

УДК 657

DOI: <https://doi.org/10.32840/1814-1161/2019-4-33>

Ткач О.Л.

начальник відділу аудиту видатків територіального управління
Територіального управління Рахункової палати по Одеській,
Миколаївській, Херсонській областях,
Автономній Республіці Крим та м. Севастополю

Oleksandr Tkach

Head of Expenditure Audit Territorial Office of the Accounting Chamber
for Odessa, Mykolaiv and Kherson Oblasts,
Autonomous Republic of Crimea and Sevastopol City, Ukraine, Odessa

ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ПРОВЕДЕННЯ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ (НА ПРИКЛАДІ ПІДПРИЄМСТВ ВОДНОГО ГОСПОДАРСТВА)

ENSURING THE STATE AUDIT EFFECTIVENESS (WATER UTILITY ENTERPRISES CASE STUDY)

Дослідження полягає у розробленні системи забезпечення ефективності державного аудиту в рамках норм ЄС з урахуванням вітчизняних особливостей. Узагальнюючи властивості ефективного контролю, наявні в літературі, та застосовуючи їх до державного аудиту, нами сформовано три основні напрями забезпечення ефективного аудиту з урахуванням вимог ЄС: аудит використання бюджетних коштів відповідно до державної стратегії; контроль на основі щорічних оглядів витрат; проведення оцінки ефективності витрат програми й пошук можливості для їхньої оптимізації в рамках окремої галузі. У роботі пояснено ці напрями та на їх основі визначено ефективність проведення державного аудиту на підприємствах водного господарства Одеської, Миколаївської та Херсонської областей України. У висновках, окрім іншого, запропоновано Рахунковій палаті запровадити процедуру моніторингу виконання наданих нею рекомендацій, що передбачає збір, аналіз і публікацію даних про виконання рекомендацій.

Ключові слова: державний аудит, ефективність аудиту, Рахункова палата, видатки бюджету, водне господарство.

Исследование заключается в разработке системы обеспечения эффективности государственного аудита в рамках норм ЕС с учетом отечественных особенностей. Обобщая свойства эффективного контроля, имеющиеся в литературе, и применяя их к государственному аудиту, нами сформированы три основные направления обеспечения эффективного аудита с учетом требований ЕС: аудит использования бюджетных средств в соответствии с государственной стратегией; контроль на основе ежегодных обзоров расходов; проведение оценки эффективности расходов программы и поиск возможности для их оптимизации в рамках отдельной отрасли. В работе подробно объяснены эти направления и на их основе определена эффективность проведения государственного аудита на предприятиях водного хозяйства Одесской, Николаевской и Херсонской областей Украины. В выводах, помимо прочего, предложено Счетной палате ввести процедуру мониторинга выполнения предоставленных ею рекомендаций, которая предусматривает сбор, анализ и публикацию данных о выполнении рекомендаций.

Ключевые слова: государственный аудит, эффективность аудита, Счетная палата, расходы бюджета, водное хозяйство.

There is no one-size-fits-all formula in the EU for verifying costs, and Accounting Chambers can adjust their frameworks based on their own priorities. They use approaches that help to understand the main cost drivers and compare cost effectiveness. This allows to find cost-saving reserves and provide recommendations for improving efficiency or reallocating resources. Such benefits determines the relevance of such methodology development for Ukraine, taking into account the national features. The purpose of this study is to develop a system for ensuring the effectiveness of state audit within the framework of EU rules. Summarizing the characteristics of effective control available in the literature and applying them to the state audit, we have formed three main areas of ensuring an effective audit, taking into account EU requirements: audit of the use of budgetary funds in accordance to the national strategy; control based on the annual spending reviews; assessing the cost effectiveness of the program and finding ways to optimize it within a specific industry. In the work these directions are explained. The efficiency of state audit at the water utility enterprises of Odessa, Mykolaiv and Kherson regions of Ukraine is determined based on above mentioned directions. The assessment the state audit of the efficiency of the water utility enterprises is made based on the Report about the results of the performance Audit of budget funds allocated for protection

against harmful effects of water and development of water enterprises. The data are taken for the period 2015-2017 under the following budget programs: "Operation of the state water utility enterprises and water resources management", "Protection rural settlements and agricultural lands, including in the Tysa basin in the Transcarpathian region against harmful effects of waters", "Development and improvement of the ecological state of irrigated and drained systems", "Reconstruction of hydraulic structures of protective arrays of Dnipro reservoirs". The conclusions suggested, among others, that the Accounting Chamber should establish a procedure for monitoring the implementation of its recommendations, which involves the collection, analysis and publication of data on the implementation of the recommendations.

Keywords: state audit, performance audit, Accounting Chamber, budget expenditures, water utility enterprises

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Забезпечення ефективного управління державними підприємствами є першочерговим завданням держави. Головна відмінність в оцінці ефективності їх управління полягає у тому, що вони функціонують у ринковому середовищі, отримуючи прибуток, як і комерційні, проте на відміну від комерційних підприємств державні підприємства є інструментом реалізації державної політики. Це зумовлює оцінку управління в таких напрямках, як:

1) здійснення заходів, пов'язаних із виконанням державних функцій та досягнення стратегічних цілей, визначених державою;

2) поліпшення фінансових результатів господарювання, а отже, збільшення надходжень до бюджету;

3) забезпечення контролю над використанням і збереженням майна, використанням державних коштів.

Як влучно зауважує Н.Г. Виговська, «ефективність є важливим критерієм оцінки бюджетного контролю» [1, с. 650]. Загалом про ефективність системи управління державними підприємствами можна судити з довіри громадян до уряду країни. За опитуванням Інституту Геллапа, у 2018 р. лише 9% українців довіряли уряду [2]. Це найнижчий показник у світі. Це дає підстави робити висновок про безсистемний характер контролю державних корпоративних підприємств, незважаючи на низку органів державного фінансового контролю, які мають на меті контролювати даний процес.

Підписання Україною в 2014 р. Угоди про асоціацію чітко визначило євроінтеграційний вектор розвитку країни, у тому числі й у сфері державного фінансового контролю, зокрема зовнішнього. Зовнішній державний контроль (аудит) має бути гармонізованим відповідно до стандартів та норм ЄС. Державний аудит дає можливість потенційно забезпечити значне розуміння розподілу державних коштів, що призводить до рекомендацій, які дадуть змогу підвищити ефективність їх витрачання. Він також підвищує рівень прозорості, пропонуючи громадянам більше розуміння того, чому й як витрачаються бюджетні гроші. В ЄС не існує єдиної формули для перевірки витрат, і вищі контрольні органи країн можуть налаштувати свої рамки на основі власних пріоритетів, користуючись при цьому підходами, які допомагають розуміти основні чинники витрат, порівнювати ефективність витрат, щоб знайти резерви для їх зменшення та надавати рекомендації щодо підвищення ефективності або перерозподілу ресурсів. Усе це визначає необхідність розроблення такої методики для України з урахуванням вітчизняних особливостей.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми і на які спирається автор. Огляд літератури з теми дослідження показав, що недостатньо розроблено питання теорії і практики ефективності контролю. Ми повністю погоджуємося з авторами Н.Г. Виговською та І.В. Литвинчук у тому, що надавалися окремі рекомендації, спрямовані на підвищення дієвості контролю, які є правильними, але мають локальний характер, обмежуються розглядом одного або декількох аспектів проблеми [1, с. 650]. Єдине дисертаційне дослідження, яке присвячене проблемі оцінювання ефективності контролю, було проведене в 2011 р. Н.В. Шевченко [3].

Аналізу принципу ефективності контролю присвячено частину роботи О.В. Артюх [4]. Автор зазначає, що потрібно розробити такі правила (принципи) функціонування системи контролю, фактичне виконання яких призведе до збільшення її ефективності, а забезпечення ефективності є однією із цільових установок контролю, а не принципом його функціонування [4, с. 23]

Опис показників, що характеризують ефективність державного контролю, можна знайти в працях Н.Г. Виговської, І.К. Дрозд, К.В. Павлюк, Ю.Б. Слободяник, В.О. Шевчука. Проте дослідники не мають єдиної думки щодо оцінки ефективності державного фінансового контролю. Найбільш поширеними підходами до визначення ефективності контролю є:

1) співставленням його результатів до витрат на його проведення;

2) оцінка раціонального використання наявних для контролю ресурсів;

3) комплексна оцінка контролю: соціальний ефект (за підсумками контрольних заходів застосовуються заходи до осіб, що допустили порушення фінансового законодавства, що тягне за собою довіру суспільства до державної влади, підвищується її професіоналізм тощо); організаційний ефект (за підсумками контрольних заходів пропонуються і реалізуються заходи щодо поліпшення структури державної влади); економічний ефект (у результаті контролю повертаються неправомірно використані кошти, поліпшується діяльність державних органів у частині економії під час використання державних коштів, підвищення ефективності їх використання).

Усе це вказує на необхідність подальших напрацювань у напрямі забезпечення ефективності державного аудиту.

Формулювання цілей статті (**постановка завдання**). Мета дослідження полягає у розробленні системи забезпечення ефективності державного аудиту в рамках норм ЄС.

Оцінка ефективності державного аудиту водних підприємств зроблена нами на базі Звіту про результати аудиту ефективності використання бюджетних коштів, виділених на захист від шкідливої дії вод та розвиток водного господарства на території Одеської, Миколаївської та Херсонської областей, показників зазначених областей за період 2015–2017 рр. за такими бюджетними програмами: «Експлуатація державного водогосподарського комплексу та управління водними ресурсами», «Захист від шкідливої дії вод сільських населених пунктів та сільськогосподарських угідь, у тому числі в басейні р. Тиса у Закарпатській області», «Розвиток та поліпшення екологічного стану зрошуваних та осушених систем», «Реконструкція гідротехнічних споруд захисних масивів Дніпровських водосховищ».

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Існує дві основні моделі проведення державного аудиту: 1) «спрямована на майбутнє»; 2) «спрямована на минуле». Перша модель передбачає планування видатків на наступні три-чотири роки виходячи із цілей державної політики та оптимальних напрямів досягнення даних цілей. Друга модель оцінює видатки попереднього періоду. Україна вибрала другу модель і застосовує аудит у першу чергу не для планування, а для оцінки ефективності виконання окремих бюджетних програм та використання бюджетних коштів. Отже, ефективність самого аудиту буде визначатися ефективністю такої оцінки.

Для того щоб державний аудит міг виконати своє завдання як вид контролю він повинен володіти низкою властивостей. Узагальнюючи різні наукові підходи до визначення властивостей ефективного контролю, їх повний перелік, на нашу думку, включає: стратегічну спрямованість контролю, орієнтацію на результат, відповідність справі, адресність контролю, своєчасність контролю, гнучкість контролю, прийнятність контролю, економічність контролю.

Говорячи про ефективність державного аудиту, ми не будемо екстраполувати результати дослідження на інші види державного контролю, підтримуючи думку про те, що «скільки оцінити ефективність державного фінансового контролю можна лише відносно органів (у тому числі структурних одиниць цих органів або, навпаки, груп органів), а не у цілому по країні, оскільки проблематично оцінити діяльність усіх суб'єктів державного фінансового контролю, до яких входять також і керівники всіх державних органів, які в силу своїх повноважень зобов'язані здійснювати фінансовий контроль [5].

Узагальнюючи властивості ефективного контролю, наявні в літературі, та застосовуючи їх до державного аудиту, нами сформовано три основні напрями забезпечення ефективного аудиту з урахуванням вимог ЄС:

- 1) аудит використання бюджетних коштів відповідно до державної стратегії;
- 2) контроль на основні щорічних оглядів витрат;
- 3) проведення оцінки ефективності витрат програми й пошук можливості для їхньої оптимізації в рамках окремої галузі.

Пояснимо ці напрями більш детально.

1. Аудит використання бюджетних коштів відповідно до державної стратегії.

Найбільша проблема для України – відсутність стратегії розвитку та чітко сформульованої цілі, яку можна було б виміряти. Наявні стратегії часто взагалі не є стратегіями, тобто не мають набору варіантів, які визначають позитивні й негативні сценарії. Відсутній чіткий вибір. Як наслідок, політика окремого підприємства може бути відокремленою й ефективність витрачання бюджетних коштів на неї, відповідно, неможливо оцінити.

Наявність стратегії призведе до оптимізації структури бюджетних програм та підходу до їх формування. Базою для стратегії може бути або Класифікація функцій уряду, визначена Організацією економічного співробітництва і розвитку [6], або Середньостроковий план пріоритетних дій уряду [7], який за багатьма сферами містить чітке бачення цілей та завдань політики.

У цілому аудит стратегії повинен визначати, чи є стратегія розвитку підприємства в рамках державної стратегії, чи є показники досягнення цілей реалізації стратегії; які результати досягнення стратегічних цілей. Тут варто відрізнити поняття «ціль» і «стратегія», оскільки багато стратегій насправді є цілями.

2. Контроль на основні щорічних оглядів витрат.

Досягнення цілей державної політики у певній сфері з одночасним підвищенням ефективності використання видатків на дану політику може бути реалізоване через щорічний огляд витрат, який проводиться урядом чи Міністерством фінансів. Такі огляди допомагають краще зрозуміти напрями витрат та визначити можливості для підвищення ефективності їх здійснення, оскільки передбачають оцінку і, за необхідності, перерозподіл ресурсів.

В Україні з 2018 р. здійснюються спроби проведення огляду видатків в окремих сферах для підвищення ефективності реалізації державної політики у цій сфері, підвищення ефективності видатків бюджету та визначення можливостей для економії бюджетних коштів [8; 9]. Такий підхід використовують найбільш успішні країни Євросоюзу. Крім того, Україна разом з іншими країнами (Албанією, Грецією, Литвою, Македонією, Молдовою, Чорногорією та Мальтою) приймає участь у семінарах за участю департаменту фінансових питань МБФ, Служби підтримки структурних реформ (SRSS) Європейської Комісії (ЄК), щоб підвищити ефективність державних витрат [10]. Проте в Україні відсутній досвід такого виду діяльності, у тому числі й порядок надання інформації про такі перевірки Рахунковій палаті як бази для планування контрольних заходів.

Беручи за основу досвід Німеччини як країни, бюджетна система якої була перевірена і високо оцінена ОЕСР [11], та такої, що орієнтована на результативність використання бюджетних коштів, нами зроблено спробу визначити ключові питання огляду витрат: яку політику проводить уряд у напрямі даних витрат; які основні потреби суспільства у цілому та власників зокрема; чи потрібно продовжувати витрачання бюджетних коштів на кшталт витрачання в минулому періоді; що ми можемо зробити, щоб досягти намічених цілей із меншими витратами; які існують сценарії для поведінки.

Розроблений нами перелік питань дає змогу визначити пріоритети держави у відповідній сфері без прив'язки до конкретного міністерства, а отже, може бути використаний навіть тоді, коли сфера стосується кількох міністерств.

3. Проведення оцінки ефективності витрат програми й пошук можливості для їх оптимізації в рамках окремої галузі.

Передусім така діяльність дає змогу визначити, чи допомагає надання бюджетного фінансування певному розпоряднику бюджетних коштів досягати фактичних цілей державної політики.

На нашу думку, така оцінка має проводитися за кількома напрямками:

1) аналіз динаміки витрат на кожну зі статей видатків за бюджетною програмою за роками;

2) порівняння рівня розподілу видатків між різними отримувачами бюджетних коштів за однією усередненою величиною в галузі (наприклад, середній рівень витрат на одного співробітника);

3) аналіз причин та чинників формування саме такого, як зазначено в бюджетній програмі, типу та кількості продукту чи послуг, що надаються розпорядниками/отримувачами коштів.

Оптимальний результат цієї частини роботи – це оцінка того, якою мірою передбачений бюджетною програмою розподіл коштів допомагає досягнути визначених цілей, а орієнтація на досягнення цілей є ключовою для аналізу наявних витрат.

На основі запропонованих напрямів визначимо ефективність проведення державного аудиту на підприємствах водного господарства трьох областей України.

1. Аудит використання бюджетних коштів відповідно до державної стратегії розвитку водного господарства.

Верховна Рада Законом України від 24.05.2012 № 4836 затвердила Загальнодержавну цільову програму розвитку водного господарства та екологічного оздоровлення басейну річки Дніпро на період до 2021 р. [12], метою якої є визначення основних напрямів державної політики у сфері водного господарства, у тому числі щодо запобігання наслідкам шкідливої дії вод та їх ліквідації на період 2013–2021 рр. У документі передбачено такі основні напрями державної політики у сфері водного господарства, як:

– розвиток меліорації земель і поліпшення екологічного стану зрошуваних та осушених угідь, управління водними ресурсами;

– забезпечення централізованим водопостачанням сільських населених пунктів, що користуються привізною водою;

– захист сільських населених пунктів і сільськогосподарських угідь від шкідливої дії вод.

Державними замовниками Загальнодержавної програми визначено Міністерство екології та природних ресурсів України та Державне агентство водного господарства України, якими методика оцінки ефективності виконання програми з урахуванням її специфіки не розроблялася, інформація та звіти про хід виконання програми у вільному доступі відсутні.

Окрім того, у Миколаївській області окремої регіональної програми розвитку водного господарства, як визначено Загальнодержавною програмою, не затверджено, а в Одеській та Херсонській областях затверджено на різні періоди (відповідно до 2021 р. та 2020 р.), при цьому конкретних заходів для виконання основних завдань Загальнодержавної програми розвитку водного господарства до інших діючих регіональних програм не включено.

Середньостроковий план уряду [13] серед питань, які сфокусовано на поліпшенні всіх аспектів життя громадян, не містить питань, що стосуються водних ресурсів, проте в пункті, присвяченому ефективному врядуванню, зазначено, що структура і система роботи державного апарату мають забезпечити збереження природних ресурсів та життя людей в екологічно чистому, різноманітному довкіллі. Саме якість надання публічних послуг свідчить про рівень поваги держави до прав і гідності кожної людини. Як наслідок, проблема, яка вирішується в контексті цілі «ефективне врядування», – «нераціональне використання природних ресурсів, відсутність ефективної національної системи контролю над додержанням природоохоронного законодавства». Пріоритетною дією у цьому напрямі є стале управління водними ресурсами, яке полягає у переході до інтегрованого управління водними ресурсами за басейновим принципом, що включає планування, координацію, контроль якості, охорону та раціональне використання водних ресурсів.

Такий інтегрований підхід відповідає Директиві Європейського Парламенту та Ради № 2000/60/ЄС про встановлення рамок діяльності Співтовариства в галузі водної політики та сприяє максимальному досягненню цілей і завдань охорони та відтворенню водних екосистем, забезпеченню раціонального використання водних ресурсів.

Аналіз середньострокового плану пріоритетних дій уряду до 2020 р. показав, що даний документ передбачає в рамках вирішення проблеми лише визначення об'єктом управління річковий басейн у встановлених межах, а не адміністративно територіальну одиницю. При цьому у меті, якої передбачається досягнути, вказано на нагальну потребу у вирішенні питання охорони та відтворення морського довкілля із застосуванням європейських підходів, проте не вказано, на основі яких показників та використовуючи досвід яких країн.

Цільові кількісні показники, яких передбачається досягнути, – це:

1) встановлення меж районів дев'яти річкових басейнів;

2) розроблення дев'яти проектів планів управління річковими басейнами;

3) встановлення меж басейнів Азовського та Чорного морів (українська частина).

Тобто мета не відповідає повною мірою цільовим показникам. Більше того, питання поліпшення екологічного стану Чорного та Азовського морів не мають належного відображення у жодному з програмних документів, ухвалених на державному рівні.

Як результат, паспорт бюджетної програми як документ, що визначає мету, завдання, відповідальних

виконавців, результативні показники та інші характеристики бюджетної програми місцевого бюджету відповідно до бюджетного призначення, встановленого рішенням про місцевий бюджет, та цілей державної політики у відповідній сфері діяльності, реалізацію якої забезпечує головний розпорядник, не містить прив'язки до загальнодержавної мети. Зміни до Правил складання паспортів бюджетних програм місцевих бюджетів та звітів про їх виконання [14] вже містять такі доповнення: «Мета бюджетної програми відображає цілі, яких необхідно досягти під час виконання бюджетної програми у середньостроковому періоді, відповідає пріоритетам державної політики у відповідній сфері, визначеним нормативно-правовими актами, та спрямована на досягнення цілей державної політики у відповідній сфері діяльності, реалізацію якої забезпечує головний розпорядник. Мета має бути чіткою, реальною та досяжною», проте зазначимо, що сама загальнодержавна мета відсутня, а отже, перевірити виконання ефективності використання державних коштів у процесі державного аудиту неможливо. Таким чином, мета аудиту може бути недосягнута, а результати аудиту інтерпретовані в невірний спосіб, незважаючи на те що розбудова та утримання у функціональному стані системи протиаварійного захисту, поліпшення екологічного стану зрошуваних та осушених угідь, розвиток меліорації земель, забезпечення централізованим водопостачанням сільських населених пунктів, що користуються привізною водою, є обов'язком держави, спрямованим на забезпечення конституційних прав громадян на рівні національної безпеки.

Виходячи із цього, пропонуємо для підприємств водного господарства встановити такі критерії ефективності їхньої діяльності (табл. 1).

Дані показники зумовлені й тією ситуацією, що:

1) система протиаварійного захисту на р. Дунай не відповідає сучасним нормам експлуатації гідротехнічних водогосподарських споруд та не може гарантувати захист від затоплення 46 населених пунктів, 160 тис га сільгоспугідь і 120 народногосподарських об'єктів;

2) стан меліоративних систем, коли 500 тис га зрошувальних земель та понад 200 насосних станцій на території Одеської, Миколаївської та Херсонської областей не використовуються взагалі;

3) водопостачання охоплено лише близько 60% сільських населених пунктів Одеської, Миколаївської

та Херсонської областей, із них у понад 80% вода не відповідає вимогам державного стандарту «вода питна», а майже 700 сільських населених пунктів користуються привізною водою.

Традиційно опрацювання Звіту про результати аудиту підприємств водних ресурсів приймає представник Державної служби України з надзвичайних ситуацій, представник Міністерства екології та природних ресурсів та представник Державного агентства водного господарства України. Виходячи з критеріїв ефективності, пропонуємо розширити даний перелік представниками місцевих громад. Таке введення зумовлене тим, що державні підприємства є підзвітними народів України – його кінцевому власникові. Для того щоб полегшити громадськості контроль над діяльністю правління та наглядової ради підприємства, необхідно запровадити розширене розкриття інформації та виняткову прозорість

2. Контроль на основні щорічних оглядів витрат водних господарств.

Дана робота проведена бути не може, оскільки щорічний огляд витрат водних господарств в Україні проведений не був.

3. Оцінка ефективності витрат програми й пошук можливості для їх оптимізації для підприємств водного господарства.

Відсутність даних не дає можливості проведення аналізу динаміки витрат на кожну зі статей видатків за бюджетною програмою за роками, проте нами проаналізовано ефективність виконання результатів попереднього державного аудиту щодо «ефективності використання коштів державного бюджету, виділених на експлуатацію державних меліоративних систем в Одеській, Миколаївській та Херсонській областях», у результаті чого встановлено:

1) державний контроль над дотриманням правил експлуатації меліоративних систем і використанням меліорованих земель забезпечений не був;

2) не встановлено винних осіб за фактами розкрадання меліоративних систем;

3) не здійснено першочергових невідкладних заходів, спрямованих на запобігання виникненню надзвичайної ситуації, пов'язаної з тим, що існуючий фонд захисних споруд на українській ділянці р. Дунай на значній довжині не забезпечує гарантованого захисту територій від підтоплення, а ризики виникнення аварій на гідротехнічних спорудах та водних об'єктах щорічно зростають.

Таблиця 1

Критерії ефективності діяльності підприємств водного господарства

№	Критерій ефективності	Розширені показники	Пояснення
1	Ефективність із погляду платників податків	забезпечення населення регіону водою	кількість населених пунктів без привізної води
2	Соціально-економічна ефективність або ефективність із погляду громадян	захист населених пунктів від підтоплення	кількість підтоплень протягом року
		кількість гектарів неорошених полів	
		кількість насосних станцій, що не використовуються	
3	Якість послуги або погляд користувача	відповідність води вимогам державного стандарту «вода питна»	кількість населених пунктів, де вода не відповідає вимогам

Джерело: власна розробка

Це вказує на відсутність у державній системі управління підприємствами водного господарства зворотного зв'язку за результатами проведення державного аудиту.

Незважаючи на вищевказане, планування видатків на захист від шкідливої дії вод та розвиток водного господарства на території Одеської, Миколаївської та Херсонської областей у 2015–2017 рр. відбувалося відповідно до встановленої процедури, а паспорти зазначених бюджетних програм затверджувалися спільними наказами Мінприроди та Міністерства фінансів України. При цьому затверджені паспорти бюджетних програм не містили розподілу видатків та результативних показників у розрізі розпорядників коштів, у результаті чого було втрачено причинно-наслідковий зв'язок між поставленими перед організаціями завданнями й отриманими результатами.

Порівняння рівня розподілу видатків між різними отримувачами бюджетних коштів (вибірково взято потребу у видатках на оплату вартості електроенергії, яка займає суттєву питому вагу в загальному обсязі витрат) показало, що частка електроенергії в структурі вартості послуг на подачу води суб'єктам господарювання і фізичним особам суттєво відрізняється між організаціями, що свідчить про відсутність у системі водного господарства єдиної політики регулювання тарифів на послуги з водопостачання, внаслідок чого кожен регіональний підрозділ водного господарства встановлює їх на власний розсуд.

Аналіз порушень, виявлених у ході державного аудиту підприємств водного господарства, дає змогу згрупувати їх за такими категоріями:

- 1) відсутність належної претензійної роботи щодо своєчасної оплати за надані послуги в рамках договорів, а також оплати штрафних санкцій за ненадлежа виконання зобов'язань із боку контрагентів;
- 2) порушення правил публічних закупівель;
- 3) витрачання коштів на послуги та матеріали, які фактично не постачалися;
- 4) відсутність політики енергозбереження;
- 5) неефективне використання (у тому числі розграбування) основних засобів.

Узагальнюючи дані порушення спостерігаємо дві групи порушень: порушення правил публічних закупівель та безгосподарність.

Ці порушення призводять до таких ризиків, як затоплення 118 населених пунктів та 173,7 тис га сільськогосподарських угідь (переважна більшість знаходиться у басейні української частини р. Дунай) та невирішення питання забезпечення майже 700 сільських населених пунктів централізованим питним водопостачанням.

Виходячи із цього, можемо зробити висновок, що безгосподарність окремих посадових осіб призводить до загальнодержавних ризиків. За цих умов ефективність державного аудиту забезпечують притягненням до відповідальності керівників підприємств, що проводять безгосподарну діяльність, і зниженням загальнодержавних ризиків.

Висновки з цього дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Для того щоб державний аудит міг виконати своє завдання як вид контролю, він повинен володіти низкою влас-

тностей. Узагальнюючи різні наукові підходи до визначення властивостей ефективного контролю, сформовано їх перелік, що включає такі властивості: стратегічна спрямованість контролю, орієнтація на результат, відповідність діяльності підприємства, адресність контролю, своєчасність контролю, гнучкість контролю, сприйнятливість контролю, економічність контролю.

Узагальнюючи властивості ефективного контролю та застосовуючи їх до державного аудиту, нами сформовано три основні напрями забезпечення ефективного аудиту з урахуванням вимог ЄС: аудит використання бюджетних коштів відповідно до державної стратегії; контроль на основні щорічних оглядів витрат; проведення оцінки ефективності витрат програми й пошук можливості для їхньої оптимізації в рамках окремої галузі.

На основі запропонованих напрямів забезпечення ефективного аудиту визначено ефективність проведення державного аудиту на підприємствах водного господарства Одеської, Херсонської та Миколаївської областей, у результаті чого розроблено для підприємств водного господарства критерії ефективності їхньої діяльності з урахуванням загальнодержавної стратегії з погляду платників податків, громадськості та користувачів послуг. Запропоновано розширити перелік осіб, яким оприлюднюється Звіт про результати аудиту підприємств водних ресурсів представниками місцевих громад.

Оцінка ефективності витрат програми й пошук можливості для їх оптимізації для підприємств водного господарства показала, що безгосподарність окремих посадових осіб призводить до загальнодержавних ризиків. За цих умов ефективність державного аудиту може бути забезпечена притягненням до відповідальності керівників підприємств, що проводять безгосподарну діяльність, і зниженням загальнодержавних ризиків.

Окрім того, пропонуємо Рахунковій палаті запровадити процедуру моніторингу виконання наданих рекомендацій, що передбачає збір, аналіз і публікацію даних про виконання рекомендацій.

Бібліографічний список:

1. Виговська Н.Г., Литвинчук І.В. Ефективність контролю місцевих фінансів у системі бюджетного менеджменту. *Економіка і суспільство*. 2018. № 15. С. 650–655. URL : http://economyandsociety.in.ua/journal/15_ukr/99.pdf (дата звернення: 01.08.2019).
2. World-Low 9% of Ukrainians Confident in Government. URL : https://news.gallup.com/poll/247976/world-low-ukrainians-confident-government.aspx?g_source=link_NEWSV9&g_medium=NEWSFEED&g_campaign=item_&g_content=World-Low%25209%2525%2520of%2520Ukrainians%2520Confident%2520in%2520Government (дата звернення: 08.08.2019).
3. Шевченко Н.В. Механізм оцінки ефективності державного фінансового контролю в Україні : дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.09 ; ДВНЗ «УАБС НБУ». Суми, 2011. 260 с.
4. Артюх О.В. Принципи контролю: проблематика визначення. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія «Міжнародні економічні відносини та світове господарство»*. 2016. Вип. 6(1). С. 20–25. URL : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvumevcg_2016_6\(1\)_7](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvumevcg_2016_6(1)_7) (дата звернення: 01.08.2019).

5. Шевченко Н.В. Критерії та показники оцінки ефективності державного фінансового контролю. *Облік і фінанси АПК* : бухгалтерський портал. URL : <http://magazine.faaf.org.ua/kriterii-ta-pokazniki-ocinki-efektivnosti-derzhavnogo-finansovogo-kontrolyu.html> (дата звернення: 11.08.2019).
6. Classification of the Functions of Government. Official web site of OECD. URL : <https://www.oecd.org/gov/48250728.pdf> (дата звернення: 16.07.2019).
7. Середньостроковий план пріоритетних дій уряду до 2020 року та плани пріоритетних дій Уряду. *Офіційний сайт КМУ*. URL : <https://www.kmu.gov.ua/ua/diyalnist-programa-diyalnosti-uryadu/serednostrokovij-plan-prioritetnih-dij-uryadu-do-2020-roku-ta-plan-prioritetnih-dij-uryadu-na-2017-rik> (дата звернення: 01.08.2019).
8. Порядок проведення огляду видатків бюджету в окремих сферах : Постанова КМУ від 21.02.2018 № 101. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/101-2018-%D0%BF> (дата звернення: 11.08.2019).
9. Про проведення у 2019 році оглядів витрат державного бюджету в окремих сферах : Розпорядження КМУ від 27.03.2019 № 211-р. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/211-2019-%25D1%2580> (дата звернення: 05.08.2019).
10. Flynn S., Rahim F., Zbirciog-Vandenberghe N. Ten Lessons from Spending Reviews in Eastern Europe. URL : <https://blog-pfm.imf.org/pfmblog/2018/12/lessons-spending-review-eastern-europe.html> (дата звернення: 11.08.2019).
11. 5 December 2014 German government's budget system scores well in OECD review. Official site of Bundestag. URL : https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/EN/Standardartikel/Topics/Fiscal_policy/Articles/2014-12-05-budget-system-scores-well-in-oecd-review.html;jsessionid=48BCAB3237FA10C5A2830B214E2D7E96 (дата звернення: 11.08.2019).
12. Загальнодержавна цільова програма розвитку водного господарства та екологічного оздоровлення басейну річки Дніпро на період до 2021 року : Закон України від 24 травня 2012 р. № 4836-VI. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4836-17> (дата звернення: 14.08.2019).
13. Середньостроковий план пріоритетних дій Уряду до 2020 року : Розпорядження КМУ від 3 квітня 2017 р. № 275-р. URL : <https://www.kmu.gov.ua/ua/diyalnist-programa-diyalnosti-uryadu/serednostrokovij-plan-prioritetnih-dij-uryadu-do-2020-roku-ta-plan-prioritetnih-dij-uryadu-na-2017-rik> (дата звернення: 14.08.2019).
14. Зміни до Правил складання паспортів бюджетних програм місцевих бюджетів та звітів про їх виконання : Наказ МФУ від 29 грудня 2018 р. № 1209. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0081-19> (дата звернення: 16.08.2019).
3. Shevchenko N.V. (2011) Mekhanizm otsinky efektyvnosti derzhavnogo finansovogo kontrolyu v Ukraini [The mechanism of assessment of the effectiveness of public financial control in Ukraine]: dys. ... kand. ekon. nauk: spets. 08.00.09; DVNZ "UABS NBU". Sumy, 260 p. [in Ukrainian]
4. Artyukh O.V. (2016) Pryntsypy kontrolyu: problematyka vyznachennya [Principles of Control: Problems of Definition] *Naukovyy visnyk Uzhhorods'koho natsional'noho universytetu. Seriya : Mizhnarodni ekonomichni vidnosyny ta svitove hospodarstvo*. [Scientific Bulletin of Uzhgorod National University. Series: International Economic Relations and the World Economy] – Vol. 6(1), pp. 20-25. Available at: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuumevcg_2016_6\(1\)__7](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuumevcg_2016_6(1)__7) (accessed: 01.08.2019) [in Ukrainian]
5. Shevchenko N.V. Kryterii ta pokaznyky otsinky efektyvnosti derzhavnogo finansovogo kontrolyu [Criteria and indicators for assessing the effectiveness of public financial control.]. *Oblik i finansy APK: bukhhalterskyi portal* Available at: <http://magazine.faaf.org.ua/kriterii-ta-pokazniki-ocinki-efektivnosti-derzhavnogo-finansovogo-kontrolyu.html> (accessed: 11.08.2019) [in Ukrainian]
6. Classification of the Functions of Government. Official web site of OECD Available at: <https://www.oecd.org/gov/48250728.pdf> (accessed: 16.07.2019) [in English]
7. Serednostrokovyi plan priorytetnykh dii Uriadu do 2020 roku ta plany priorytetnykh dii Uriadu. *Ofitsiynyi sait KМУ*. [The official website]. Available at: <https://www.kmu.gov.ua/ua/diyalnist-programa-diyalnosti-uryadu/serednostrokovij-plan-prioritetnih-dij-uryadu-do-2020-roku-ta-plan-prioritetnih-dij-uryadu-na-2017-rik> (accessed: 01.08.2019) [in Ukrainian]
8. Poriadok provedennia ohliadu vydatkiv biudzhetu v okremykh sferakh. *Postanova KМУ від 21.02.2018 r. № 101* [The official website]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/101-2018-%D0%BF> (accessed: 11.08.2019) [in Ukrainian]
9. Pro provedennia u 2019 rotsi ohliadiv vytrat derzhavnogo biudzhetu v okremykh sferakh. *Rozporiadzhennia KМУ від 27.03.2019 № 211-р* [The official website]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/211-2019-%25D1%2580> (accessed: 05.08.2019) [in Ukrainian]
10. Flynn S., Rahim F., Zbirciog-Vandenberghe N. Ten Lessons from Spending Reviews in Eastern Europe Available at: <https://blog-pfm.imf.org/pfmblog/2018/12/lessons-spending-review-eastern-europe.html> (accessed: 11.08.2019) [in English]
11. 5 December 2014 German government's budget system scores well in OECD review. Official site of Bundestag. Available at: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/EN/Standardartikel/Topics/Fiscal_policy/Articles/2014-12-05-budget-system-scores-well-in-oecd-review.html;jsessionid=48BCAB3237FA10C5A2830B214E2D7E96 (accessed: 11.08.2019) [in English]
12. Zahalnoderzhavna tsilova prohrama rozvytku vodnoho hospodarstva ta ekolohichnoho ozdovlennia baseinu richky Dnipro na period do 2021 roku: *Zakon Ukrainy від 24/05/2012 № 4836-VI*. [The official website]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4836-17> (accessed: 14.08.2019) [in Ukrainian]
13. Serednostrokovyi plan priorytetnykh dii Uriadu do 2020 roku: *Rozporiadzhennia KМУ від 3/04/2017 № 275-р* [The official website]. Available at: <https://www.kmu.gov.ua/ua/diyalnist-programa-diyalnosti-uryadu/serednostrokovij-plan-prioritetnih-dij-uryadu-do-2020-roku-ta-plan-prioritetnih-dij-uryadu-na-2017-rik> (accessed: 14.08.2019) [in Ukrainian]
14. Zminy do Pravyl skladannia pasportiv biudzhetnykh program mistsevykh biudzhetiv ta zvitiv pro yikh vykonannia: *Nakaz MFU від 29/12/2018 № 1209* [The official website]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0081-19> (accessed: 16.08.2019) [in Ukrainian]

References:

1. Vyhovska N.H., Lytvynchuk I.V. (2018) Efektyvnist kontroliu mistsevykh finansiv u systemi biudzhetnoho menedzhmentu [Effectiveness of local finances control in the budget management system]. *Ekonomika i susilstvo* [Economy and society], № 15, pp. 650-655 Available at: http://economyandsociety.in.ua/journal/15_ukr/99.pdf (accessed: 01.08.2019) [in Ukrainian]
2. World-Low 9% of Ukrainians Confident in Government Available at: https://news.gallup.com/poll/247976/world-low-ukrainians-confident-government.aspx?g_source=link_NEWSV9&g_medium=NEWS-FEED&g_campaign=item_&g_content=World-Low%25209%2525%2520of%2520Ukrainians%2520Confident%2520in%2520Government (accessed: 08.08.2019) [in English]