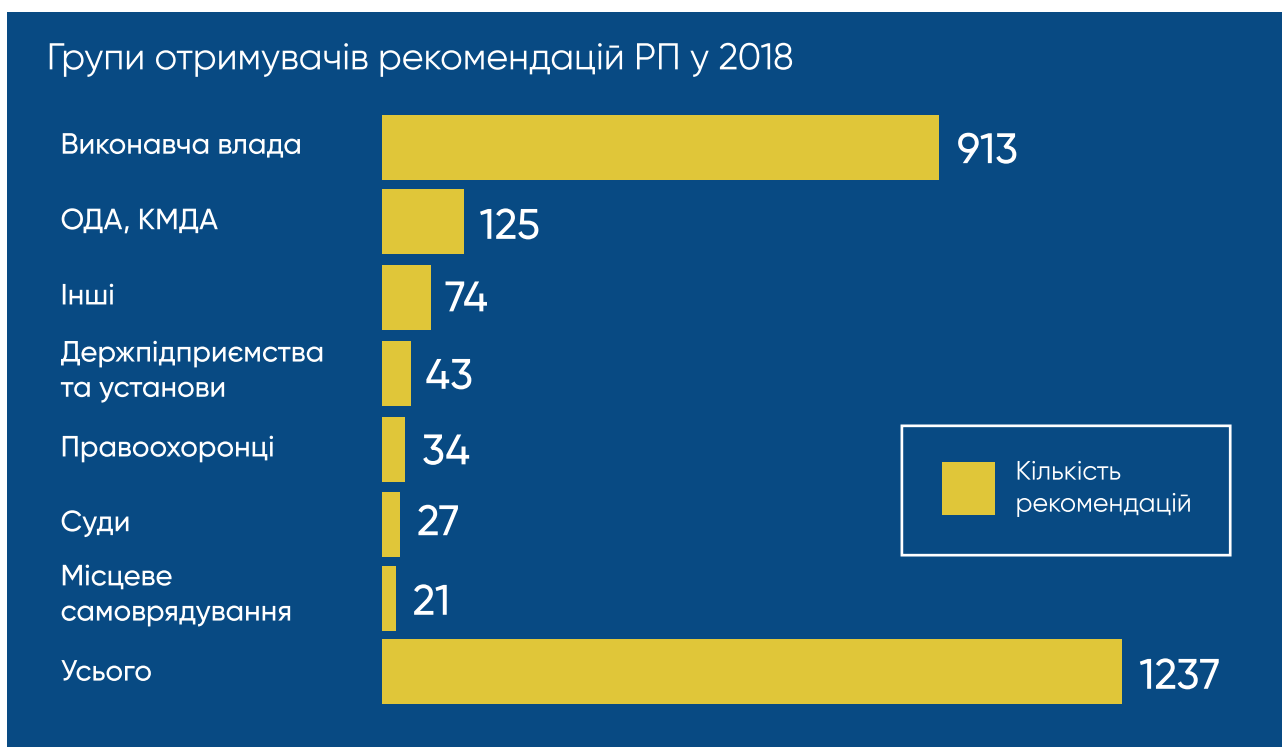
Нагадаємо, що за кожним членом Рахункової палати закріплюються окремі напрями діяльності. Голова РП відповідає за особливі види аудиту:

- експертизу проекту закону про Держбюджет;
- поточний аналіз виконання Держбюджету;
- аналіз річного звіту про виконання Держбюджету.

Рекомендації з аудитів Голови РП та інформування не враховували в дослідженні. Таким чином, кінцева аналітична вибірка охопила 1237 рекомендацій.

1237 рекомендацій

Ці рекомендації надійшли 91 суб'єкту аудитів¹³. Узагальнений розподіл рекомендацій за групою отримувачів виглядає наступним чином.

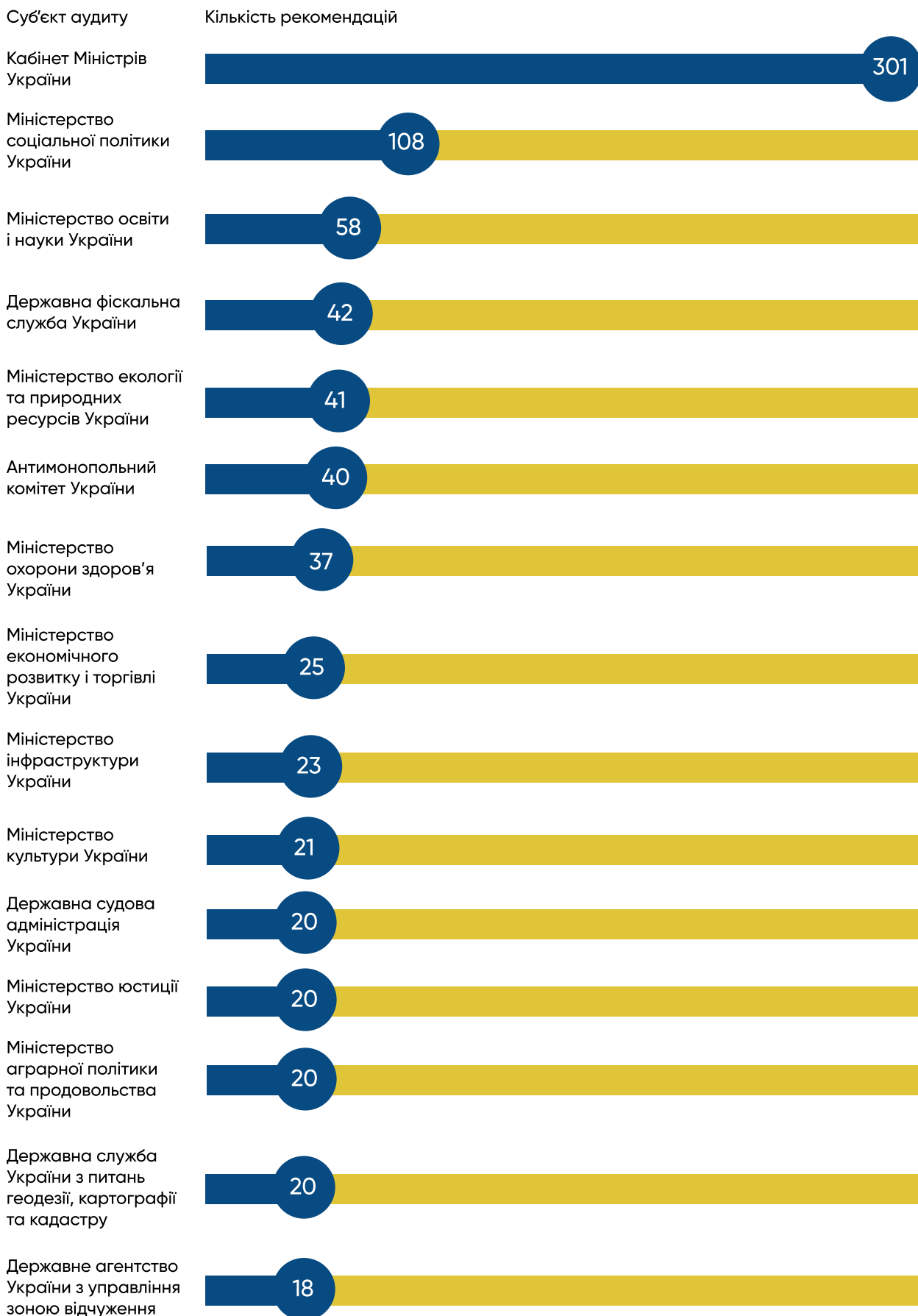


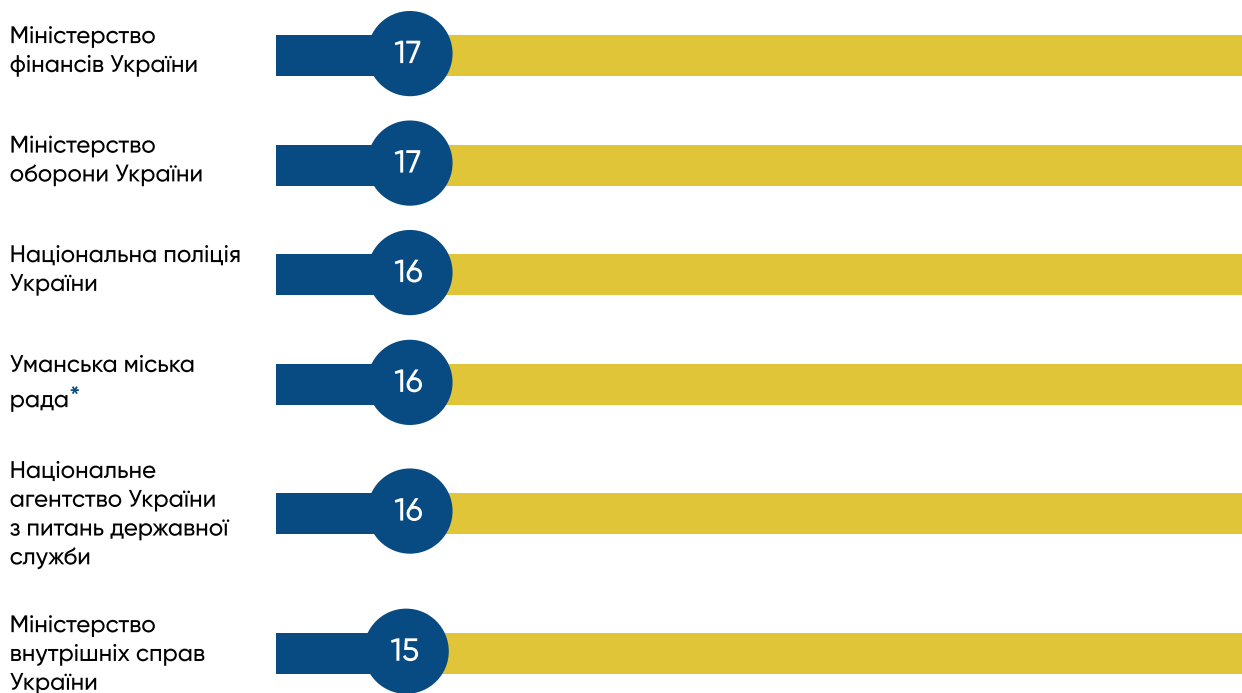
Органи виконавчої влади, які реалізують державну політику, є найчастішими отримувачами рекомендацій. Інші суб'єкти отримують значно менше пропозицій від Рахункової. У розрізі окремих отримувачів найчастіше рекомендації адресувалися до КМУ¹⁴ (301) та Мінсоцполітики (108). Ми виокремили перелік із 21-го суб'єкту аудитів, які отримали найбільше рекомендацій у 2018 році.

¹³ Цікаво, що відповідно до звіту 2018 року, Рахункова палата перевірила 598 об'єктів аудиту.

¹⁴ Між Рахунковою палатою та Кабміном існують доволі специфічні стосунки. Закон дозволяє Рахунковій інформувати Уряд про результати здійснених стосовно органів виконавчої влади аудитів. Урядовці у відповідь мають повідомляти аудиторів про вжиті заходи. Однак РП часто не лише інформує КМУ, але й адресує свої рекомендації. У таких випадках Кабмін, як колегіальний орган, доручає відповідним міністерствам, органам влади розглянути рекомендації, тобто фактично виступає переадресатом. Негативним наслідком переадресації є те, що рекомендації часто «губляться». У 48% випадків (143 з-поміж 301) інформація щодо виконання рекомендації не надавалася. Також встановили, що в 9% випадків (26 з-поміж 301) рекомендації до КМУ дублювали рекомендації Міністерствам чи установам, яких дійсно стосуються проблемні питання.

ТОП-21 отримувачів рекомендацій РП у 2018 році





* Присутність у переліку Уманської міської ради зумовлена аудитом ефективності використання коштів окремих трансфертів з Держбюджету України, наданих місцевому бюджету м. Умань

Загалом згадані 21 суб'єктів аудитів отримали 891 рекомендацію (72% серед 1237). Серед них – 12 Міністерств, які є центральними органами виконавчої влади.

РЕАГУВАННЯ

Відповідно до профільного закону, об'єкт контролю у місячний строк має проінформувати Рахункову палату про результати розгляду її рішення, заплановані та вжиті у зв'язку з цим заходи. Ми розрахували тривалість таких інформувальних отримувачами рекомендацій. Встановили, що вона варіюється від 5 до 91 дня. У 32 випадках (3%) визначити строк неможливо, адже:

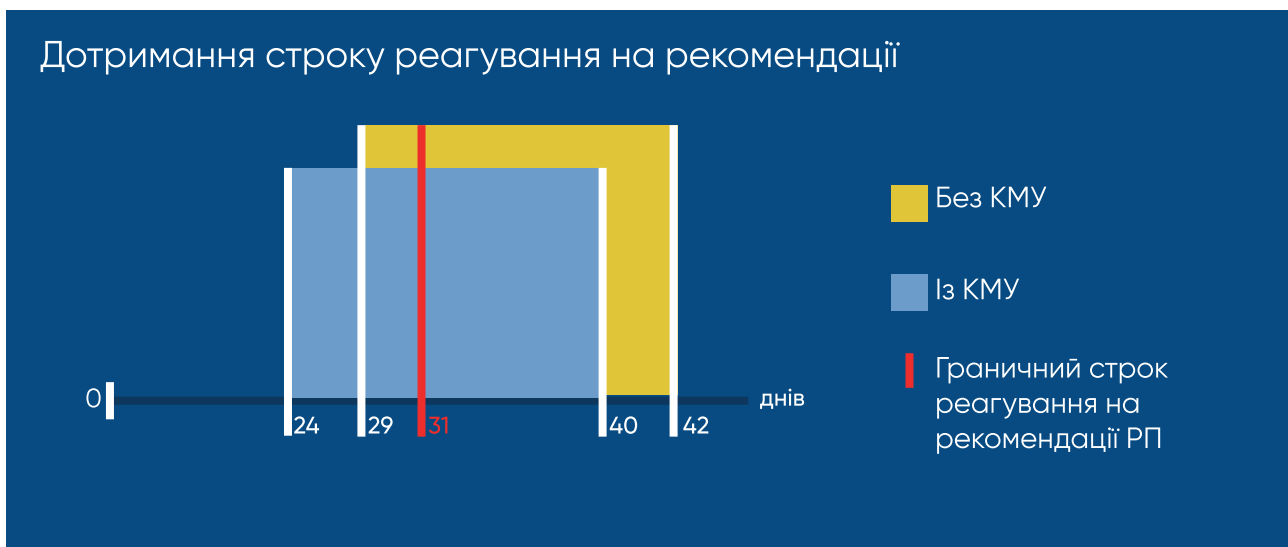
- суб'єкти аудитів не надали відповідь;
- рекомендацію надсилали СБУ для службового користування;
- Рахункова не зафіксувала реагування від суб'єктів аудитів.

Усього було 11 отримувачів, які проігнорували рекомендації РП або про їхнє реагування не вказано на сайті. При цьому, п'ятеро з одинадцяти отримали декілька рекомендацій за рік і мали успішний досвід відповідати на окремі з них.

Решта отримала по 1 рекомендації і залишила її без відповіді, а саме:

- Білоцерківська школа І–ІІІ ступенів № 5,
- РНБО,
- Держспецзв'язок,
- Тернопільська ОДА,
- Львівська міськрада,
- СБУ.

Серед решти 1205 випадків (коли можливо встановити строк реагування) є 291 рекомендація (24%), які адресувалася Кабміну. У цьому випадку КМУ здебільшого переадресовував пропозиції до інших органів влади. У середньому Уряд робив це вчасно – за 21 день. Згадані рекомендації, попри свою неоднозначну природу, могли суттєво впливати на загальну ситуацію. Аби встановити їхній вплив, порівняли центральні тенденції двох строкових масивів: «із КМУ» та «без КМУ». Наводимо найпоширеніші діапазони строків реагування на рекомендації РП.



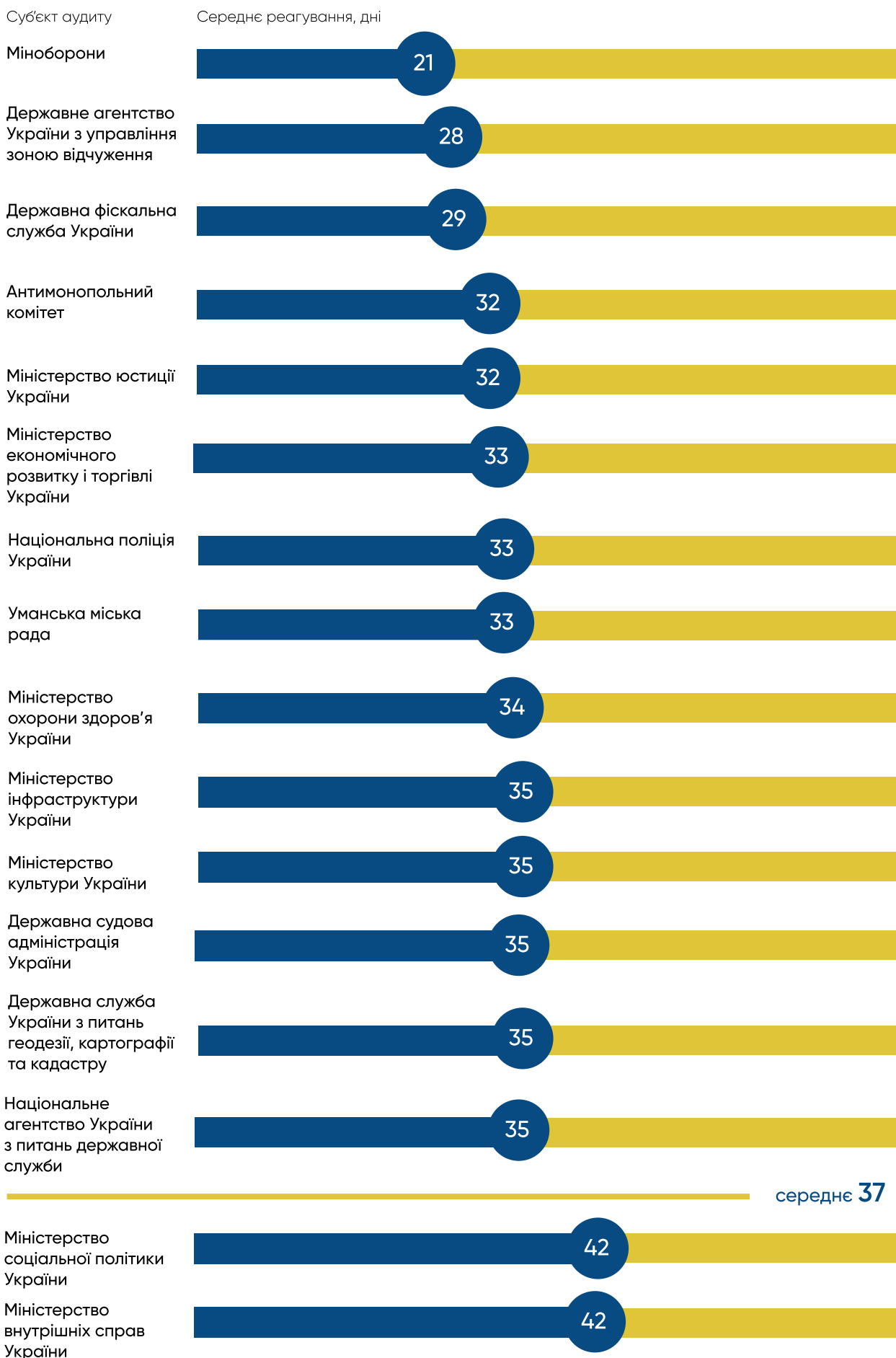
Урахування рекомендацій до КМУ дійсно впливає на загальну тенденцію, «присаджуючи» її в напрямку зменшення типових значень. Тому висновки зробимо на основі масиву «без КМУ». Найчастіше (512 випадків – 56% з-поміж 914) Рахунковій відповідають протягом 29–42 днів. Рідше аудиторів інформували протягом 11–28 днів (191 реагування – 21%) та 43–61 дні (156 р. – 17%). Нетиповими для масиву є значення 62, 63, 64, 68, 91. Вони зустрічаються 55 разів – 6%.

Розглянемо ситуацію крізь призму двоваріантної оцінки (не)дотримання місячного строку.



У більшості випадків отримувачі рекомендацій не дотримуються місячного строку. У Кабміні – навпаки. Додатково розрахували середній строк реагування кожного з 85 суб'єктів аудиту для яких це можливо встановити. Наводимо частину результатів у розрізі раніше згаданого переліку найчастіших отримувачів рекомендацій, виключивши з нього Кабмін.

Середній строк реагування отримувачами на рекомендації РП





Середні значення реагування Міноборони, фіскальної служби та агентства управління зоною відчуження задовольняють місячну законодавчу вимогу. Більшість топ-отримувачів реагують швидше, порівняно із центральною тенденцією (37 днів).

ВИКОНАННЯ

Водночас швидке чи повільне реагування зовсім не означає, що рекомендації будуть виконані, оскільки закон до цього не зобов'язує. Отримувач вільний у своїх діях: погодитися цілком або частково, зовсім не погодитися. На основі відповідей суб'єктів аудитів, окрім звичного «так» або «ні», ввели додаткові варіанти оцінки:

- «50/50» для часткового виконання (направили листи, дали доручення);
- «внесено в план» — довгострокове виконання;
- «інформація відсутня» у випадках коли неможливо дійти однозначного висновку¹⁵.

Наводимо результати оцінки виконання [1237](#) рекомендацій.



¹⁵ Детально про критерії оцінки див. у Додатку А.

У більшості випадків неможливо однозначно оцінити виконання, а отже й користь від рекомендацій. Зокрема, це стосується довгострокового реагування через внесення до плану та випадків відсутньої інформації. Разом ці категорії складають 54% випадків. Розвиваючи тезу користі від рекомендацій для суб'єктів аудитів, згрупували попередні 5 категорій оцінки виконання до 2-ох умовно протилежних:

Виконання рекомендацій Рахункової за 2018

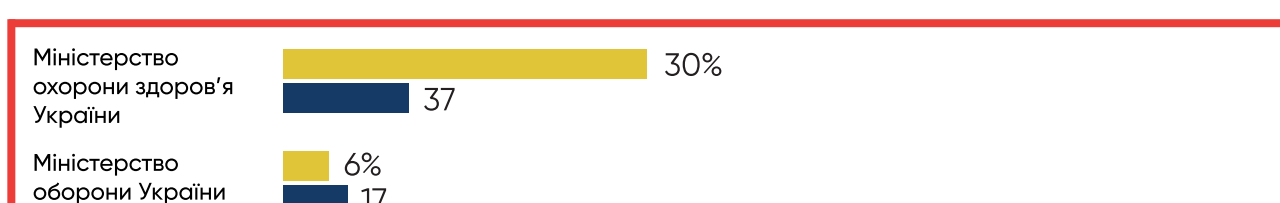
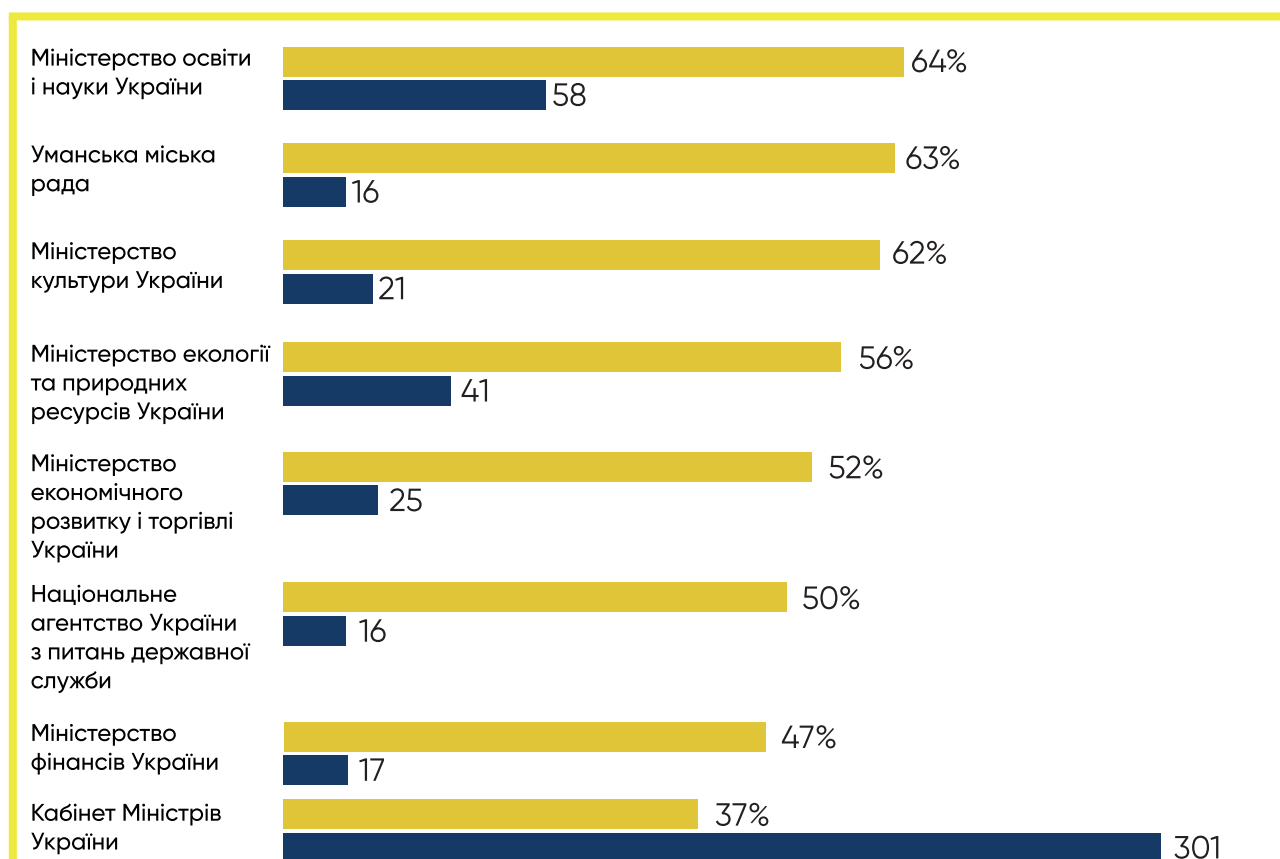
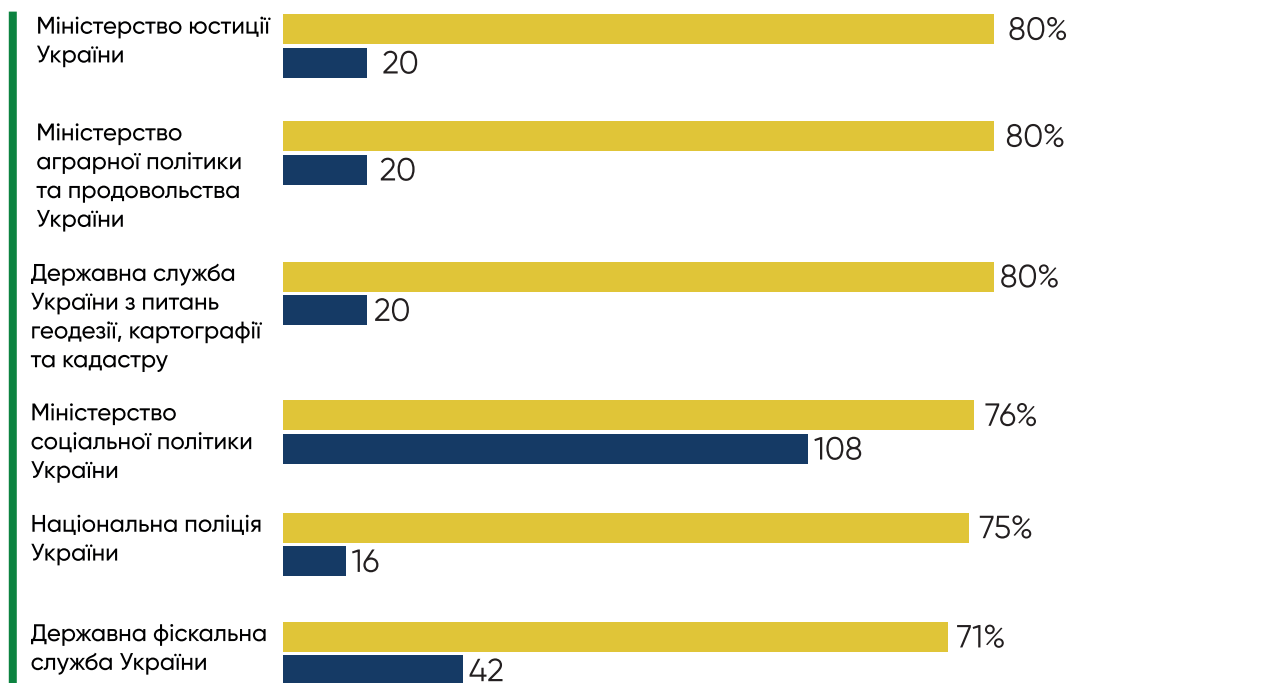


Припускаємо, що більшість рекомендацій (743) були актуальними для отримувачів, відтак виконали свою функцію – покращувати роботу. Водночас значний рівень (40%) і тих пропозицій, чиє виконання породжувало сумнів. З огляду «не обов'язкового до виконання» характеру рекомендацій Рахункова палата має забезпечувати їх належну якість. Врешті це має зменшити частку неврахованого сектору. Додатково встановили частку виконаних пропозицій серед їх топ-отримувачів¹⁶.

Об'єднали їх у три групи: умовно низьку, посередню й значну. Значну когорту сформували об'єкти контролю, які виконали від 67% до 100%. До умовно посередньої категорії увійшли отримувачі, які впровадили 34%-66% пропозицій. Решта об'єктів контролю (із виконанням меншим за 34%) сформували умовно низьку когорту.

Частка виконаних рекомендацій серед топ-отримувачів



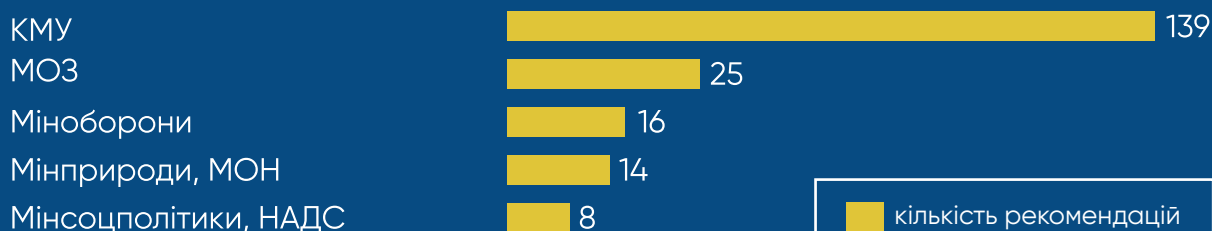


Найбільше топ-отримувачів (11 од.) потрапили до позитивної групи. 8 суб'єктів аудитів сформували середню групу. Найгірші показники – у Міноборони та МОЗ. Прикметно, що за рейтингом середнього реагування військові були першими. Тобто в оборонному міністерстві швидко відповідали у формі відписки.

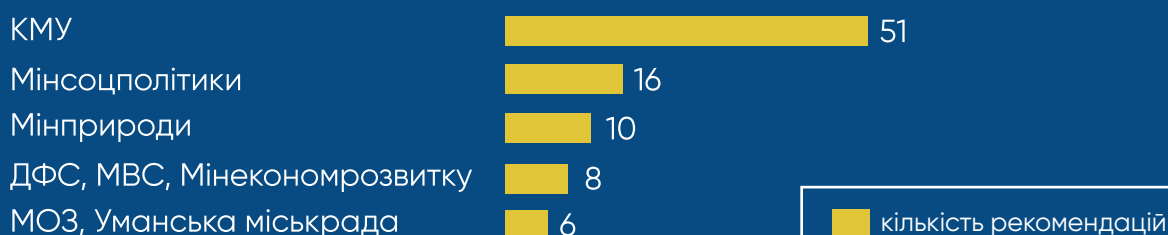
Повернімося на крок назад до розгляду врахування рекомендацій в розрізі 5 варіантів оцінки. Наводимо кількісні результати для кожної категорії виконання.

Виконання рекомендацій в розрізі 5 варіантів оцінки

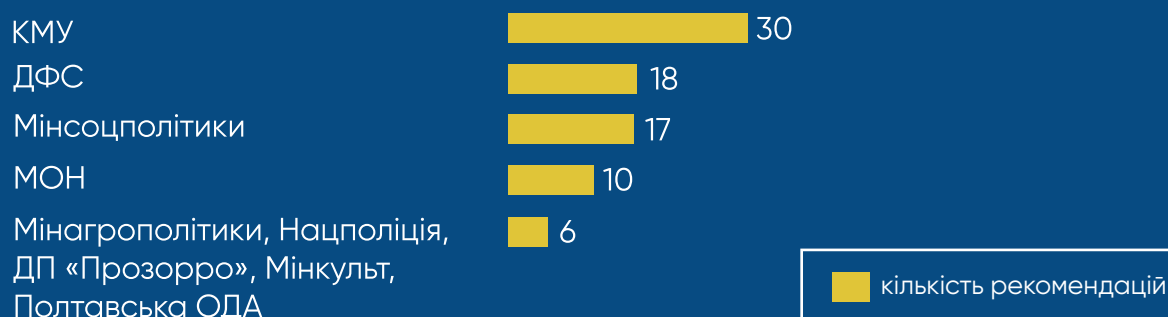
Інформація про виконання відсутня



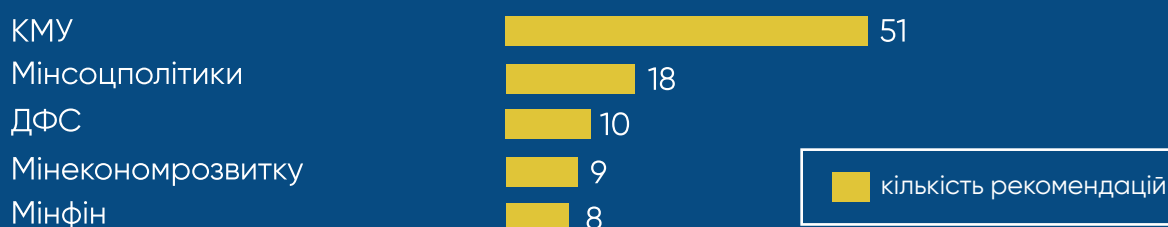
Частково виконані рекомендації (50/50)



Виконані рекомендації



Невиконані рекомендації



Виконання внесене в план



■ кількість рекомендацій

Кабмін фігурує в кожному рейтингу та є першим у чотирьох з них. Найбільше виконання рекомендацій вносили до плану у Мінсоцполітики. Додатково розглянемо виконання рекомендацій у розрізі членів Рахункової палати. Їхня кількість виглядала наступним чином.

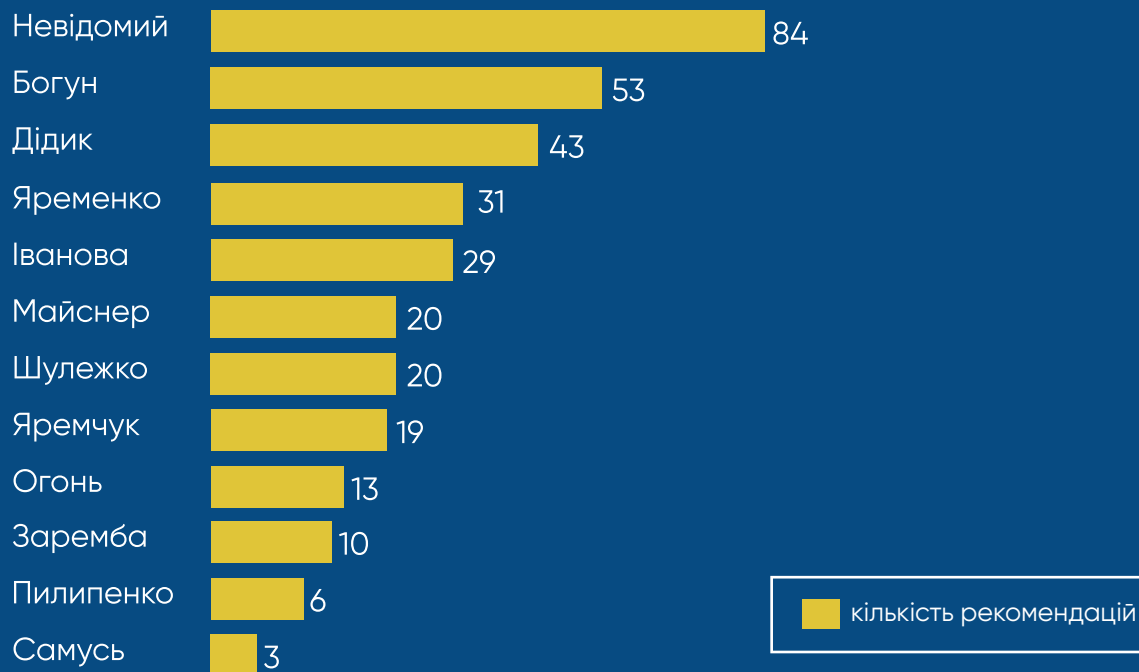
Кількість рекомендацій в розрізі членів Рахункової



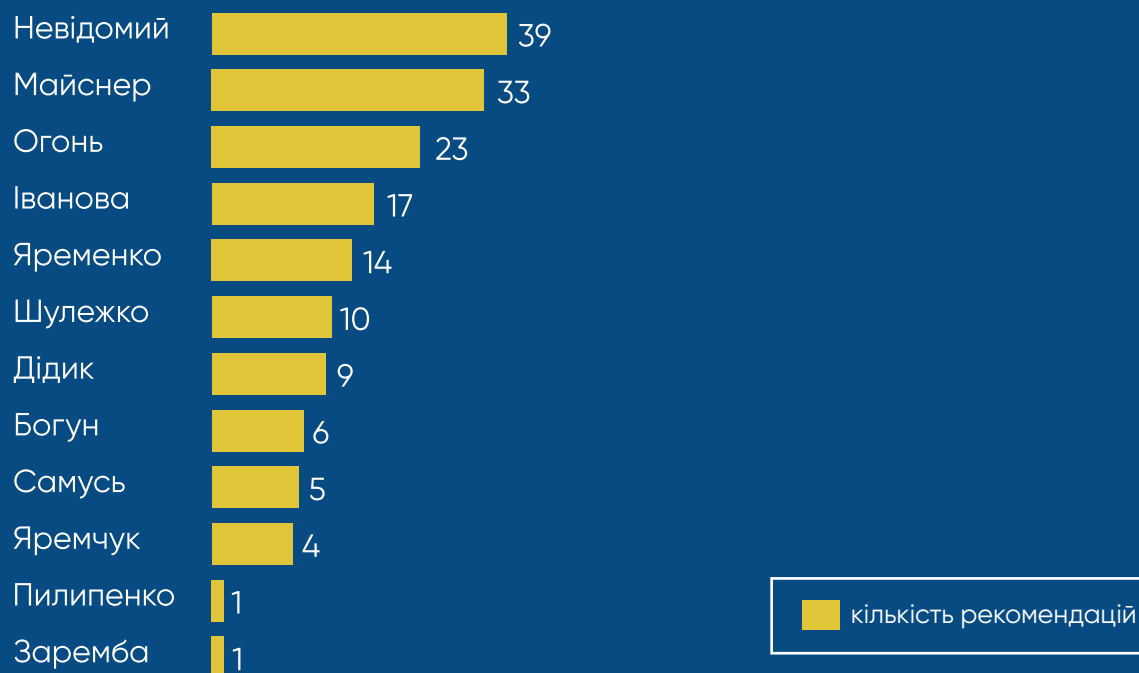
Аби надалі коректно оцінювати ситуацію зафіксуємо, що члени РП Невідомий В.І. і Майснер А.В. видали найбільше рекомендацій (495 рек. – 40%). Огонь Ц.Г., Іванова І.М. й Богун В.П. належать до умовних «середняків» (370 рек. – 30%). Решта (7 членів) сформували сукупно 372 рекомендації – це 30% від усіх. Пам'ятаймо, що Самусь Г.Ю., Пилипенко В.П., Шулежко М.Я. й Заремба І.М. пропрацювали лише перші 2,5 місяці 2018 року, а Яременко О.С. – увесь рік. Решта членів почали роботу з середини березня. Отже, розглянемо стан виконання рекомендацій в розрізі членів Рахункової палати.

Оцінка виконання рекомендацій у розрізі членів РП

Виконання внесене в план



Невиконані рекомендації



Виконані рекомендації



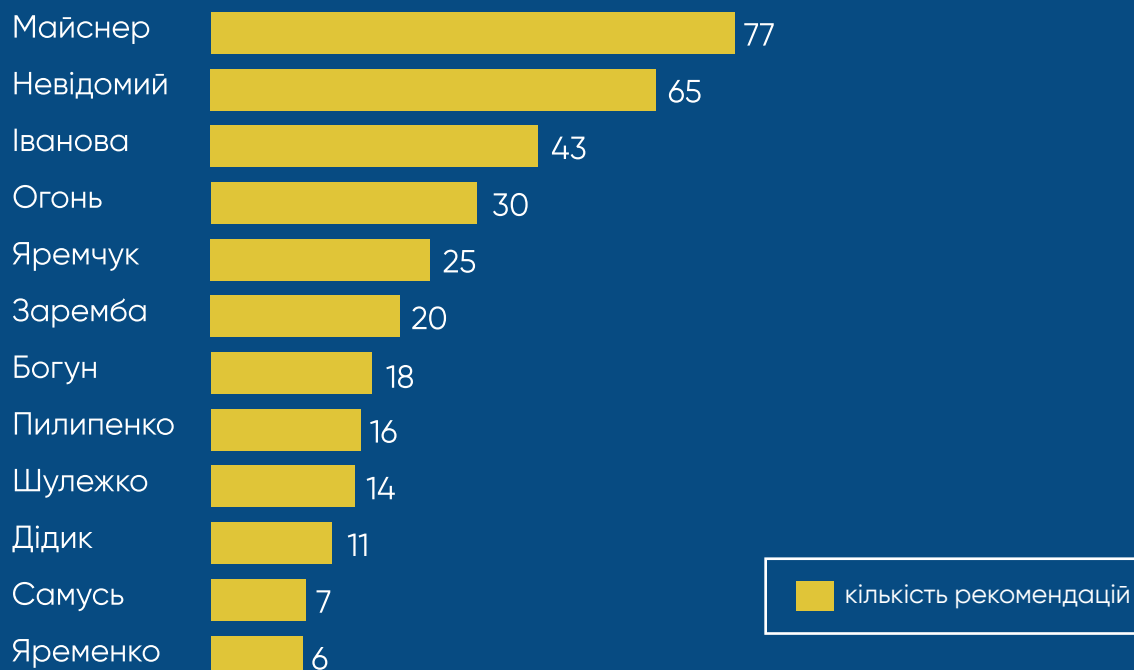
■ кількість рекомендацій

Частково виконані рекомендації (50/50)



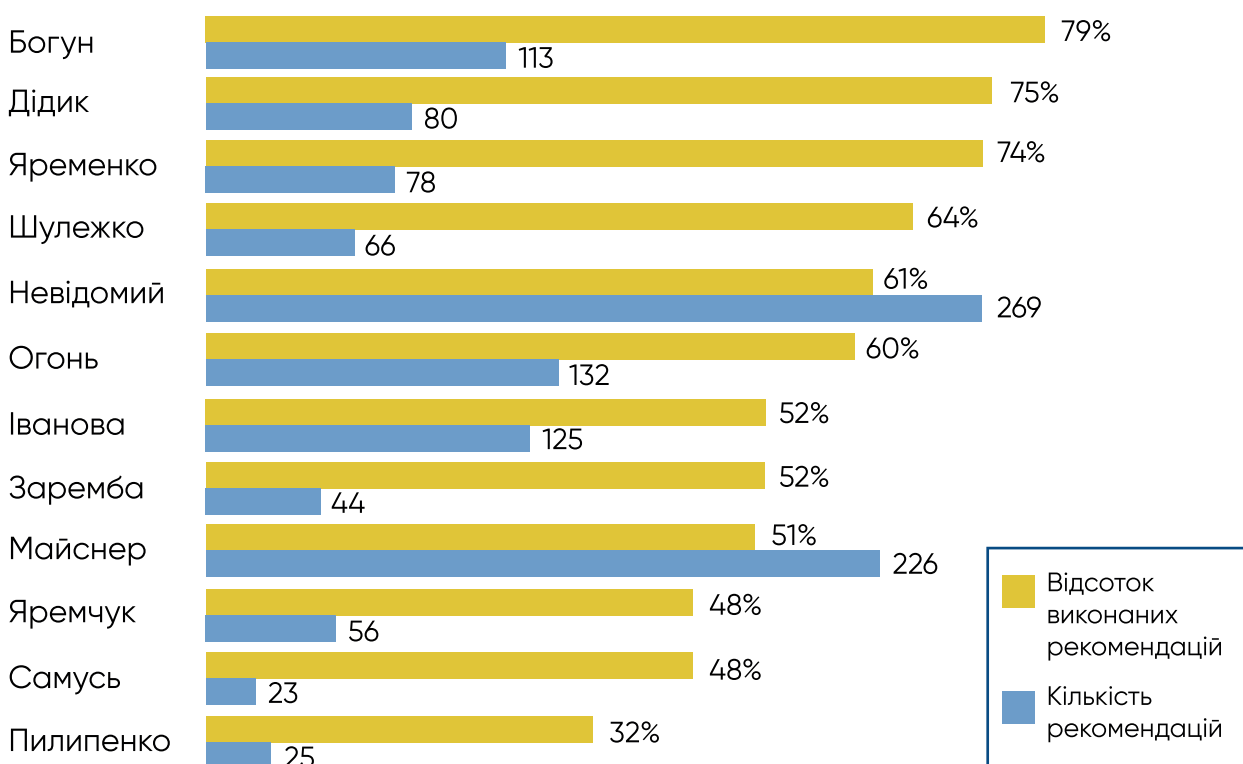
■ кількість рекомендацій

Інформація про виконання відсутня



Залишимо цей результат без трактування. Натомість пропонуємо читачу вдивлятися крізь призму кількості наданих членами рекомендацій та робити висновки про менш очікувані співвідношення з-поміж них. Повернімося до двоваріантного погляду на виконання рекомендацій.

Частка виконаних рекомендацій в розрізі членів РП



Рівноцінне співвідношення між виконаними й невиконаними рекомендаціями у 5-ох членів Рахункової. Суттєво більше виконаних — у 6-ти членів, невиконаних — у 1-го.

МОНІТОРИНГ ДОВГОСТРОКОВОГО ВИКОНАННЯ РЕКОМЕНДАЦІЙ

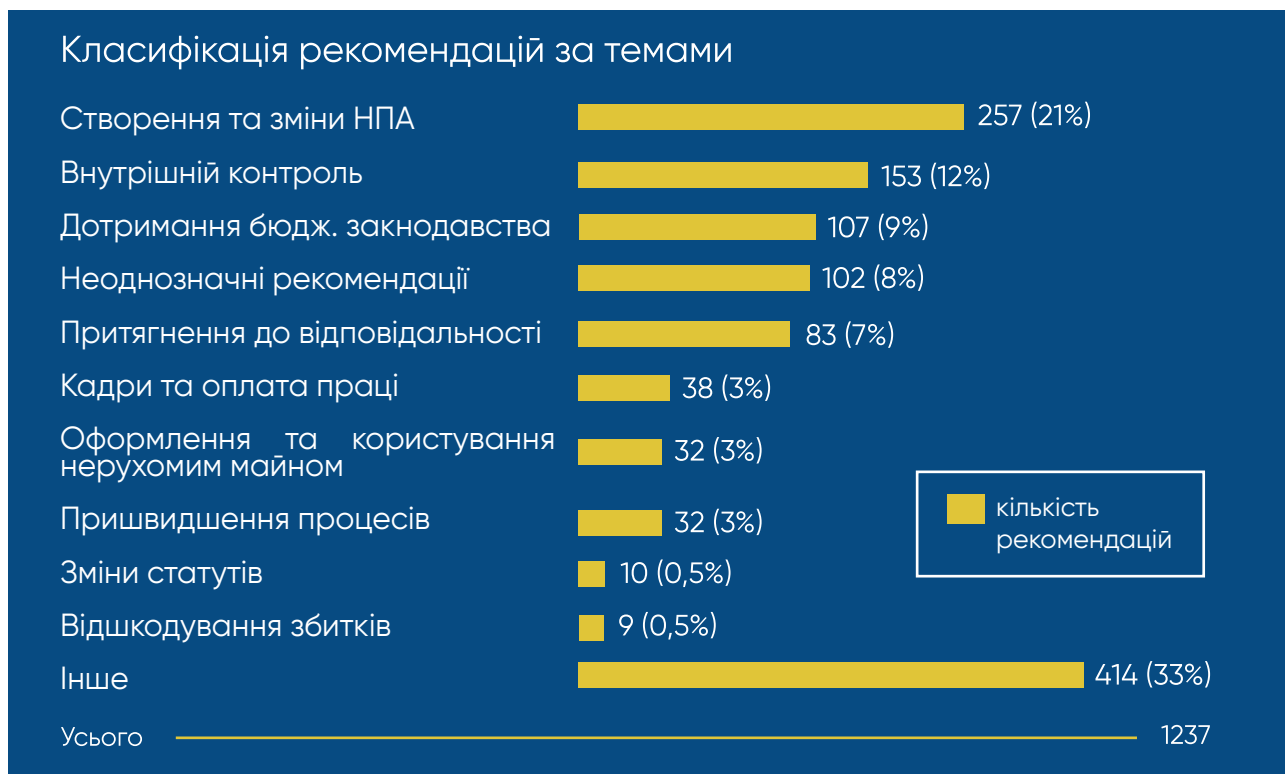
Закон не передбачає зобов'язань для Рахункової палати моніторити стан виконання рекомендацій. Її внутрішні документи лише пропонують розробити шаблон-таблицю та надсилати її об'єкту аудиту для заповнення та подальшого моніторингу. Наприклад, у Регламенті РП немає жодних згадок про моніторинг виконання рекомендацій. Вважаємо доцільним внести зміни до Регламенту і визначити порядок моніторингу виконання рекомендацій, визначивши відповідального виконавця (підрозділ) за моніторинг.

Поточний аналіз показав, що в 11 із 83 аудитів направлялися повторні листи, хоча випадків ігнорування було більше, ніж у 11 аудитах. Вивчаючи інформаційні повідомлення РП щодо реагувань на рішення, часто не могли оцінити виконання. Це може бути наслідком, що закон вимагає інформувати Рахункову про результати розгляду її рішення лише один раз у місячний строк.

Згадане підтверджує те, що лише в 6 аудитах суб'єкти контролю додатково з власної ініціативи інформували РП. Отже, у більшості випадків, коли на рішення Рахункової приходить план виконання рекомендацій, надалі суб'єкт не інформує аудиторів про стан його реалізації.

КЛАСИФІКАЦІЯ РЕКОМЕНДАЦІЙ

На початку розділу ми вже класифікували аудити за їхніми темами. Здійснимо схожу систематизацію, але тепер вже рекомендацій, розподіливши їх на 11 груп.



Зауважимо, що 414 рекомендацій залишили без класифікації. Їх можна вважати найбільш унікальними та малоподібними між собою.

По 0,5% рекомендацій стосуються змін до статутів та відшкодування збитків за нецільове використання публічних коштів. Наступна трійка класів (по 3% кожен) стосується прискорення процесів, нерухомого майна та кадрових питань.

Категорія «пришвидшення» поширюється на нормативні документи, ліквідацію шкіл, оцінювання суддів, придбання обладнання та іншого. Водночас у цих випадках складається враження, ніби аудитори зупинилися на пів дорозі, не означивши чіткого кінцевого строку. А в суб'єкта контролю, відповідно, немає точної відповіді, що зробити аби пришвидшити та наскільки оперативно це робити.

83 рекомендації у 32 аудитах стосувалися притягнення до відповідальності посадових осіб або проведення службових розслідувань. Такі пропозиції часто формувалися в комплексі з обґрунтуваннями «вжити невідкладних заходів щодо усунення та недопущення надалі виявлених порушень і недоліків» та «незаконне витрачання бюджетних коштів». Тому рекомендації цього класу окремо зараховуємо до «типових», які можна вважати шаблонно-повторюваними.

Окремо виділили групу зі 102 рекомендацій, які провокують неоднозначне трактування. Серед них є «вжити заходів щодо усунення виявлених недоліків і порушень» без деталізації цих заходів та недоліків або «інформувати Рахункову палату про вжиті заходи», коли це й так передбачає законодавство. Нерідко такі рекомендації поєднувалися зі згаданим вище «притягненням до відповідальності». У таких випадках вони й класифікувалися до попередньої групи. Тому більшість «неоднозначних рекомендацій» ми також вважаємо **шаблонно-повторюваними**.

Співрозмірною за кількістю рекомендацій є категорія «дотримання бюджетного законодавства». Здебільшого в них йдеться про роботу з бюджетними запитами та паспортами, звітами й індикаторами бюджетних програм. Здавалося б такі рекомендації є важливими для Рахункової палати. Натомість часто вони формулюються загально, наприклад «забезпечити дотримання законодавства при складанні та затвердженні паспортів бюджетних програм». Тому їх також зараховуємо до когорти **типових**.

Другим за кількістю рекомендацій є клас «внутрішній контроль» (153 рек. – 12%). Для цих пропозицій також характерна загальність. Найчастіше Рахункова пише «посилити внутрішній контроль» та не пропонує способів¹⁷. Це створює місце для різного трактування контролю отримувачем рекомендацій. І тільки в 6 випадках є уточнення, яким шляхом рухатися суб'єктам аудитів.

Прикметно, що рекомендацій зі словом «контроль» більше, ніж 153. Проте, якщо в тексті, окрім контролю, йшлося про «притягнення до відповідальності», «нерухомого майна», «змін до нормативних актів» та ін., то аналітичний підхід передбачав їхнє зарахування до відповідних категорій.

У рекомендаціях контроль мав різноманітні «види»: дієвий, особливий, особистий, суцільний, належний, систематичний, посилений, достатній. Відомо, що прикметники виражають ознаку предмета. Проте, один і той же предмет різні люди можуть сприймати як високий, низький і середній водночас, залежно від досвіду, переконань та смаків.

¹⁷ Водночас маємо зауважити, що, згідно внутрішніх стандартів Рахункової палати, методи та способи виконання рекомендацій є прерогативою об'єкта контролю і не повинні визначатися.

Тож категорію «внутрішній контроль» додаємо до типових.

Типові рекомендації (445 рекомендацій – 36%)

притягнення до відповідальності	неоднозначні	дотримання бюджетного законодавства	внутрішній контроль
---------------------------------	--------------	-------------------------------------	---------------------

Отже, 1/3 рекомендацій мали ознаки типових. У своїй більшості їх також можна назвати однотипними та малоконкретними. Про це далі піде мова у описі результатів аналізу рекомендацій за SMART-критерієм «конкретності».

Найчисельніший клас (257 рек. – 21%) стосується створення нових та внесення змін до чинних нормативно-правових актів (далі – НПА). Українське законодавство часто нагадує лабіринт із вказівниками, що суперечать один одному. У цьому випадку Рахункова пропонує способи вирішення не врегульованостей у законодавстві, наприклад:

- «ініціювати внесення змін до ЗУ «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» і «Про публічні закупівлі» для поширення їх дії на закупівлю житла на вторинному ринку».

Однак, іноді можна зустріти рекомендації на кшталт «привести у відповідність до вимог чинного законодавства нормативно-правові документи МОН, які регулюють питання надання загальної середньої освіти спеціалізованими закладами освіти». Такі рекомендації можуть викликати невизначеність у діях суб'єкту контролю.

Окремо розглянемо виконання рекомендацій в розрізі їхньої класифікації.



Найбільша частка виконаних пропозицій стосується змін до статутів (90%), найменша – рекомендацій по притягненню до відповідальності (51%). Частки виконання решти класів знаходяться в інтервалі між 53% та 66%.

SMART-ОЦІНКА РЕКОМЕНДАЦІЙ

Загальні вимоги до рекомендацій викладені в регламенті¹⁸ Рахункової палати. Її рішення повинно містити чіткі, лаконічні та адресні пропозиції щодо:

шляхів усунення виявлених порушень	причин та умов, що призвели до їх скоєння	заходів реагування, які необхідно вжити	вдосконалення законодавства, яке сприятиме надходження коштів до Державного бюджету та їх використання відповідно до законодавства
------------------------------------	---	---	--

Тобто регламент доволі загально окреслює вимоги до рекомендацій. Більше вимог до пропозицій містить інший внутрішній документ – Рекомендації з управління і контролю якості контрольних заходів, що проводяться Рахунковою палатою¹⁹. Відповідно до вищевказаного документу, пропозиції повинні бути:

- орієнтованими на вжиття конкретних заходів;
- адресованими організаціям та посадовцям, які відповідають за здійснення рекомендованих заходів;
- практичними – можуть бути здійснені в розумний термін і враховують правові й інші обмеження;
- направленими на усунення основних причин існування виявленого недоліку або порушення;
- сформульовані так, щоб можна було перевірити їх виконання;
- економічно ефективними, тобто витрати, пов'язані з їх виконанням, не повинні перевищувати одержуваної вигоди;
- позитивними за тональністю та змістом;
- чіткими, стислими і простими за формою.

Окреслений документ також вимагає формувати обґрунтовані, максимально деталізовані та конкретні рекомендації. Акцентує увагу на пропозиціях щодо поліпшення роботи об'єкта контролю, усунення порушень і недоліків та їх недопущення в майбутньому. Методи та способи їх виконання є прерогативою об'єкта контролю і не повинні визначатися.

У окремих випадках доцільні конкретні рекомендації. Це стосується насамперед тих ситуацій, коли мова йде про необхідність внесення змін до НПА. Пропозиції мають вказувати, що треба зробити, а не як.

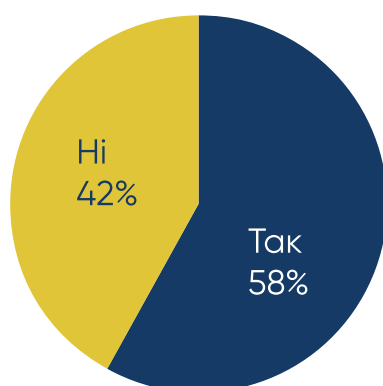
Врахувавши вимоги Рахункової палати до своєї роботи, ми додатково застосували загальновизнані SMART-критерії для оцінки якості рекомендацій.

S	M	A	R	T
конкретність	вимірюваність	актуальність ²⁰	реалістичність	обмеженість у часі

SMART-конкретність

Оцінювали чи містять пропозиції конкретні переліки зрозумілих заходів (способів, методів) реагування, які необхідно вжити для їх виконання.

Конкретність



Із-поміж 1237 рекомендацій 520 – неконкретні²¹. Крім того, неконкретність ускладнює тлумачення суті пропозицій для суб'єктів контролю, що може не дати в результаті позитивного ефекту. Часто неконкретні рекомендації також однотипні. Це суперечить внутрішнім стандартам Рахункової, адже її рекомендації мають бути орієнтованими на вжиття конкретних заходів. Зустрічається вдосталь недостатньо чітких пропозицій на кшталт:

- дотримуватися законодавства при складанні бюджетних запитів,
- налагодити або посилити внутрішній контроль,
- розглянути питання доцільності,
- активізувати роботу в певному напрямку,
- удосконалити щось.

Врешті об'єкт контролю може або взагалі нічого не зробити, або зробити так, як вигідно йому. В українських реаліях це особливо актуально. Окремої уваги заслуговують рекомендації, які містять словосполучення:

- розглянути питання *щодо*,
- вирішити питання доцільності *щодо*.

У таких випадках Рахункова палата лишає ще більше свободи дій для отримувачів рекомендацій.

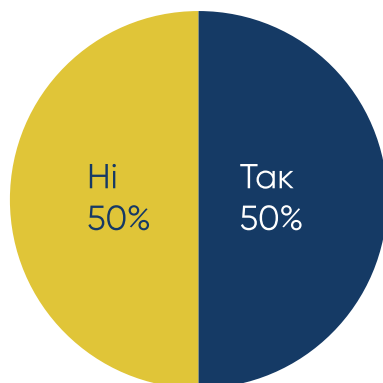
²⁰ Відмовилися від оцінки за критерієм «актуальності». Він виявився мало релевантним для аналізу рекомендацій 2018 року та часомістким.

²¹ До «неконкретних» віднесли рекомендації, які не містять зрозумілих заходів (способів, методів) реагування, які необхідно вжити для її виконання. Зауважимо, що рекомендації РП здебільшого носять полісу характер, що частково пояснює значний показник неконкретності.

SMART-вимірюваність

Аналізували чи сформульовані пропозиції таким чином, що можна перевірити їх виконання.

Вимірюваність

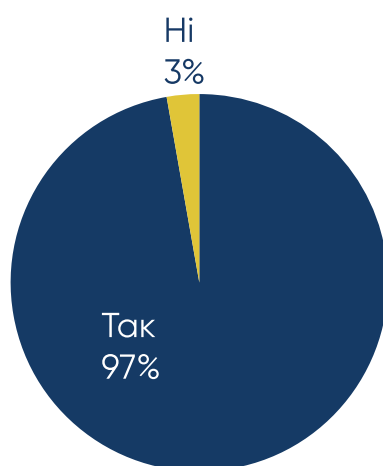


Критерій вимірюваності передбачає визначення тих ознак/маркерів, за якими буде зрозуміло чи досягнуто результату. Однак з аналізу встановили, що майже половина рекомендацій не містять індикаторів для вимірювання. Таким чином, виконання рекомендації може не призвести до бажаного результату.

SMART-реалістичність

Дослідили чи є рекомендації практичними, тобто такими, що можуть бути здійснені та враховують правові й інші обмеження.

Реалістичність

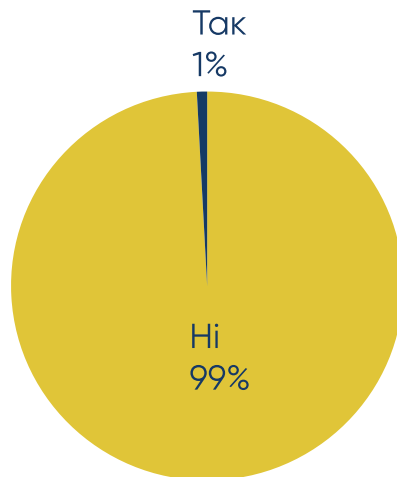


Рекомендації за цим критерієм оцінювали з відповідей суб'єктів контролю. Встановили, що 34 (3%) із них неможливо виконати. Водночас більшість (1203 рек.) рекомендацій можливо реалізувати.

SMART-обмеженість у часі (дедлайновість)

Фіксували чи визначені строки виконання рекомендацій.

Обмеженість у часі



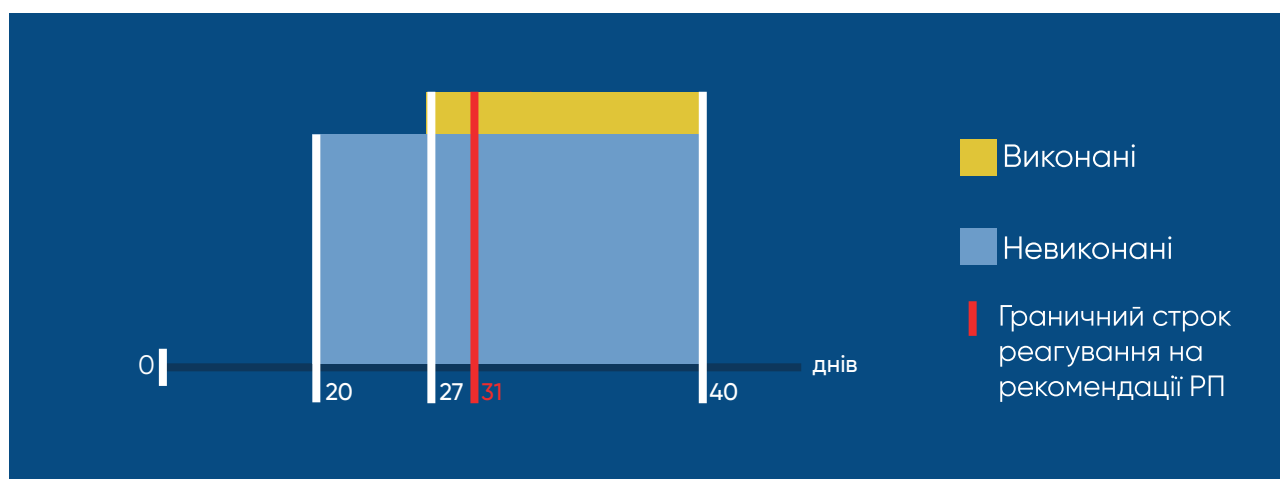
Раніше ми встановили, що 21% рекомендацій стосується розробки нових та внесення змін до чинних НПА. Для них складно встановити строки виконання, адже це досить бюрократичний процес. Однак більшість решти рекомендацій придатна для визначення мінімальних строків. Тоді як аналіз показав, що лише 9 рекомендацій (0,7%) містять натяк на строк свого виконання.

Але й серед згаданих випадків, 4 рекомендації – це дубляційна вимога інформувати Рахункову у місячний строк. Емпіричний Закон Паркінсона стверджує, що будь-яка робота завжди заповнює весь відведений на неї час. Тому чітко встановлений дедлайн допоможе прискорити виконання рекомендацій.

КОРЕЛЯЦІЇ

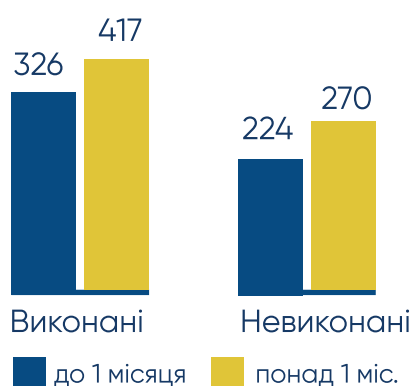
Заради пошуку залежностей та закономірностей, оцінили наявність кореляцій між окремими категоріями даних. Спершу оцінимо наявність залежності між строком інформування Рахункової про розгляд її рекомендацій та фактом їх виконання.

«строк інформування» & «виконання»



Отримувачі рекомендацій здебільшого починали інформувати Рахункову про виконання її рекомендацій на 27-й день. Про невиконання повідомляли раніше на 7 днів. Для обох випадків найпізнішим поширеним строком були 40 днів. Також для масиву виконаних рекомендацій характерні поодинокі тривалі строки до 91 дня. Тобто суб'єкти контролю швидше інформували про невиконання, ніж виконання²².

Продовжимо аналіз виконання, однак строк реагування трансформуємо з числового виміру до оціночного дотримання/недотримання 1-го місяця на інформування.

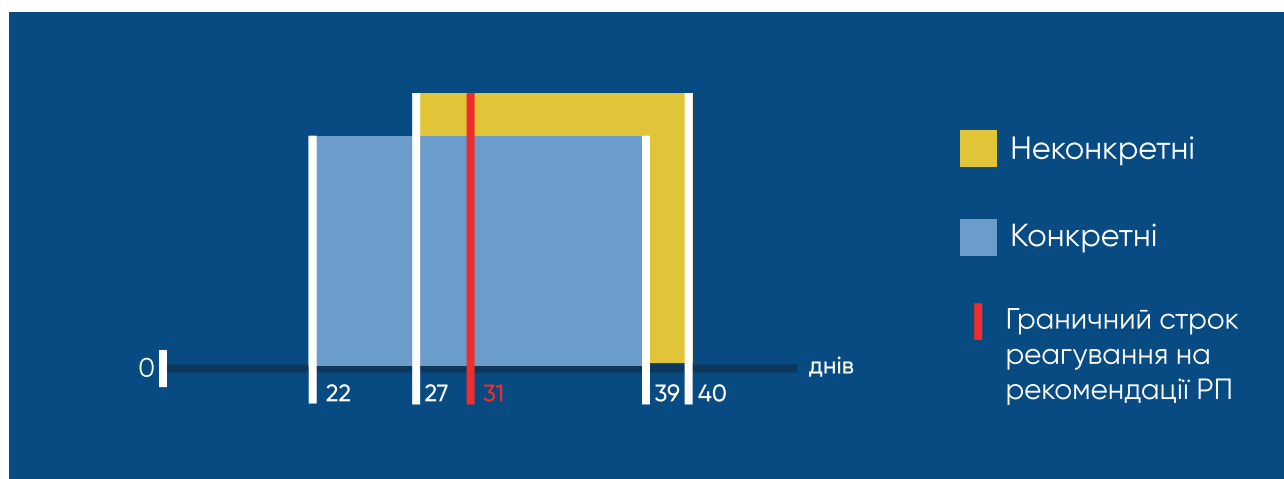


Про 56% виконаних рекомендацій Рахункова дізнається у довші за місяць строки. Схожа ситуація з невиконаними пропозиціями — 55% також доходить до аудиторів із запізненням. Удамося до подвійного тлумачення: новин про застосування пропозицій можна чекати й довше, а про відмову — швидше.

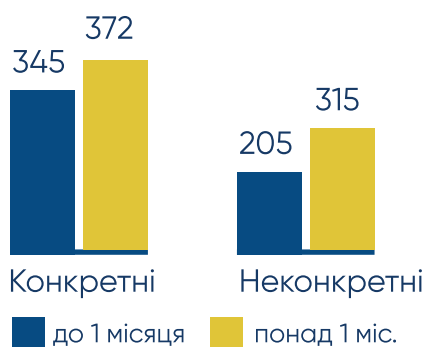
Далі знайдемо ознаки рекомендацій, які можуть впливати на швидкість їхнього розгляду.

²² Предметом цього аналізу не були офіційні листи, а саме відповіді на окремі рекомендації, яких могло бути декілька в одному листі: одні враховували, інші — ні. Час фіксувався для кожного випадку як унікального.

«строк інформування» & «конкретність»

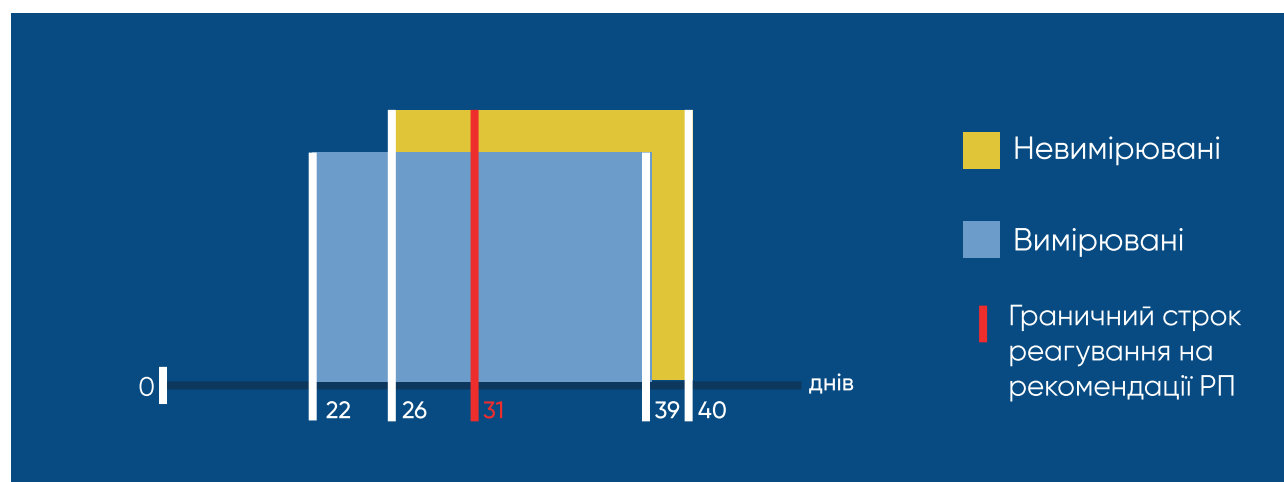


На конкретні рекомендації Рахункова палата починає отримувати відповіді на 22-й день. На неконкретні — довше на 5 днів. Розглянемо кореляції в іншому вимірі.

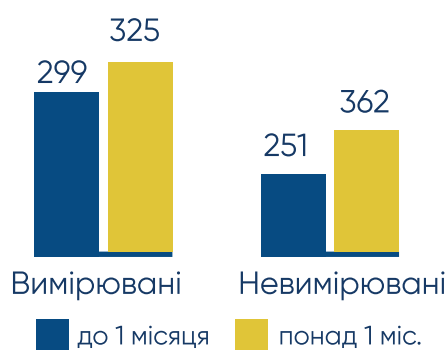


Суб'єкти контролю вчасно інформують аудиторів про розгляд їхніх конкретних рекомендацій майже в половині (48%) випадків. Тобто конкретність пропозицій не є запорукою швидкого реагування з боку суб'єктів контролю. Водночас неконкретність призводить переважно до понаднормового реагування у більшості своїх випадків (61%).

«строк інформування» & «вимірюваність»



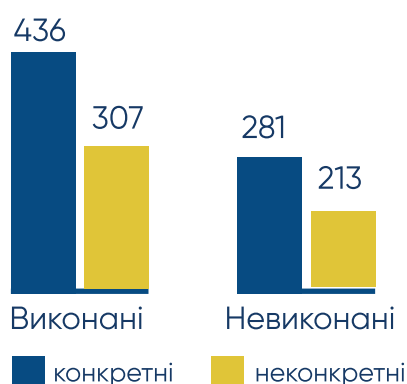
Аналогічно до попереднього пошуку залежності між конкретністю та часом, у випадку з вимірюваними рекомендаціями Рахункова отримує інформацію про їх виконання швидше (22 день), ніж невимірюваними (26 день). «Верхній» популярний строк реагування для обох випадків майже ідентичний — 39 і 40 днів відповідно. Наводимо також результати крізь призму дотримання місячного строку.



Маємо схожу з конкретністю ситуацію – вимірюваність не гарантує Рахунковій швидшого інформування. Натомість невимірюваність породжує довші строки реагування у 59% своїх випадків.

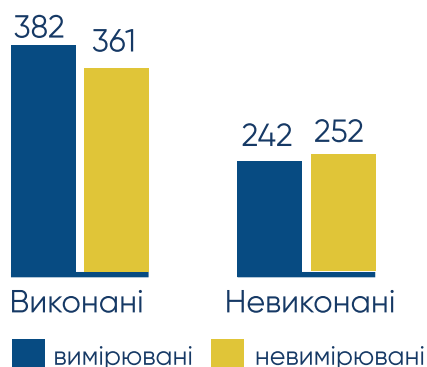
Чи є ознаки рекомендацій, які корелюють із їхнім виконанням?

«виконання» & «конкретність»



У 2018 році серед виконаних рекомендацій переважали конкретні (59%). Так само з невиконаними – 57% рекомендацій були конкретними. Отже, більша конкретність рекомендацій не означає їхнє більше виконання. Щоправда, на виконання рекомендацій впливає не лише їх конкретність/неконкретність, але й бажання їх отримувачів змінюватися. На жаль, в українських реаліях не завжди орган влади враховує корисні поради. Тому навіть конкретні рекомендації можуть не виконуватися, а неконкретні – навпаки виконуватися. Крім того, в останньому випадку суб'єкт контролю фактично отримує широкий спектр можливостей аби врахувати пропозиції.

«виконання» & «вимірюваність»



Виконані рекомендації рівноцінно складаються з вимірюваних (51%) та невимірюваних (49%). І навпаки – з-поміж невиконаних більше невимірюваних (51%). Як у випадку з конкретністю. Такого співвідношення недостатньо аби стверджувати про вплив вимірюваності рекомендацій на їх виконання.

З БЮДЖЕТНИЙ АНАЛІЗ



Під час аудиту Рахункова палата аналізує діяльність об'єктів аудиту комплексно. Окрім фінансового аспекту до уваги береться також нормативне підґрунтя діяльності установи, управлінські рішення. За такого підходу питанням обігу бюджетних коштів зазвичай відводиться один або декілька розділів звіту, який РП складає за результатами проведення аудиту. Особливості аналізу, обсяги та враховані обмеження аудитор зазначає на початку свого звіту у методології дослідження.

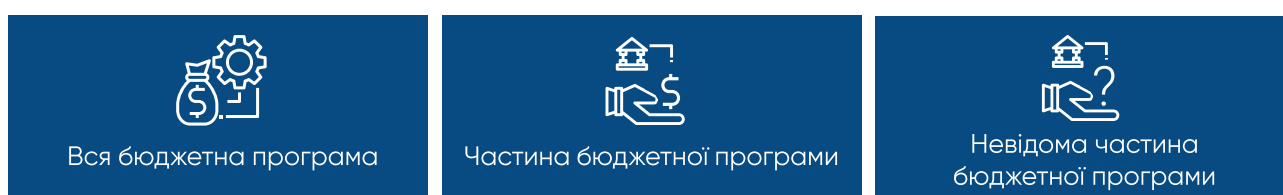
Вивчивши методологічну частину звітів Рахункової палати, встановили, що для їх опису використовується переважно схожа структура, проте відсутні чіткі вимоги до формування та опису предмету дослідження. Методичні рекомендації з проведення аудиту Рахунковою палатою визначають, що предметом аудиту можуть виступати кошти і фінансові документи. Сферу аудиту та терміни його проведення визначає відповідальний аудитор. Після цього РП затверджує план проведення аудиту.

Предмети аудиту РП



Зі звітів Рахункової встановили, що предметом дослідження може бути бюджетна програма, але насправді аудит стосується її окремої частини (наприклад, лише одного напрямку використання коштів). Інколи аудиторі точно визначають скільки коштів потрапили під перевірку (стали предметом дослідження). За 2018 рік таку інформацію зазначили у 18 звітах із 68. Саме стільки звітів ми відібрали для бюджетного аналізу²³. Для того, аби обрахувати точний обсяг коштів, який дослідили аудиторі, ми розділили всі звіти за предметами дослідження.

Обсяги предметів дослідження



Під час проведення аудиту, РП може досліджувати кошти не тільки поточного, а й попередніх років. У ході дослідження зафіксували, що протягом 2018 року Рахункова перевірила кошти, які установи отримували та витрачали протягом чотирьох років. Нижче розглянемо як розподілилась увага аудиторів у розрізі бюджетних програм різних років.

Розподіл перевірених програм за роком їх реалізації



Найбільшу увагу аудиторів привертала бюджетні програми попереднього 2017 року. Нерідко аудитори перевіряли кошти, виділені на однакову діяльність у різні роки. Такий аналіз дозволяє прослідкувати тенденції та динаміку змін у фінансуванні конкретних завдань.

Під час дослідження цього питання відмітили дві тенденції:

1. Увага аудиторів до використання коштів поточного року нижча, ніж до використання коштів позаминулого. Це безперечно є важливим для розуміння динаміки, але знижує можливість оперативно відреагувати. Так, якщо РП виявить проблеми із використання коштів поточного року, установи можуть швидко їх усунути. Наприклад, можна перепланувати використання коштів, які ще не витрачені та розпорядитись ними ефективніше.
2. Бюджетні програми часто потрапляють під аудит по декілька разів протягом року. Зустрічаються звіти, де в одному випадку досліджуються кошти всієї бюджетної програми, а в іншому – якась її частина. Тобто ця частина коштів протягом року перевірялась кількома аудитами під різними кутами. Враховуючи значні часові витрати та обмеженість ресурсів аудиторів, розподіл бюджетних програм для аналізу доцільно оптимізувати.

Розглянемо детально питання повторного аудиту коштів. Загалом у 2018 році аудитом РП охопила 110 бюджетних програм, 15 із яких по кілька разів. Ми спробували встановити, скільки коштів із цих програм аудитори перевірили повторно. Проте, звіти не завжди містять інформацію про те, скільки коштів перевірялось. Відповідно, за цими звітами неможливо однозначно встановити, скільки коштів перевірялось повторно. За результатами поглибленого аналізу вдалось встановити частину таких випадків, розглянемо їх.

Тож у 2018 році щонайменше 2,6 млрд грн потрапили під аудит повторно²⁴. Цьому питанню необхідно приділити додаткову увагу під час формування річного плану проведення аудитів. Завчасне окреслення предмету дослідження для кожного запланованого аудиту дасть змогу оптимізувати ресурси аудиторів та уникнути повторів у роботі.

Із питанням планування пов'язаний також інший аспект нашого дослідження – формування порядку денного проведення аудитів і вибірка тем. Враховуючи, що Рахункова палата вільна у виборі тематики дослідження та формування річного плану аудитів, ми не зосереджуємо на цьому аспекті багато уваги. Водночас відмітили, що розподіл бюджетних програм, взятих для аудиту, різниться залежно від головного розпорядника коштів. Тобто, програми одних міністерств потрапляють під аудити набагато частіше, ніж програми інших. Залежності між загальною кількістю програм у розпорядника та їх вартістю не встановили. Тож припускаємо, що під час вибору об'єктів аудиту використовуються інші критерії, наприклад, ризикоорієнтований підхід.

Витяг із переліку повторно проаналізованих програм*

КПКВК	Кількість повторів	Сума коштів (млн грн)
3101230	■	18,5
2401500	■■■	203,4
2408040	■	1163
0501020	■	1193,6

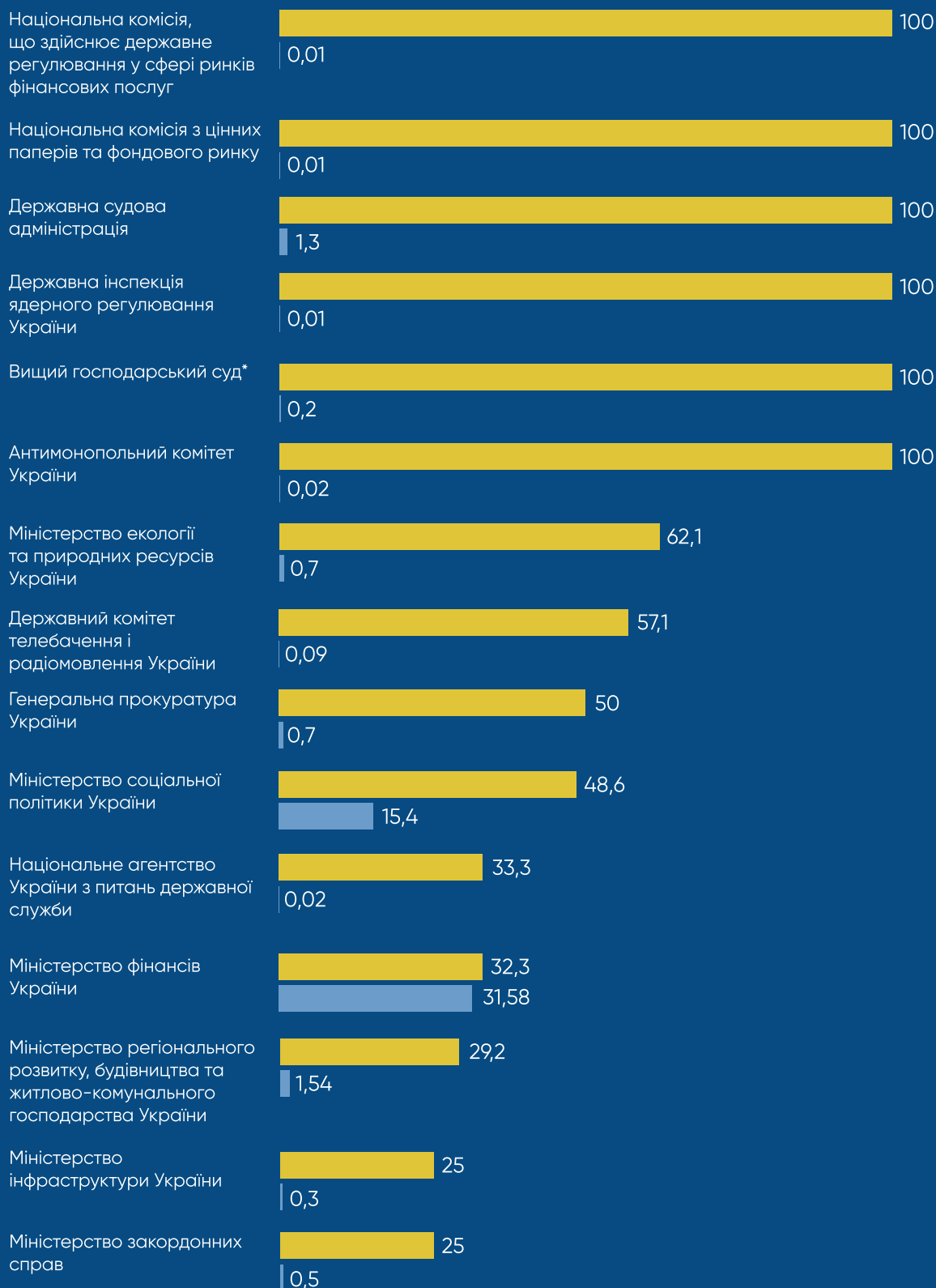
* Повний перелік повторно проаналізованих програм наведений у додатку В

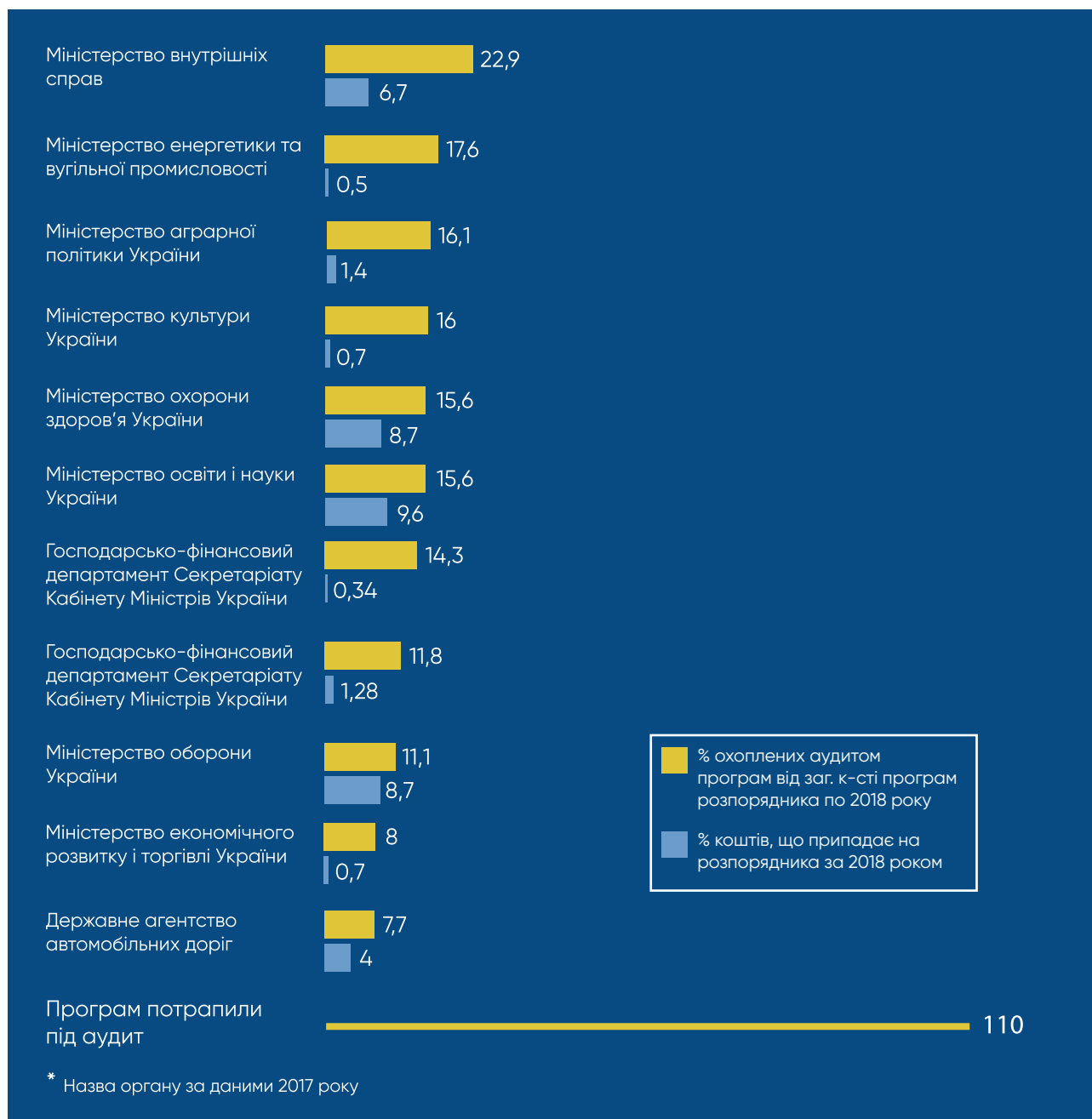
²⁴ У рамках дослідження до категорії «повторно» включили кошти однієї і тієї ж бюджетної програми за однаковий бюджетний рік, які перевірялись в рамках різних аудитів, але містили ідентичну частину предмету дослідження у вигляді різного обсягу коштів.

Такого висновку дійшли через відсутність взаємозалежності між показниками кількості програм у розпорядника, обсягом коштів, які він отримує із бюджету та кількості аудитів. Розглянемо розподіл детальніше.

Розподіл аудитів за обсягом перевірених бюджетних програм

Розпорядник





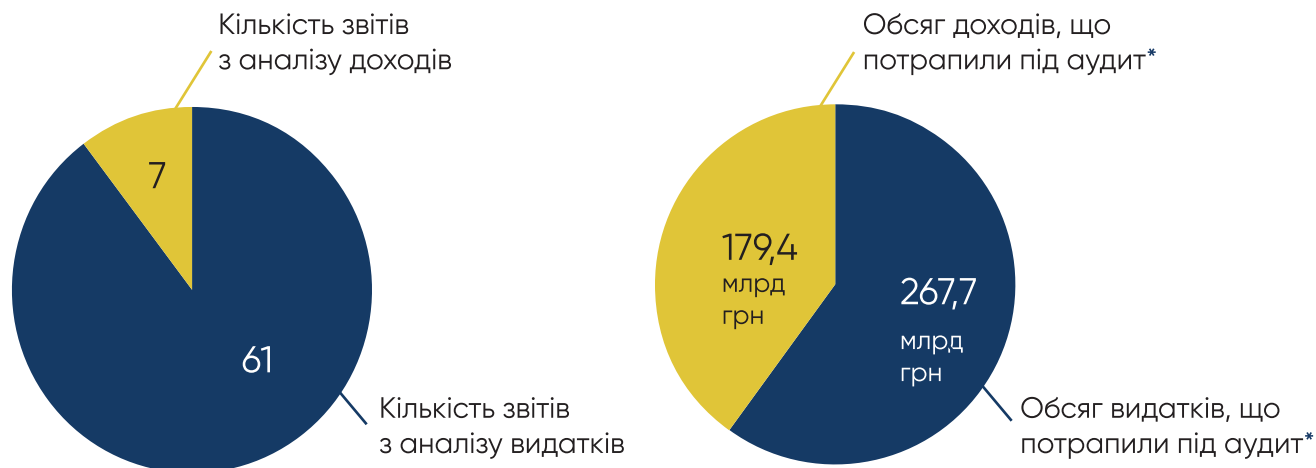
Так, наприклад, Рахункова палата проаналізувала видатки Міністерства екології та природних ресурсів по 18-ти програмах, а Міністерства культури – по 4, хоча частка їх фінансування із бюджету приблизно однакова. Тож відзначили, що показники того, скільки коштів отримує та витрачає розпорядник або того, скільки програм реалізує під час планування аудитів враховуються меншою мірою, ніж інші критерії визначення сфери аудиту, такі як ризиковість, наприклад.

Загалом, за оціночними розрахунками у 2018 році Рахункова палата охопила аудитами 713 млрд грн з урахуванням похибки. Без урахування похибки оціночна сума перевірених коштів становить 447,1 млрд грн. Аби розрахувати цей показник, звіти РП умовно розділили на три види та для кожного із них застосували окремий спосіб підрахунку²⁵. Водночас у своєму річному звіті Рахункова зображає обсяг проведених аудитів – 304,7 млрд грн. Із чого припускаємо, що в деяких аудитах, де предметом була бюджетна програма, насправді перевірялась тільки її частина.

²⁵ Деталі у Додатку А.

У своїй роботі Рахункова палата досліджує і доходи і видатки державного бюджету, а також питання використання майна, придбаного коштом державного бюджету. Останні звіти у цій частині дослідження до уваги не брали.

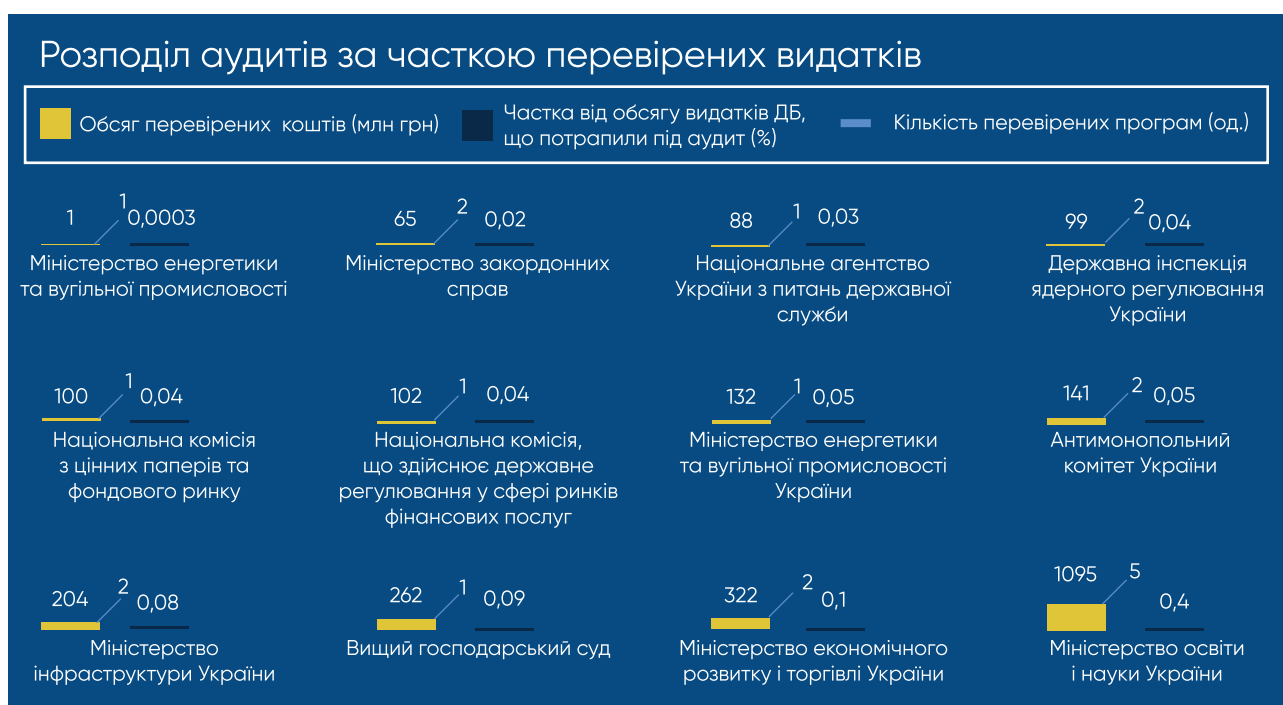
Розподіл аудитів за видом предмету дослідження

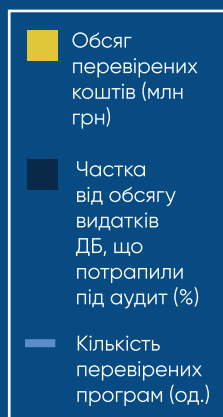
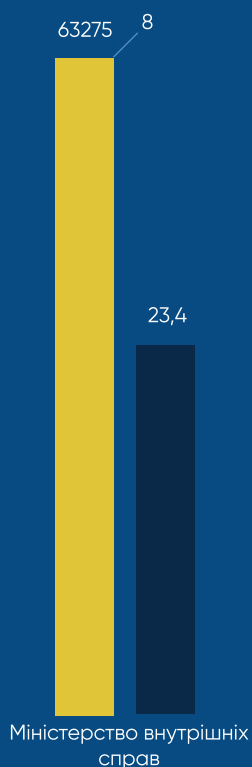
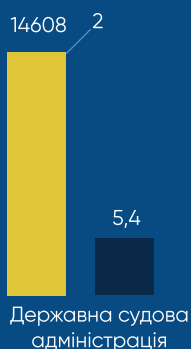
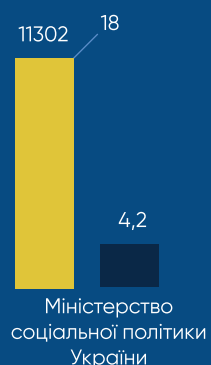
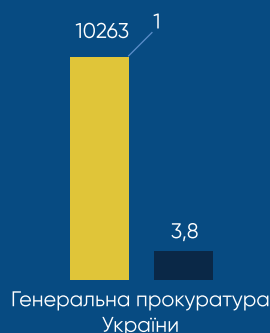
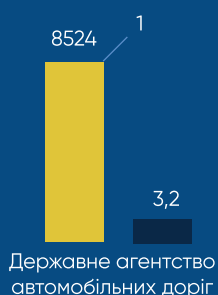
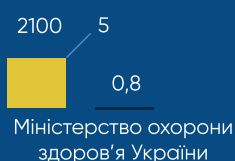


* Без урахування неідентифікованих частин та дубльованого обсягу коштів

З діаграми бачимо, що частіше аудити стосуються питань використання бюджетних коштів. Тобто, видатки аналізують частіше, але в менших обсягах, доходи рідше, але великими сумами. Якщо поррахувати в середньому, то коли РП досліджує доходи, то за один аудит охоплює 25,6 млрд грн, а коли видатки – 0,2 млрд грн. Загалом, обсяг перевірених видатків майже у 1,5 раза більший за обсяг перевірених доходів.

Із загального обсягу видатків найбільше фінансів Рахункова перевірила за програмами, де головними розпорядниками коштів є Мінфін та МВС. Разом на цих двох розпорядників припало 75% перевірених коштів. Розглянемо детально обсяги фінансів, що потрапили під аудити РП у 2018 році у розрізі головних розпорядників коштів.





Найбільше коштів під аудит потрапили за програмами Мінфіну, зокрема аудиторі приділили увагу також і програмам загальнодержавних витрат. Субвенції, надані місцевим бюджетам, стали предметом аудитів також у сферах соціальної політики, охорони здоров'я, регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства.

До загального обсягу видатків, що потрапили під аудит, зарахували також програми, які реалізувались за рахунок кредитних коштів. У звітах РП за 2018 рік такі випадки зустрічались чотири рази:

- три бюджетні програми Міністерства енергетики та вугільної промисловості під час аудиту ефективності використання коштів на будівництво та реконструкцію гідроакумулюючих електростанцій;
- програма Державного комітету телебачення і радіомовлення під час аудиту використання коштів на проведення Євробачення 2017 року.

Тричі предметом аудиту ставали кошти резервного фонду Державного бюджету:

- двічі – під час аудитів ефективності використання коштів Державним комітетом телебачення та радіомовлення і МВС України;
- в одному випадку сам звіт РП стосувався ефективності використання коштів резервного фонду Державного бюджету (згідно з методологією дослідження предметом аудиту стали кошти у розмірі 1,5 млрд грн).

Аналізуючи звіти, які стосувалися доходів державного бюджету, за одиницю дослідження брали код класифікації доходів бюджету (далі – ККДБ), який визначений у предметі аудиту. Для зручності аналізу та уніфікації підходу, звели усі ККДБ, які були предметом аудитів до узагальнених груп доходів (за другою цифрою коду). Тож встановили, що предметом аудиту стали 8 груп доходів державного бюджету (із 14 визначених за Законом «Про Державний бюджет України на 2017 рік»):

Доходи ДБ, які були предметом аудитів РП



адміністративні збори та платежі,
доходи від некомерційної господарської
діяльності



від Європейського Союзу, урядів іноземних
держав, міжнародних організацій,
донорських установ



внутрішні податки
на товари та послуги



доходи від власності та
підприємницької діяльності



інші податки та збори



податки на доходи, податки на прибуток,
податки на збільшення ринкової вартості



податки на міжнародну торгівлю
та зовнішні операції



рендна плата та плата за використання
інших природних ресурсів

Подібно до аналізу видатків, не всі звіти за результатами аудитів доходів містять інформацію про те, скільки коштів перевірили. Для більшості звітів характерний аудит частини надходжень за обраними ККДБ. Тож для підрахунку обсягу коштів, який потрапив до аудитів, розподілили звіти на три категорії, як і у випадку аналізу видатків:

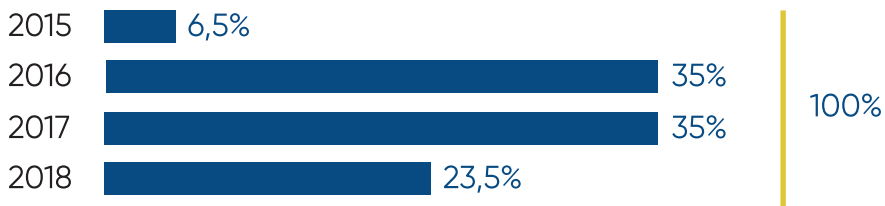
- повна вартість ККДБ;
- частина ККДБ;
- невідома частина ККДБ.

Як і в попередній частині дослідження, останню категорію звітів враховували за повною вартістю та як ймовірну похибку. У даному випадку цей невизначений діапазон становить **257 млрд грн**. Тобто, встановлюючи обсяг коштів, який із доходів державного бюджету потрапив під аудит, фактично кожен другий мільярд гривень можна врахувати 50/50. Тож маємо як підсумок – 436 млрд грн доходів Державного бюджету потрапили під аудит РП у 2018 році. Віднявши частину коштів, яка тільки вірогідно могла потрапити під перевірку, отримаємо 179 млрд грн, які Рахункова палата проаудитувала.

Аналогічно із аудитами використання бюджетних коштів, доходи Рахункова перевірила за поточний і попередні роки. Встановили, що у 2018 році під аудит РП потрапили 27 статей доходів із 8 різних груп за останні чотири роки. У більшості випадків надходження до бюджету за одним і тим же кодом перевірялись за кілька років. Такий підхід дозволяє аудиторам прослідкувати динаміку та тенденції і виробити рекомендації на основі більшого масиву даних.

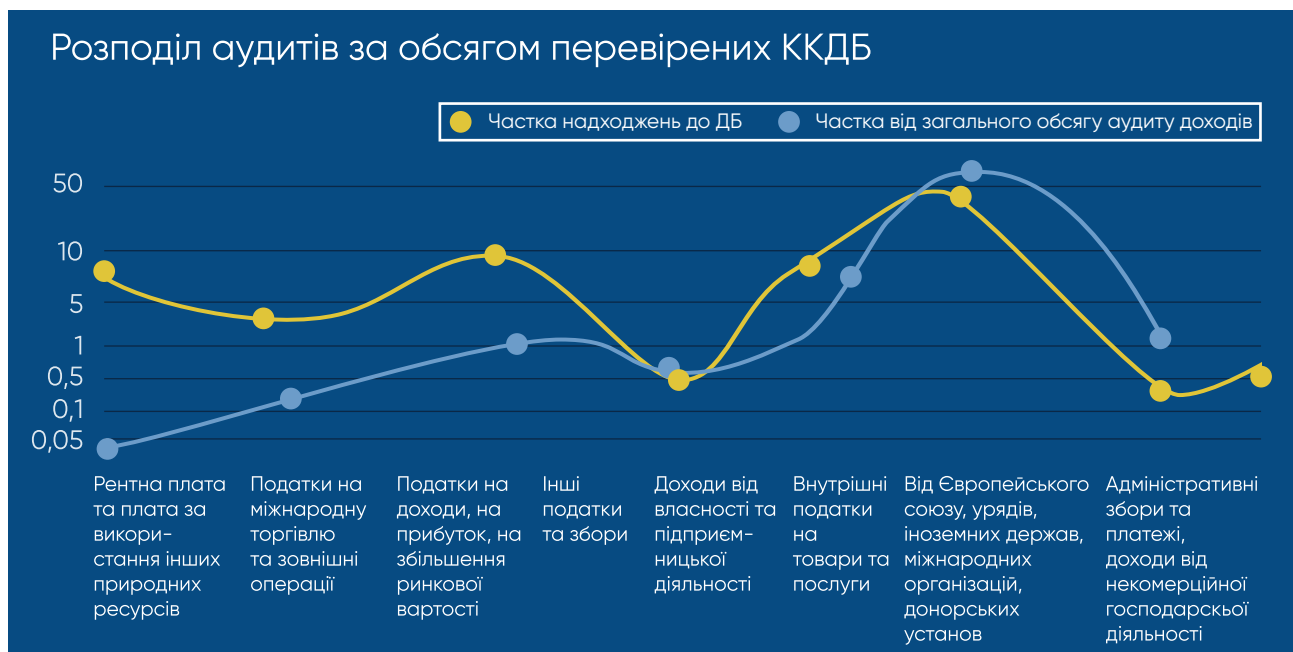
Розглянемо як розподілилась увага аудиторів у перевірках доходів бюджету по роках.

Розподіл перевірених доходів за роком їх надходження до ДБ



Відтак, найчастіше до аудитів потрапляли доходи бюджетів 2016 та 2017 років. Схожу тенденцію відмітили й у випадку аудитів використання коштів. Проте, у порівнянні з аналізом видатків, доходи року, в якому проводиться аудит, отримали більшу увагу РП. Цей показник становить 23,4% проти 19,6% програм видатків за 2018 рік. Збільшення обсягів аудиту коштів поточного року – позитивна тенденція, адже за результатами отриманих рекомендацій, об'єкти аудиту зможуть вчасно усунути недоліки. Водночас більша увага до контролю за поточними доходами, ніж за поточними видатками, може свідчити й про пріоритетність наповнення бюджету над раціональністю його використання.

За аналогією дослідження видатків звернулися до питання складання річного плану проведення аудитів. Порівняли обсяг коштів, який став предметом аудиту з часткою відповідних надходжень до бюджету²⁶.



Встановили, що пропорційність простежується у трьох випадках²⁷:

- інші податки та збори становлять менше 1% від загального обсягу аудиту доходів у 2018 році та менше 1% від доходів ДБ;
- доходи від власності та підприємницької діяльності становлять 6,9% від обсягу аудитів доходів та 9,3% від доходів ДБ;
- внутрішні податки на товари та послуги складають 89,9% від обсягу аудиту доходів та 53,9 % від доходів ДБ.

Тобто, дійшли оціночного висновку, що майже у половині випадків РП під час аудитів наслідуює структуру доходів Держбюджету – чим більше коштів за ККДБ надходить до бюджету, тим більше коштів за цим ККДБ Рахункова бере до аналізу. Розглянемо детально обсяги доходів державного бюджету, які потрапили під аудити у 2018 році.



Під час аналізу доходів не зафіксували випадків повтору аудитів, як це було у звітах про аудити видатків. Тож задубльовані перевірки доходів у діяльності РП відсутні. У підсумку аналізу відзначимо, що у порівнянні із аудитами видатків, результати перевірок надходжень ДБ є більш структурованими:

- кошти, які потрапляли цього року під аудит, не повторюються в предметі аудиту інших звітів;
- прослідковується часткова пропорція із предметами аудиту та структурою доходів Державного бюджету;
- більша увага приділена перевірці коштів доходів поточного року, ніж попередніх.

Водночас відмітили й іншу особливість – предмет аудиту доходів сформульований складніше, ніж у випадках аудиту видатків, рідше зустрічається вказаний обсяг коштів, які потрапили під перевірку. Тож верифікувати обсяг доходів державного бюджету, який охопила аудитом Рахункова за інформацією зі звітів, набагато складніше.

Відтак, відмітили загальну проблему для аудитів доходів та видатків – відсутність єдиного алгоритму визначення предмету дослідження та критеріїв аналізу, що унеможлиблює однозначну відповідь на питання: «Скільки коштів із державного бюджету Рахункова палата перевіряє щороку?».

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ



ВИСНОВКИ

Рахункова палата — це державний колегіальний орган, який складається з 13-ти членів та здійснює контроль за надходженням коштів до Державного бюджету та їх використанням. Окрім членів, Рахункова палата має власний апарат, який складається з департаментів, територіальних та інших структурних підрозділів. Вона підзвітна Верховній Раді України та регулярно інформує її про результати своєї роботи.

У 2018 році Рахункова палата провела 90 аудитів. За їхніми результатами аудитори формують звіти, які обов'язково містять висновки та рекомендації. Рахункова палата затверджує кожен звіт своїм рішенням та надсилає об'єкту аудиту, який у відповідь має повідомити про заплановані та вжиті заходи.

Однак отримувачі рекомендацій не зобов'язані їх виконувати, а лише розглянути. У цьому полягає основна відмінність Рахункової палати від чисельної когорти контролюючих органів України. Аби впливати на публічні фінансові процеси та бути почутою об'єктами контролю, Рахункова має постійно працювати над власним авторитетом та якістю рекомендацій. Тому поточне дослідження охопило 1237 аудиторських пропозицій 2018 року.

Найчастіше отримувачами рекомендацій були органи виконавчої влади, які реалізують державну політику — 913 одиниць або 74%. 3-поміж них «фаворитом» був Кабмін, якому надійшла 301 рекомендація. Це дивує, оскільки закон дозволяє аудиторам інформувати Уряд про результати здійснених стосовно органів виконавчої влади аудитів. Однак Рахункова часто не лише інформує, але й адресує свої рекомендації. У таких випадках Кабмін, як колегіальний орган, доручає відповідним Міністерствам, органам влади розглянути рекомендації, тобто фактично виступає переадресатом. У результаті рекомендації часто «губляться».

Отримувачі мають 1 місяць аби відповісти Рахунковій палаті. Натомість встановили, що тривалість інформування варіювалася від 5 до 91 дня. У Кабміну, враховуючи його функцію переадресації, середній строк реагування становив 21 день. Тому урядові показники вилучили з часової вибірки. На більшість рекомендацій аудитори отримують відповідь протягом 29–42 днів. Оцінивши ситуацію через призму двоваріантної оцінки (не)дотримання місячного строку встановили:



З власної ініціативи отримувачі не інформували Рахункову палату про виконання її рекомендацій. У більшості випадків, коли у відповідь на рішення аудиторів приходить довгостроковий План реалізації, то надалі інформування про виконання цього плану не надається.

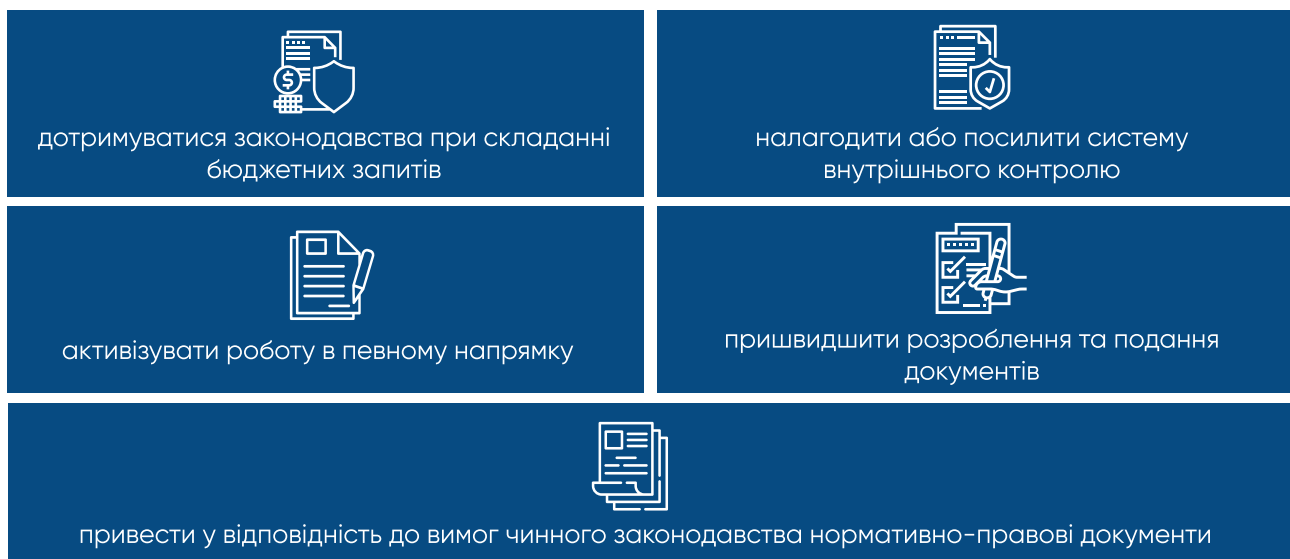
Швидке чи повільне реагування не означає виконання рекомендацій. У результаті встановили, що 60% рекомендацій виконали цілком, частково або внесли до плану заходів. Відповідно у 40% випадків пропозиції не виконали або інформація відсутня.

Під час аналізу стану виконання рекомендацій, з'ясували, що Регламент РП взагалі не містить згадок про необхідність моніторингу стану їх виконання.

Стратегія розвитку Рахункової палати на 2019–2024 роки передбачає підвищення рівня виконання рекомендацій шляхом удосконалення законодавства щодо посилення відповідальності за невиконання її рішень. Це може призвести до появи чергового «контролюючого» органу, який спрямовуватиме свою діяльність на покарання. На нашу думку, Рахункова палата має бути державним аналітичним центром, який завойовуватиме авторитет якісними рекомендаціями, від яких буде важко відмовитися.

Водночас 1/3 рекомендацій мали ознаки типових або однотипних. Поширені пропозиції на кшталт:

Типові або однотипні рекомендації



Викликає сумнів позитивний ефект від реалізації таких рекомендацій, внаслідок можливого формального підходу з боку отримувачів. Внутрішні документи аудиторів не дозволяють їм більш конкретно рекомендувати методи та способи виконання рекомендацій. Такий підхід фактично дозволяє об'єктам контролю на свій розсуд визначати, які заходи вжити на виконання тієї чи іншої пропозиції.

Врахувавши вимоги Рахункової палати до своєї роботи, додатково застосували загальновизнані SMART-критерії для оцінки якості рекомендацій. Встановили, що з-поміж 1237 пропозицій:

SMART-оцінка якості рекомендацій



Заради пошуку залежностей та закономірностей, оцінили наявність кореляцій між окремими категоріями даних. Встановили, що суб'єкти контролю швидше інформували про невиконання, ніж виконання рекомендацій. Неконкретні рекомендації у 61% випадків призводять до понад місячного реагування на них. Невимірюваність пропозицій породжує довші строки реагування у 59% випадків.

Аналізуючи бюджетну складову виокремлених 68 аудитів, встановили, що порахувати загальний обсяг бюджетних коштів, які потрапили під аудит, неможливо. Серед імовірних причин цього визначили надміру розлоге визначення предмету аудиту, що не дає можливості повторити логіку дослідження на основі його методології.

Хоча Рахункова палата має встановлені вимоги до формування своїх звітів, цей документ не містить конкретності, яким чином має визначатись та встановлюватись предмет дослідження. Це призводить до того, що сприйняття кожного окремого звіту залежить від того, наскільки зрозумілим є виклад інформації його автором.

Серед загальних тенденцій, які виявили під час аналізу бюджетного аспекту, цікавим є планування проведення аудитів на рік. Відмітили, що на вибір предмету аудиту впливає не тільки загальний обсяг витрат чи доходів або кількість програм, за які відповідає розпорядник. Як наслідок – діяльність деяких розпорядників може потрапляти під аудит понад 10 разів на рік, діяльність інших – жодного. Водночас окремі бюджетні програми можуть перевірятися в різних аспектах. З цим же питанням частково пов'язаний інший наслідок – дублювання роботи аудиторів у частині аналізу фінансів. За проведеними розрахунками, припускаємо, що ті ж самі 2,6 млрд грн перевірили кілька разів у різних аудитах. Водночас розмір цієї частки коштів може бути більший.

Щодо актуальності проведення аудитів, відмітили, що протягом року до перевірки потрапляють бюджетні кошти поточного та трьох попередніх років. Спостереження за витратами та доходами в динаміці безперечно важливе, проте неоднозначним залишається питання високої уваги до коштів бюджету позаминулого року.

Враховуючи, що результатом проведення аудиту є рекомендації установам щодо того, як використати кошти ефективніше та раціональніше, доречно зосередити максимальну увагу аудитів на коштах поточного року. Так установи, отримуючи рекомендації, можуть вжити заходів одразу і перепланувати свої витрати ще до того, як вони їх здійснили. Це дасть змогу підвищити практичну користь від рекомендацій Рахункової, оскільки вони допомагатимуть ефективніше розпоряджатись публічними коштами.

Нерівномірним є аудит коштів доходів та видатків Державного бюджету. На основі розрахунку середніх показників аудиту коштів дійшли висновку, що для Рахункової палати пріоритетним є аудит наповнюваності бюджету, ніж його видатки.

Із 2018 року неурядові аналітичні центри України виявили достатньо точок для розвитку Рахункової палати. Це унікальний державний орган зі значною перспективою стати авторитетним аудитором, чії рекомендації буде неможливо не врахувати.

ПРОПОЗИЦІЇ

Усі пропозиції адресовані Рахунковій палаті.

1	Розробити та впровадити в діяльність Рахункової палати технологію Business intelligence. Ефект: Збір, зберігання, обмін і аналіз даних, що утворюються при діяльності організації. Більша зручність при обробці та ознайомленні з результатами роботи Рахункової палати.
2	Застосовувати SMART-підхід у формуванні рекомендацій та збільшити їх: • конкретність до 70% (у 2021 році), до 80% (у 2022 році), до 90% (у 2023 році); • індикаторну вимірюваність до 65% (у 2021 році), до 80% (у 2022 році), до 90% (у 2023 році); • дедлайновість до 25% (у 2021 році), до 45% (у 2022 році), до 60% (у 2023 році). Ефект: Швидше інформування про розгляд рекомендацій, більше їх виконання у наперед визначені строки.
3	Внести зміни до Регламенту Рахункової палати, визначивши порядок моніторингу виконання рекомендацій та відповідального виконавця або підрозділ за такий моніторинг. Ефект: Збільшення частки виконаних рекомендацій, реальна оцінка стану виконання рекомендацій.
4	Вилучити з Рекомендацій з управління і контролю якості контрольних заходів, що проводяться Рахунковою палатою (пункт 11 Додатку В «Вимоги та критерії щодо підсумкової оцінки якості звіту, підготовленого за результатами контрольного заходу») положення про те, що методи та способи виконання пропозицій є прерогативою об'єкта контролю і не повинні визначатися аудитором у Звіті. Ефект: Вища якість та більша конкретність рекомендацій.
5	Зафіксувати у Методичних рекомендаціях з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту та у Рекомендаціях з управління і контролю якості контрольних заходів, що проводяться Рахунковою палатою, застосування часового критерію (кінцевий строк, термін) та чітких індикаторів виконання. Вказана пропозиція має також бути врахована при розробці нових документів, зокрема і методологічних. Ефект: Швидке та вимірюване виконання рекомендацій.

6	Зафіксувати у Методичних рекомендаціях з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту та у Рекомендаціях з управління і контролю якості контрольних заходів, що проводяться Рахунковою палатою, зазначення потенційного ефекту від їх виконання. Ефект: Приріст частки виконаних рекомендацій.
7	Утриматися від адресування рекомендацій КМУ у випадках, коли їх реалізація фактично входить до повноважень центральних органів виконавчої влади. Ефект: Зменшення робочого навантаження на Секретаріат КМУ. Уникнення зайвого «переадресування».
8	Внести зміни до Закону України «Про Рахункову палату» щодо забезпечення інформування Рахункової палати про виконання рекомендацій після повного їх врахування. Ефект: Системне інформування Рахункової палати про виконання її навіть довгострокових рекомендацій.
9	Переглянути Методичні рекомендації із проведення Рахунковою палатою фінансових аудитів та внести зміни до документу шляхом розробки уніфікованих вимог до структури та правил методології аудитів, чіткої фіксації предмету та інших елементів аудиту у звітах. Ефект: Більш конкретна та зрозуміло виписана методологія у звітах сприятиме кращому розумінню роботи аудиторів; дозволить іншим дослідникам, ЗМІ та аналітичним центрам використовувати результати роботи РП у своїй діяльності. До того ж уніфікація даних спростить розробку модулю бі.
10	Врахувати структуру бюджету, а саме обсяги (частки) доходів, видатків та діяльності об'єктів аудиту під час планування роботи на 2021 рік. Встановлювати обсяг бюджетних коштів, які планується взяти до аудиту протягом року між різними розпорядниками пропорційно їх доходам/витратам. Ефект: Комплексний та всебічний аудит наповнення та використання коштів Державного бюджету за рахунок рівномірної роботи з усіма розпорядниками коштів.

11	Внести зміни до Регламенту Рахункової палати та Методичних рекомендацій із проведення Рахунковою палатою фінансових аудитів, зафіксувавши обов'язковість готувати короткі аналітичні продукти (на кшталт one page paper) за результатами аудитів та з метою доступного інформування широкого загалу про результати аудиту. Ефект: Доступні для всіх українців найважливіші результати роботи Рахункової палати.
12	Розмістити на Єдиному державному веб-порталі відкритих даних всі набори даних відповідно до постанови КМУ від 21 жовтня 2015 р. № 835 «Про затвердження Положення про набори даних, які підлягають оприлюдненню у формі відкритих даних», що перебувають у володінні Рахункової палати та є публічними. Ефект: Відповідність державній політиці відкритих даних та вільного доступу до публічної інформації.
13	Розробити та впровадити корективи до роботи офіційного вебсайту Рахункової палати України за принципом «3-х кліків» для пошуку будь-якої необхідної інформації. Ефект: Прозора діяльність Рахункової палати та полегшення пошуку інформації для громадян.



ДОДАТКИ



Додаток А «Методологія дослідження»

Тема: оцінка рекомендацій Рахункової палати наданих у звітах про проведення заходів зовнішнього контролю (аудиту).

Мета: сприяти посиленню ролі Рахункової палати як вищого органу аудиту в Україні.

Об'єкт: Рахункова палата

Предмет: рекомендації зі звітів за результатами аудитів 2018 року.

Джерело даних: офіційний веб-сайт Рахункової палати

Завдання:

Аналіз виконання рекомендацій Рахункової палати;

Аналіз якості рекомендацій Рахункової палати;

Бюджетний аналіз.

Насамперед скористалися можливостями офіційного вебсайту аудиторів та сформували базу їх рекомендацій. Перша їхня кількість становила 1342 одиниць із 83 публічно доступних аудитів. Однак деякі пропозиції направлялися відразу декільком суб'єктам аудиту. Тому ми збільшили кількість рекомендацій до 1386, врахувавши всіх отримувачів, навіть ціною їх фактичного дублювання. Водночас до аналізу не потрапили рекомендації, які надсилалися заради інформування про результати аудиту. Їх було 149 одиниць. Кінцева аналітична вибірка склала 1237 пропозицій.

Завдання №1 «Аналіз виконання рекомендацій Рахункової палати»

Проаналізували інформаційні повідомлення сайту аудиторів, встановивши дати надсилання звітів, рішень та рекомендацій об'єктам контролю. Завдяки цьому розраховували строк реагування та порівнювали його з нормативною одно місячною нормою. У рішеннях Рахункової виокремили отримувачів пропозицій. Виконання оцінювали також на основі даних інформаційних повідомлень, використавши наступні критерії.

Чи виконано рекомендацію?	Чи об'єкти контролю додатково (з власної ініціативи) інформували Рахункову палату про виконання рекомендацій?	Чи були повторні/додаткові листи від Рахункової палати до об'єктів контролю?
так, ні, внесено в план, 50/50, інформація відсутня	так, ні	так, ні

Підходи в оцінюванні рекомендацій за критерієм «виконання»:

Так	Рекомендація виконана
Ні	Рекомендація не виконана. При цьому причина може бути різною: не виконали, бо не погоджуються; не виконали, бо не вважають за можливе; не виконали, бо вважають що це не доцільно (зокрема, якщо питання і так врегульовано, вважають передчасним); не виконали, бо позбавлені такої можливості; рекомендації враховані, опрацьовані, але не зазначили яким чином і що зроблено
50/50	Рекомендація виконана частково. Тобто суб'єкт контролю вжив окремих заходів, щоб виконати рекомендацію (направив листи, дав доручення, почав розробляти той чи інший документ)
Внесено в план	Рекомендацію планують виконати в майбутньому. Зокрема, таку оцінку ставимо у випадках, коли направлено план заходів щодо виконання рекомендацій; суб'єкт контролю повідомляв, що в майбутньому врахує рекомендацію
Інформація відсутня	Інформації про вжиття заходів по рекомендації немає. Зокрема так оцінюємо випадки, коли суб'єкт замість виконання рекомендації зазначав загальний стан справ з питання

Підходи в оцінюванні рекомендацій за критерієм додаткового інформування про виконання з власної ініціативи.

Так	Суб'єкт контролю самостійно (без запиту Рахункової палати) додатково (крім відповіді у місячний строк) проінформував про виконання рекомендації
Ні	Суб'єкт контролю самостійно додатково не проінформував про виконання рекомендації

Підходи в оцінюванні рекомендацій за критерієм додаткових листів від Рахункової палати.

Так	Рахункова палата направляла додаткові листи з вимогою вжити заходів на виконання рекомендацій
Ні	Рахункова палата не направляла додаткові листи з вимогою вжити заходів на виконання рекомендацій

Завдання №2 «Аналіз якості рекомендацій Рахункової палати»

У своїй діяльності Рахункова палата керується Рекомендаціями з управління і контролю якості контрольних заходів. Врахувавши її внутрішні вимоги, додатково застосували загальновизнані SMART-критерії для оцінки якості рекомендацій.

Критерій	S конкретність	M вимірюваність	A актуальність	R реалістичність	T обмеженість у часі
Ключове питання	Чи містить пропозиція конкретний перелік зрозумілих заходів (способів, методів) реагування, які необхідно вжити для її виконання?	Чи сформульована пропозиція таким чином, що можна перевірити її виконання?	Не використовується в дослідженні	Чи є рекомендація практичною, тобто такою, що може бути здійснена і враховує правові й інші обмеження?	Чи визначено строк виконання рекомендації
Варіанти оцінки	так, ні	так, ні	—	так, ні	так, ні

Вирішили відмовитися від оцінки рекомендацій щодо:

1. Направленості на усунення основних причин порушень,
2. Економічної ефективності,
3. Адресованості організаціям та посадовцям, які відповідають за здійснення відповідних заходів,
4. Позитивної тональності та змісту.

Критерії №№ 1-2 потребують значних ресурсів, а пункти №№ 3-4 перебувають за межами дослідження. Водночас SMART-підхід додав новий критерій «обмеженості в часі», який актуальний з огляду досягнення необхідного результату у встановленій перспективі. Критерій «актуальності» виявився мало релевантним до оцінки рекомендацій 2018 року та потенційно ресурсо містким.

Спосіб оцінки рекомендацій за SMART-критерієм «конкретність».

конкретні	рекомендації містять конкретні методи та способи їх виконання
неконкретні	рекомендації не містять конкретних методів та способів їх виконання

Спосіб оцінки рекомендацій за SMART-критерієм «вимірюваність».

вимірювані	рекомендації, які містять конкретні індикатори виконання, завдяки яким можна було б перевірити, що результату досягнуто
невимірювані	рекомендації, що не містять конкретних індикаторів виконання, завдяки яким можна було б перевірити, що результату досягнуто

Спосіб оцінки рекомендацій за SMART-критерієм «реалістичність».

реалістичні	не існує обмежень для виконання рекомендації (зокрема з відповідей суб'єктів контролю)
нереалістичні	існують певні обмеження у виконанні рекомендації (зокрема з відповідей суб'єктів контролю)

Спосіб оцінки рекомендацій за SMART-критерієм «обмеженість у часі».

дедлайнові	рекомендація містить чіткі строки/терміни виконання
недедлайнові	рекомендація не містить чітких строків/термінів виконання

Завдання №3 «Бюджетний аналіз»

Практично кожен аудит Рахункової палати торкається аспекту отримання або використання установами бюджетних коштів. Тож в рамках бюджетного аналізу мали за мету встановити обсяг бюджетних коштів, який потрапив під аудит Рахункової палати.

Згрупували звіти у 5 категорій залежно від предмету аудиту:

1. Аналіз програм, що стосуються використання бюджетних коштів;
2. Аналіз програм, що стосуються надходжень до державного бюджету;
3. Аналіз розпорядження майном;
4. Аналіз повноважень та загальної діяльності органів;
5. Загальні бюджетні висновки.

Для аналізу обсягу коштів, які потрапили під аудит Рахункової палати, відібрали звіти перших двох категорій. Предметами аудитів у цих випадках виступали:

отримання та використання коштів;

паспорти бюджетних програм/ звіти про їх виконання;

бухгалтерська та фінансова звітність за окремими сферами діяльності.

Тому для дослідження відібрали 68 звітів, розподіливши їх на три групи, відповідно до повноти викладу інформації щодо предмету дослідження:

1. Звіти, де предметом дослідження є бюджетна програма повністю. У методологічному та фінансовому розділах цих звітів відсутні географічні, фондіві або інші обмеження, які можуть вказувати на те, що до уваги аудиторів потрапила лише частина коштів програми. У цьому випадку вартістю предмету дослідження визначали обсяг коштів, який згідно зі звітом Державної казначейської служби про видатки державного бюджету за даною програмою значиться як «виконаний». Тим самим враховували також часові обмеження, які встановлені аудитом. Наприклад, якщо Рахункова аналізувала бюджетну програму апарату Міністерства юстиції за 2017 та перше півріччя 2018 років, вартість предмету дослідження встановлюємо для 2017 року згідно зі звітом про виконання державного бюджету 2017 року (додаток II Видатки за програмною класифікацією видатків та кредитування державного бюджету). Для 2018 року вартість предмету встановлюємо за аналогічним документом квартальної звітності (тобто за додатком II звіту про виконання державного бюджету за перше півріччя 2018 року).
2. Звіти, де предметом дослідження є частина бюджетної програми, яку можливо ідентифікувати: або аудитор визначив обсяг коштів, що потрапив під аудит самостійно, або предмет дослідження дозволяє обрахувати частку досліджуваних коштів за допомогою відкритих даних. Наприклад: предмет дослідження програма «Керівництво та управління у сфері конкурентної політики, контроль за дотриманням законодавства про захист економічної конкуренції» у частині використання коштів спеціального фонду. У цих випадках замість всієї вартості бюджетної програми у фокус дослідження потрапляли її частини, ідентифіковані за текстом звіту РП або аналізу бюджетної звітності. До цієї категорії потрапила найбільша кількість звітів.
3. Звіти, де предмет дослідження не дає можливості однозначно визначити, чи до уваги аудиторів потрапила вся бюджетна програма чи її частина, і якщо частина, то яка конкретно. Сюди віднесли переважно ті звіти, де між методологічною частиною звіту та розділом, який описує результати фінансового аудиту, є відмінності. Наприклад: у методологічній частині предметом дослідження визначена бюджетна програма «Реалізація державної політики у сфері внутрішніх справ, забезпечення діяльності органів, установ та закладів Міністерства внутрішніх справ України» в частині медичного забезпечення працівників МВС, поліцейських та працівників Нацполіції. У цьому випадку досліджується частина програми, проте який її вартісний обсяг і скільки з нього дослідили аудитори на основі бюджетної звітності, ми встановити не можемо. Для цієї категорії звітів до аналізу врахували повну вартість бюджетної програми, згідно з даними про виконання державного бюджету відповідного року. Водночас для більш точного розрахунку цю частку коштів визначили як ймовірну похибку. Тож, похибка дослідження у розрахунку аудитів видатків державного бюджету складає 3,4 % та 58,8% у випадку доходів державного бюджету.

Додаток Б «Кількість наданих суб'єктам контролю рекомендацій»

№	Отримувач	% врахованих	Кількість рекомендацій
1.	ДСАУ	100%	20
2.	Нацкомфінпослуг	100%	6
3.	НКЦПФР	100%	6
4.	ВС	100%	5
5.	Державна служба України у справах ветеранів війни та учасників АТО	100%	5
6.	Дипломатична академія України імені Геннадія Удовенка при МЗС	100%	5
7.	ДП «Український державний центр радіочастот»	100%	4
8.	Миколаївська ОДА	100%	4
9.	Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сфері зв'язку та інформатизації	100%	4
10.	ФДМУ	100%	3
11.	Держагентство лісових ресурсів України	100%	2
12.	Держлікслужба	100%	2
13.	Чернівецька митниця ДФС	100%	2
14.	Білоцерківська загальноосвітня школа І–ІІІ ступенів № 5 Білоцерківської міської ради	100%	1
15.	Відділ освіти виконкому Довгинцівської районної в місті ради	100%	1
16.	Держекоінспекція	100%	1
17.	НКРЗУ	100%	1
18.	Управління освіти і науки Білоцерківської міської ради	100%	1
19.	Херсонська загальноосвітня школа І–ІІІ ступенів № 4 Херсонської міської ради	100%	1
20.	Хмельницьке обласне управління лісового та мисливського господарства	100%	1
21.	Украерорух	91%	11
22.	Антимонопольний комітет	90%	40
23.	Міненерговугілля	90%	10
24.	Полтавська ОДА	90%	10
25.	Чернівецька ОДА	89%	9
26.	ГПУ	88%	8
27.	НАПУ	88%	8
28.	Мінінфраструктури	87%	23
29.	МВС	87%	15
30.	ДСНС	86%	7
31.	ДУ «Державна екологічна академія післядипломної освіти та управління»	85%	13
32.	ДАЗВ	83%	18
33.	МЗС	83%	6
34.	Держгеокадастр	80%	20

№	Отримувач	% врахованих	Кількість рекомендацій
35.	Мінагрополітики	80%	20
36.	Мін'юст	80%	20
37.	Держатомрегулювання	80%	10
38.	Держагентство з питань електронного урядування України	80%	5
39.	ПрАТ «АК "Київводоканал"»	80%	5
40.	Укртрансбезпека	80%	5
41.	ДКСУ	78%	9
42.	Мінсоцполітики	76%	108
43.	Нацполіція	75%	16
44.	ДП «Прозорро»	75%	12
45.	Держкомтелерадіо	75%	4
46.	Кіровоградська ОДА	75%	4
47.	ДФС	71%	42
48.	Вінницька ОДА	67%	6
49.	Волинська ОДА	67%	6
50.	ДУ «Інститут серця МОЗ»	67%	3
51.	Ліквід комісія з припинення діяльності ВГСУ	67%	3
52.	МОН	64%	58
53.	Уманська міськрада	63%	16
54.	Мінкульт	62%	21
55.	Черкаська ОДА	60%	5
56.	Донецька ОДА	57%	7
57.	Мінприроди	56%	41
58.	Державне агентство водних ресурсів України	56%	9
59.	Закарпатська ОДА	56%	9
60.	Мінекономрозвитку	52%	25
61.	НАДС	50%	16
62.	Виконком Харківської МР	50%	2
63.	Херсонське обласне управління лісового та мисливського господарства	50%	2
64.	Хмельницька митниця ДФС	50%	2
65.	Чернівецьке обласне управління лісового та мисливського господарства	50%	2
66.	Мінфін	47%	17
67.	Львівська ОДА	44%	9
68.	Дніпропетровська ОДА	43%	14
69.	КМДА	40%	10
70.	Харківська ОДА	40%	5
71.	Київська ОДА	38%	8
72.	КМУ	37%	301
73.	ГУ ДФС у Хмельницькій області	33%	3

№	Отримувач	% врахованих	Кількість рекомендацій
74.	ГУ ДФС у Чернівецькій області	33%	3
75.	НБУ	33%	3
76.	ВРУ	30%	10
77.	МОЗ	30%	37
78.	Рівненська ОДА	25%	8
79.	Одеська ОДА	25%	4
80.	Житомирська ОДА	20%	5
81.	Мінрегіон	17%	6
82.	Міноборони	6%	17
83.	ВККСУ	0%	2
84.	СБУ	0%	2
85.	Держспецзв'язок	0%	1
86.	Луганська ОДА	0%	1
87.	Львівська МР	0%	1
88.	Національна академія медичних наук України	0%	1
89.	РНБО	0%	1
90.	Тернопільська ОДА	0%	1
91.	Хмельницьке управління лісового та мисливського господарства	0%	1

Додаток В «Повторно проаналізовані програми»

КПКВК	Аудит	Автор	Аудит	Автор	Аудит	Автор
0501020	Звіт про результати аудиту ефективності використання Державною судовою адміністрацією України бюджетних коштів на заходи, спрямовані на забезпечення належних умов для здійснення правосуддя	О. С. Яременко	Звіт про результати аудиту ефективності використання бюджетних коштів на забезпечення здійснення правосуддя місцевими господарськими судами	О. С. Яременко	—	—
2401500	Звіт про результати аудиту ефективності використання коштів державного бюджету, виділених Державній екологічній академії післядипломної освіти та управління на здійснення її діяльності	В. П. Богун	Звіт про результати аудиту ефективності використання коштів державного бюджету, спрямованих Міністерством екології та природних ресурсів України на охорону і раціональне використання водних ресурсів	В. П. Богун	Звіт про результати аналізу фінансування та виконання програм секторальної бюджетної підтримки Європейського Союзу в Україні	В. П. Пилипенко
3101230	Звіт про результати аналізу фінансування та виконання програм секторальної бюджетної підтримки Європейського Союзу в Україні	В. П. Пилипенко	Звіт про результати аудиту ефективності використання коштів спеціального фонду Державного бюджету України Державною службою України з безпеки на транспорті	І. М. Іванова	—	—
2211220	Звіт про результати аудиту ефективності використання субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на надання державної підтримки особам з особливими освітніми потребами	А. В. Майснер	Звіт про результати аудиту ефективності використання коштів окремих трансфертів з Державного бюджету України, наданих місцевому бюджету м. Умань	А. В. Майснер	—	—
2311410	Звіт про результати аудиту ефективності використання коштів медичної субвенції на загальні та спеціалізовані стоматологічні поліклініки у Львівській і Рівненській областях	А. В. Майснер	Звіт про результати аудиту ефективності використання коштів окремих трансфертів з Державного бюджету України, наданих місцевому бюджету м. Умань	А. В. Майснер	—	—
2761130	Звіт про результати аналізу виконання заходів з реалізації Стратегії подолання бідності	В. І. Невідомий	Звіт про результати аудиту ефективності використання коштів державного бюджету на створення і забезпечення функціонування центрів надання адміністративних послуг	Г. Ю. Самусь	—	—

КПКВК	Аудит	Автор	Аудит	Автор	Аудит	Автор
2507030	Звіт про результати аудиту ефективності використання коштів державного бюджету на забезпечення окремих категорій населення технічними та іншими засобами реабілітації	В. І. Невідомий	Звіт про результати аналізу виконання заходів з реалізації Стратегії подолання бідності	В. І. Невідомий	—	—
2501630	Звіт про результати аудиту ефективності впровадження проекту «Модернізація системи соціальної підтримки населення України», що підтримується коштами Міжнародного банку реконструкції та розвитку	В. І. Невідомий	Звіт про результати аналізу виконання заходів з реалізації Стратегії подолання бідності	В. І. Невідомий	—	—
2511180	Звіт про результати аудиту ефективності використання коштів субвенцій з державного бюджету місцевим бюджетам на придбання житла та приміщень для розвитку сімейних та інших форм виховання, наближених до сімейних, та забезпечення житлом дітей-сиріт, осіб з їх числа	А. В. Майснер	Звіт про результати аналізу виконання заходів з реалізації Стратегії подолання бідності	В. І. Невідомий	—	—
3511210	Звіт про результати аудиту ефективності використання субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на здійснення заходів щодо соціально-економічного розвитку окремих територій	А. В. Майснер	Звіт про результати аудиту ефективності використання коштів державного бюджету на створення і забезпечення функціонування центрів надання адміністративних послуг	Г. Ю. Самусь	—	—
3511150	Звіт про результати аудиту ефективності використання коштів субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на надання пільг та субсидій населенню на оплату житлово-комунальних послуг	А. В. Майснер	Звіт про результати аудиту ефективності використання коштів окремих трансфертів з Державного бюджету України, наданих місцевому бюджету м. Умань	А. В. Майснер	—	—
3511340	Звіт про результати аудиту ефективності використання коштів субвенції з державного бюджету, спрямованої місцевим бюджетам на виплату тимчасової державної допомоги дітям	А. В. Майснер	Звіт про результати аудиту ефективності використання коштів окремих трансфертів з Державного бюджету України, наданих місцевому бюджету м. Умань	А. В. Майснер	—	—
3601010	Звіт про результати аудиту ефективності використання бюджетних коштів, виділених Міністерству юстиції України на керівництво та управління у сфері юстиції	А. М. Дідик	Звіт про результати аудиту стану виконання повноважень Міністерством юстиції України щодо забезпечення контролю за справами адміністративних зборів і платежів у сфері державної реєстрації	В. І. Невідомий	—	—

КПКВК	Аудит	Автор	Аудит	Автор	Аудит	Автор
2408040	Звіт про результати аналізу стану виконання рекомендацій Міжнародного координованого аудиту Чорнобильського фонду «Укриття»	М. Я. Шулежко	Звіт про результати фінансового аудиту Державного агентства України з управління зоною відчуження	В. П. Богун	—	—
6011010	Звіт про результати аудиту ефективності використання коштів державного бюджету Антимонопольним комітетом України	А. М. Дідик	Звіт про результати аналізу Звіту Антимонопольного комітету України за 2017 рік у частині, що впливає на виконання бюджету	А. М. Дідик	Звіт про результати аналізу стану публічних (державних) закупівель у 2017 році	І. М. Іванова

ВИКОРИСТАНА ЛІТЕРАТУРА

1. Конституція України.
URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>.
2. ЗУ «Про Рахункову палату».
URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19>.
3. ЗУ «Про Державний бюджет України на 2020 рік».
URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/294-IX>.
4. Бюджетний кодекс України.
URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
5. Кодекс України про адміністративні правопорушення.
URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10>.
6. Регламент Рахункової палати.
URL: https://rp.gov.ua/upload-files/About/RegulatoryDoc/arp_1_new.pdf.
7. Рекомендації з управління і контролю якості контрольних заходів, що проводяться Рахунковою палатою.
URL: https://rp.gov.ua/upload-files/About/RegulatoryDoc/arp_5.pdf.
8. Методичні рекомендації з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту.
URL: https://rp.gov.ua/upload-files/About/RegulatoryDoc/arp_6.pdf.
9. Постанова Верховної Ради України «Про призначення на посади членів Рахункової палати».
URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2345-19>.
10. Звіт Рахункової палати за 2018 рік.
URL: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Reports/2018/ZVIT_RP_2018.pdf.
11. Стратегія розвитку Рахункової палати на 2019–2024 роки.
URL: <https://rp.gov.ua/upload-files/About/Strategy/Strat2019-2024.pdf>.
12. Рахункова палата як суб'єкт фінансового контролю. Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук.
URL: <https://cutt.ly/ygRFuQM>.
13. Нова якість Рахункової палати України: стратегія розвитку.
URL: <http://bulletin-econom.univ.kiev.ua/wp-content/uploads/2019/10/204-40-51.pdf>.
14. Фундаментальні принципи здійснення аудиту в державному секторі (ISSAI 100).
URL: <https://cutt.ly/AgRFqg7>.

15. Фундаментальні принципи аудиту ефективності (ISSAI 300).
URL: <https://cutt.ly/2gRFpMq>.
16. Фундаментальні принципи здійснення фінансового аудиту (ISSAI 200).
URL: <https://cutt.ly/hgRFdB1>.
17. Принципи здійснення державного фінансового контролю.
URL: <https://cutt.ly/HgRFheQ>.
18. Декларація про загальні принципи діяльності вищих органів фінансового контролю держав – учасниць Співдружності Незалежних Держав від 8.06.2001 р.
URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/997_a40.
19. Лімська декларація керівних принципів контролю.
URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/604_001.
20. Теоретико-практичні аспекти реформування рахункової палати України у вищу аудиторську інституцію.
URL: <https://cutt.ly/sgRAtoj>.
21. Звіт Центру економічної стратегії за результатами глибинних інтерв'ю з основними стейкхолдерами «Рахункова палата України: обізнаність та сприйняття».
URL: https://rpr.org.ua/wp-content/uploads/2018/04/Report_Accounting-Chamber_UKR.pdf.
22. Особливості інституціоналізації Рахункової палати в Україні як вищого органу аудиту.
URL: [http://www.dridu.dp.ua/vidavnictvo/2019/2019_02\(41\)/9.pdf](http://www.dridu.dp.ua/vidavnictvo/2019/2019_02(41)/9.pdf).
23. Переваги та недоліки функціонування рахункової палати України: міжнародний аспект.
URL: http://www.vestnik-pravo.mgu.od.ua/archive/juspradenc30/part_1/27.pdf.

