

**Ю.Б. СЛОБОДЯНИК***(Одеський національний економічний університет, м. Одеса, Україна)*

## Постулати як основа філософії державного аудиту

Стаття присвячена формулюванню постулатів державного аудиту з урахуванням його сутності, мети та завдань. Охарактеризовано сучасний етап розвитку державного аудиту в Україні. Визначено державний аудит як вид контролю, що проводиться спеціалізованим органом, наділений особливими конституційними повноваженнями, і спрямований на визначення відповідності управління суспільними ресурсами встановленим критеріям. Здійснено критичний аналіз класичних постулатів аудиту з метою визначення їх істинності для сфери державного аудиту. Доведено, що наявність специфіки мети і завдань державного аудиту не дозволяє покласти в основу його теорії існуючі постулати аудиту у незмінному вигляді. Сформульовано постулати, які відображають сутність державного аудиту і можуть стати основою його філософії: 1) предмет державного аудиту має суспільне значення; 2) вся інформація, що має суспільне значення, є предметом державного аудиту; 3) державний аудит підвищує прозорість системи державного управління. Запропоновані постулати державного аудиту мають бути враховані у подальших дослідженнях та при розробці нормативно-правових актів у сфері контролю державних фінансів.

**Ключові слова:** аудит, державний аудит, постулати аудиту, теорія державного аудиту, філософія державного аудиту.

**Ю.Б. СЛОБОДЯНИК***(Одесский национальный экономический университет, г. Одесса, Украина)*

## Постулаты как основа философии государственного аудита

Статья посвящена формулировке постулатов государственного аудита с учетом его сущности, специфики целей и задач. Охарактеризован современный этап развития государственного аудита в Украине. Государственный аудит определен как вид контроля, проводимый специализированным органом, который наделенный особыми конституционными полномочиями, и направленный на определение соответствия управления общественными ресурсами установленным критериям. Проведен критический анализ классических постулатов аудита с целью установления их истинности для сферы государственного аудита. Доказано, что наличие специфики цели и задач государственного аудита не позволяет положить в основу его теории существующие постулаты аудита в неизменном виде. Сформулированы постулаты, которые отражают сущность государственного аудита и могут стать основой его философии: 1) предмет государственного аудита имеет общественное значение; 2) вся информация, имеющая общественное значение, является предметом государственного аудита; 3) государственный аудит повышает прозрачность системы государственного управления. Предложенные постулаты государственного аудита должны быть учтены в дальнейших исследованиях и при разработке нормативно-правовых актов в сфере контроля государственных финансов.

**Ключевые слова:** аудит, государственный аудит, постулаты аудита, теория государственного аудита, философия государственного аудита.

**Yu.B. SLOBODIANYK***(Odesa National Economic University, Odesa, Ukraine)*

## Postulates as the Basis of the Philosophy of State Audit

The article is devoted to the formation of the state audit postulates in view of its nature, goals and objectives. Characterized the current stage of development of the state audit in Ukraine. State audit defined as form of control carried out by specialized body conferred with specific constitutional powers, and aimed to identify the conformabilities of community resources management to the established criteria. Carried out a critical analysis of the classical tenets of the audit in order to determine their truth for the state audit scope. It is proved that the presence of the specifics of the goals and tasks of the state audit does not allow to put the basis for its theory of the existing auditing postulates unchanged. Framed the postulates that reflect the essence of the state audit and may constitute the basis of its philosophy: 1) the subject of state audit has public importance; 2) all information of public importance is the subject of

*state audit; 3) state audit enhances the transparency of the public administration system. Proposed postulates of state audit should be considered in future research and at the development of normative legal acts in the area of public finance control.*

**Keywords:** *audit, state audit, audit postulates, theory of state audit, state audit philosophy.*

**Постановка проблеми.** Більшість розвинутих країн світу мають системи контролю державних фінансів, що складаються з державного внутрішнього фінансового контролю по лінії уряду і зовнішнього державного аудиту по лінії парламенту. Цілі здійснення внутрішнього контролю і зовнішнього аудиту принципово різняться, що впливає на їх організацію, методику проведення і результати. Так, внутрішній фінансовий контроль спрямований на забезпечення самоконтролю органів виконавчої влади – перевірку законності, цільового та ефективного використання бюджетних ресурсів. Державний аудит відповідає принципам незалежності та об'єктивності, доводить незаангажовану інформацію до громадськості, що забезпечує контроль суспільства за станом державного управління. Отже, державний аудит не може бути підпорядкований органам виконавчої влади, що безпосередньо здійснюють управління суспільними ресурсами.

В Україні впровадження аудиту в сфері державних фінансів розпочалося не так давно, проте відбувається доволі активно. Ще десять років тому термін «державний аудит» викликав неоднозначне ставлення науковців і подив практиків. Під аудиторською діяльністю розуміли виключно вид підприємницької діяльності, що виконується на замовлення суб'єкта господарювання на платній основі, а тому не може здійснюватись державними органами. Зазначений підхід підкріплювала заборона на надання аудиторських послуг органами державної виконавчої влади, виконавчими органами місцевих Рад народних депутатів, контрольно-ревізійними установами, що мають державно-владні повноваження, встановлена статтею 19 Закону України «Про аудиторську діяльність» ще у 1993 р. [11]. Вказана заборона вплинула не лише на законодавче визначення державного аудиту як виду діяльності, а й на формування понятійного апарату у відповідних наукових розробках, що, на жаль, на тривалий час зупинило розвиток цього виду контролю як напряму наукових досліджень.

Наразі державний аудит повноцінно увійшов у практику вітчизняних контролюючих органів, зокрема Рахункової палати і Державної аудиторської служби (колишньої Державної фінансової інспекції). З прийняттям у 2015 році оновленого Закону України «Про Рахункову палату» розпочався новий етап розвитку вітчизняного державного аудиту [14]. Водночас до цих пір не існує усталеного законодавчо закріпленого понятійного апарату, що використовується в цій сфері. Нерідко спостерігається підміна термінів «контроль» і «аудит», що виявляє аналіз відповідних вітчизняних нормативно-правових актів. Поряд з цим науковці визначають державний аудит як певний «прояв» державного фінансового контролю – вид, форму, тип, метод тощо. На нашу думку, «вільне» використання

зазначених понять не дозволяє зрозуміти принципові відмінності між контролем, що здійснюється державою (самоконтролем держави), і контролем суспільства за діяльністю держави.

Враховуючи зазначене, дослідження в цій сфері є вкрай важливими як з теоретичної, так і з практичної точок зору. Правильно застосовувана термінологія, сформульовані принципи діяльності, об'єкт і предмет, науково обґрунтована класифікація видів і форм державного аудиту дозволять визначити склад і структуру контролюючих органів, їх функції, задачі, повноваження, об'єкти контролю, методики перевірки, показники оцінки ефективності аудиту, зокрема при розробці законодавчих і нормативних актів.

Проведене дослідження сутності державного аудиту, його ролі і значення у системі контролю державних фінансів дозволило сформулювати поняття «державний аудит», під яким далі розумітимемо *вид контролю, що проводиться спеціалізованим органом, наділеним особливими конституційними повноваженнями, і спрямований на визначення відповідності управління суспільними ресурсами встановленим критеріям* [19].

Достатньо тривала світова історія розвитку державного аудиту як практичної діяльності обумовлює необхідність узагальнення і змістовної інтерпретації результатів практики, пояснення явищ, процесів і зв'язків між ними, тобто побудови теорії державного аудиту. Вихідну основу теорії, формулювання якої слідує за отриманням емпіричного знання, становлять припущення, постулати, аксіоми, загальні закони і принципи. На цій основі будується логіка теорії та сукупність стверджень, теорем, умов, які безпосередньо є її змістом. Зазначене обумовлює доцільність формулювання постулатів державного аудиту, які мають стати його філософією. Під постулатом (від лат. *postulatum* – вимога) розуміємо загальнозживане його значення, тобто припущення, що приймається без доказів, як вихідна передумова для подальших логічно побудованих міркувань.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** У сфері аудиту постулати вперше були запропоновані у 1961 р. американськими вченими Р. К. Маутцем і Х. А. Шарафом [24]. Зазначена розробка стала основою теорії західного аудиту, яку у 80-х роках ХХ ст. доповнили Т. Лі [25], Дж. Робертсон [17] і Д. Флінт [23]. Необхідно також відмітити роботи щодо гармонізації постулатів аудиту з національними обліковими і контрольними традиціями таких науковців, як Я.В. Соколов [20], В.В. Скобара [18], Н.І. Дорош [6], О.А. Петрик [9], В.В. Головач [2]. Утім постулати у сфері державного аудиту до цих пір не розглядалися.

**Метою статті** є формулювання постулатів державного аудиту з урахуванням його сутності, мети і завдань.

**Виклад основного матеріалу.** Специфіка державного аудиту як виду контролю, що полягає у незалежній оцінці відповідності управління суспільними ресурсами встановленим критеріям, його основна функція обумовлюють необхідність аналізу фундаментальних положень теорії аудиту, сформульованих вченими у різні періоди часу і підтверджених (або в окремих випадках спростованих) практикою. Проаналізуємо сутність постулатів Р.К. Маутца і Х.А. Шарафа з метою оцінки можливості покладення їх в основу теорії державного аудиту.

1) *Фінансова звітність і фінансові показники можуть бути перевірені.* Неможливість перевірки фінансової звітності та відповідних показників не дозволяє підтвердити їх достовірність, а, отже, втрачає сенс проведення аудиту, який не може виконати свою основну функцію.

Дія цього постулату обмежена, на думку Н.І. Дорош, коли аудитор відмовляється від висловлення власної думки у вигляді висновку внаслідок, наприклад, неповного надання інформації клієнтом [6, с. 19]. Водночас О.А. Петрик зазначає, що Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [12] вимагає обов'язкового ведення бухгалтерського обліку і подання фінансової звітності усіма юридичними особами незалежно від форми власності та організаційно-правової форми господарювання, що і забезпечує можливість практичного втілення зазначеного постулату [10].

Зауважимо, що цей постулат є справедливим і для державного аудиту, враховуючи згадану норму законодавства. Оскільки фінансова звітність у державному секторі, як і у приватному, складається априорі, це дає підстави стверджувати, що таку звітність можна перевірити. Разом з тим для сфери державного аудиту, що не обмежується перевіркою фінансової звітності та лише фінансових показників, можливе розширення цього постулату і таке його визначення: «Фінансова звітність і результати діяльності можуть бути перевірені».

2) *Конфлікт інтересів аудитора і адміністрації не є неминучим.* Основою співпраці аудитора та адміністрації клієнта має бути довіра, інакше стає неможливим проведення аудиту. Як зазначає у своєму дослідженні О.А. Петрик, цей постулат не викликав сумнівів до середини 70-х років ХХ ст. У цей час аудиторі почали виявляти факти шахрайства, зловживань і викривлення показників фінансових звітів, скоєні саме адміністрацією підприємств. Дослідник аргументує дієвість цього постулату і в наші часи тим, що в аудиті так звана «презумпція невинності» клієнта має переважати над професійним скептицизмом аудитора [10].

Дж. Робертсон запропонував нове трактування цього постулату, що полягає в існуючій ймовірності зіткнення інтересів аудитора та адміністрації підприємства [17]. На перший погляд, таке формулювання є протилежним точці зору Р.К. Маутца і Х.А. Шарафа. Проте В.В. Головач

слушно зауважує, що зазначені думки не є протилежними з позицій діалектичної логіки, а лише доповнюють одна одну, характеризуючи різні аспекти аудиту як соціального протиріччя [2, с. 36].

Вважаємо, що стосовно бюджетних установ і організацій, де сама організаційна структура, згідно з вимогами чинного законодавства [5, 15], передбачає наявність систем внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту, конфлікт інтересів між адміністрацією і державними аудиторами існує, але є малоімовірним.

3) *Фінансова звітність та інша інформація, яка підлягає перевірці, не містять зумовлених таємною змовою чи інших незвичних викривлень.* Визнання цього постулату дає можливість не проводити суцільну перевірку в усіх без винятку випадках. На думку О.А. Петрик, саме такий підхід є виправданим і з економічної точки зору, адже дозволяє ефективніше витратити трудові та фінансові ресурси аудиторської компанії, а також її час [10]. У зв'язку з цим існує можливість застосування системно-орієнтованого підходу, спрямованого на спрощення процедури проведення аудиту. Після тестування системи внутрішнього контролю клієнта і визначення його слабких місць аудитор може застосувати вибіркочну перевірку окремих операцій. У протилежному випадку відбувалося б збільшення кількості та глибини аудиторських процедур, що могло б призвести до виникнення конфлікту інтересів адміністрації клієнта і аудитора. Останнє прямо суперечить попередньому постулату.

Необхідно зауважити, що автори цього постулату особливо акцентували увагу на відповідальності аудитора за виявлення очевидних зловживань [24]. Недбале ставлення аудитора до своїх обов'язків, що призвело до невиявлення певних викривлень, обумовлених таємною змовою, не звільняє його від відповідальності.

Гучні банкрутства корпорацій Енрон (Enron Corporation), ВорлдКом (WorldCom), Пармалат (Parmalat SpA) та ін. на початку 2000-х років спричинили кризу аудиторської діяльності та зумовили відмову від неупередженого ставлення аудитора до керівництва аудированого підприємства. Навпаки, на перший план виходить принцип «професійного скептицизму», дотримання якого вимагає від аудитора більш ретельного планування майбутньої перевірки і максимального зниження власного аудиторського ризику. Отже, вважаємо, що адаптація цього постулату для державного аудиту повинна враховувати сучасні підходи, а також поки що високий рівень корупції у владних органах, яка спричиняє значні викривлення інформації, втрату бюджетних та інших ресурсів, їх нераціональне використання.

4) *Задовільна система внутрішнього контролю усуває можливість невідповідностей (порушень правил роботи).* Постулат пізніше було скориговано Дж. Робертсоном, який довів, що замість поняття «усунення» можливості невідповідностей краще вживати «зменшення» [17]. Це підтверджується

## Аудит, аналіз і контроль

багаторічною практикою аудиторської діяльності, що доводить неможливість повного уникнення аудиторського ризику (тобто зменшення його до нуля). На цьому наголошують і такі науковці, як О.А. Петрик [10], В.В. Скобара [18], Н.І. Дорош [6].

Оцінюючи справедливість цього постулату для державного аудиту, необхідно зауважити, що саме на побудову розвинутої і ефективної системи внутрішнього контролю державних фінансів спрямовані розробки фахівців у цій сфері [4, 21]. Крім того, останніми роками розвивається нормативно-правове забезпечення цього процесу в Україні [8, 13, 15, 16].

5) *Постійне дотримання загальноприйнятих принципів обліку дозволяє мати об'єктивне уявлення про фінансовий стан і результати господарської діяльності.* Як зазначає Н.І. Дорош, використання цього постулату на практиці ускладнюється тим, що існуючими стандартами передбачено безліч варіантів відображення в обліку господарської операції [6, с. 22].

Істинність цього постулату підкріплюється застосуванням принципу послідовності, що дозволяє забезпечити об'єктивне відображення фінансової інформації. Враховуючи це, О.А. Петрик запропонувала власне бачення зазначеного постулату: «Послідовне дотримання загальноприйнятих принципів обліку та постійність облікової політики дає можливість аудитору отримати точну і об'єктивну уяву про фінансовий стан і результати господарської діяльності» [10].

У сфері державного аудиту цей постулат також буде справедливим. За основу необхідно узяти Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору (International public sector accounting standards, IPSASs) [22].

6) *Те, що було справедливим для підприємства у минулому, буде справедливим і в майбутньому, якщо немає доказів протилежного.* Даний постулат підкріплюється важливим принципом безперервності діяльності, покладеним в основу розкриття інформації у фінансових звітах. Проте Дж. Робертсон зауважує, що прогнози аудиторів на майбутнє можливі, але обмежені. Тобто не потрібно надто відходити від інформації, доступної під час аудиторського дослідження [17].

Для державного аудиту даний постулат буде мати значно обмежену дію. Оскільки діяльність бюджетних установ і організацій фінансується з бюджету, то прогнози на майбутнє мають спиратися на наявну інформацію про надходження бюджетних коштів. В умовах відсутності середньо- і довгострокового планування державного та місцевих бюджетів це може виявитися неможливим. Тому, вважаємо, що даний постулат може бути актуальним для підприємств державного сектору, де фінансування за рахунок бюджетних коштів часткове. Разом з тим, наприклад для органів виконавчої влади, справедливість цього постулату іноді виявлятиметься сумнівною, адже тривала адміністративна реформа, постійні зміни в організаційній структурі та

підпорядкуванні не дозволяють використовувати цей постулат без обмежень.

7) *Якщо перевірка фінансової інформації виконується з метою висловлення незалежної думки, то діяльність аудитора регламентується виключно його повноваженнями.* Як зазначає О.А. Петрик, проблеми практичного втілення цього постулату пов'язані з необхідністю дотримання незалежності аудитора, яка може бути обмежена порушеннями кодексу професійної етики (надання так званих «замовних» висновків, непрофесійність аудитора та ін.), умовами договору з клієнтом тощо. Крім того, Н.І. Дорош зауважує, що на практиці заперечення цього постулату викликає платність аудиторської послуги, яка становить значну психологічну проблему для клієнтів [6, с. 22].

Дію цього постулату зумовлює принцип незалежності, покладений в основу державного аудиту і дотримання якого має постійно контролюватися. Поряд з цим у сфері державного аудиту дещо нівелюється проблема «платності» послуг, адже фінансування діяльності державних аудиторів проводиться з бюджету, отримання від аудованої організації плати за конкретну перевірку не передбачене.

8) *Професійний статус незалежного аудитора адекватний його професійним обов'язкам.* Наявність і суворе дотримання аудиторами професійних стандартів і кодексу професійної етики, що існують у сфері державного аудиту, забезпечують дію цього постулату.

Спроби доповнити і модернізувати перелік з восьми постулатів Р.К. Маутца і Х.А. Шарафа пізніше робилися іншими вченими. Так, у 1982 р. Т.А. Лі сформулював постулат про те, що річний бухгалтерський звіт, не перевірений аудитором, не заслуговує на достатню довіру [25]. У 1985 р. Дж. Робертсон запропонував постулат про те, що інформація, перевірена аудитором, є більш корисною, ніж інформація, що не підлягала аудиторській перевірці [17]. Зазначимо, що ці два постулати справедливі й для державного аудиту, оскільки їх дотримання дозволяє забезпечити прозорість державного управління і довіру громадськості до нього.

Сформульовані таким чином десять постулатів аудиту покладені в основу Міжнародних стандартів аудиту [1, с. 130].

Важливим доповненням до визначених стали постулати Д. Флінта, запропоновані ним у 1988 р., що розкривають сутність аудиторської діяльності з позицій теорії соціальної відповідальності:

- існування відповідальності (підзвітності) аудитора;
- аудит потрібен, оскільки його предмет надто віддалений, надто складний або надто важливий;
- відмінною рисою аудиту є незалежність і свобода від обмежень під час дослідження та висновків;
- предмет аудиту сприйнятливий для підтвердження (верифікації) доказами;

– стандарти підзвітності можуть бути встановлені і фактичне їх дотримання може бути порівняно з визначеними критеріями. Процес вимірювання та порівняння вимагає спеціальних навичок і професійних суджень;

– сенс, значення і намір (мета) фінансових та інших звітів і даних, що підлягають аудиту, достатньо зрозумілі, щоб довіра, яка висловлюється їм в результаті перевірок, могла бути чітко висловлена та доведена;

– аудит дає економічну або соціальну вигоду (ефект) [23, с. 31-39].

Виходячи з сутності державного аудиту, його соціальної значущості, всі визначені Д. Флінтом постулати будуть справедливими і для цієї сфери.

Складно не погодитися з російським науковцем Я.В. Соколовим, який свого часу зазначав, що західні постулати і принципи не можна прямо переносити у вітчизняну дійсність, адже вони потребують доопрацювання з урахуванням нашої практики, що він і зробив у окремій публікації [20]. Разом з тим запропоновані Я.В. Соколовим постулати не знайшли підтримки у наступних роботах дослідників аудиту і неодноразово піддавалися справедливій критиці за категоричність та негативну точку зору щодо об'єктивності аудиторської діяльності [6, 10, 18]. Наприклад, такі твердження, як «Кожна наступна перевірка може знижувати цінність попередніх і завжди є менш інформативною» або «Звіт складено неправильно» не є істинними у 100 % випадків, а значить не можуть бути постулатами аудиту. Крім того, підхід, за яким всі фінансові звіти розглядаються як неправильні, заперечує об'єктивність аудиторських висновків, а, отже, робить неможливим надання безумовно-позитивних аудиторських звітів як завідомо неправдивих. У цілому це робить недоцільною аудиторську діяльність як таку. Єдиним, на наш погляд, безсумнівним для державного аудиту постулатом є судження Я.В. Соколова про те, що кожне твердження аудитора повинно мати певний ступінь переконливості [20].

У продовження розвитку теорії аудиту Н.І. Дорош запропонувала власний постулат: «Релевантність, надійність і достатність аудиторських свідчень залежать від обсягу перевіреної інформації і від готовності адміністрації підприємства організувати ефективну систему внутрішнього контролю» [6, с. 23]. А дещо пізніше доповнила його ще двома:

– професійне дотримання аудиторами загальноприйнятих стандартів аудиту забезпечує належну якість аудиту та однозначне розуміння його результатів користувачами аудиторського висновку;

– аудиторські докази мають бути достатніми та компетентними для висловлювання думки щодо достовірності фінансової звітності [7, с. 27].

У свою чергу, О.А. Петрик запропонувала доповнити перелік постулатів аудиту такими:

– систематичне проведення зовнішнього і внутрішнього контролю якості роботи аудитора підвищує ефективність аудиторської перевірки звітності та надійність її результатів;

– дотримання аудитором положень міжнародних, національних та внутрішньофірмових стандартів аудиту забезпечує належний рівень методики і організації аудиторської перевірки;

– використання комп'ютерних інформаційних систем і технологій не впливає на цілі аудиту, проте змінює способи застосування аудиторських процедур [9, 10].

Для сфери державного аудиту можливе уточнення одного з запропонованих О.А. Петрик постулатів і таке його формулювання: «Систематичне проведення зовнішнього і внутрішнього контролю якості державного аудиту підвищує надійність його результатів, ефективність наступних аудитів та забезпечує довіру суспільства».

Цікавою є точка зору В.В. Головача, який вказує на недостатність вивчення аудиту з позицій формальної логіки і пропонує методологічний підхід, відповідно до якого аудит необхідно розглядати як суспільне явище, керуючись законами філософії та категоріями діалектики [3]. Він проводить аналіз філософії аудиту та його сутності з позицій основних законів діалектики – єдності і боротьби протилежностей, взаємного переходу кількісних змін у якісні та заперечення заперечення. Виходячи з цього, філософську (діалектичну) сутність аудиту В.В. Головач пропонує розглядати як соціальне протиріччя стосовно перевірки фінансової звітності, сторонами якого виступають аудитори, адміністрація підприємства, що складає фінансову звітність, замовники аудиту та інші користувачі фінансової звітності [3]. Висновки дослідника полягають у визнанні факту, що сутність аудиту становить соціальне протиріччя, а, отже, це протиріччя обов'язково набуватиме стану соціального конфлікту за умови виявлення аудитором суттєвих викривлень фінансової звітності. Можливі дії (або бездіяльність) сторін у цій ситуації не мають значення. З урахуванням вищевикладеного В.В. Головач пропонує власний перелік постулатів [2, с. 38]. У певному сенсі запропоновані ним постулати враховують дискусійні питання щодо наявності відповідальності аудитора за незнаходження викривлень у фінансовій звітності.

Проаналізовані точки зору зарубіжних і вітчизняних вчених щодо постулатів аудиту, на нашу думку, мають право на існування, оскільки свого часу були підтверджені практикою і відтворюють сутність аудиту на різних етапах розвитку суспільства. Разом з тим не всі з них у незмінному вигляді можна покласти в основу теорії державного аудиту, який має свої особливі мету і завдання. Отже, до зазначених вище постулатів, що зберігають свою істинність для сфери державного аудиту, пропонуємо додати наступні, які, на наш погляд, відображають сутність державного аудиту і мають стати його філософією:

– Предмет державного аудиту має суспільне значення.

– Вся інформація, що має суспільне значення, є предметом державного аудиту.

– Державний аудит підвищує прозорість системи державного управління.

## Аудит, аналіз і контроль

Зауважимо, що перший і другий запропоновані постулати є взаємодоповнюючими та відображають роль і функції державного аудиту в суспільстві, а третій – визначає його призначення.

Проведене дослідження дозволяє сформулювати такі **висновки**:

– Значний практичний досвід у сфері державного аудиту обумовлює необхідність узагальнення пізнавальної діяльності та результатів практики, що має втілюватися у розробці теорії державного аудиту. Розпочинати необхідно з формулювання постулатів – положень, які приймаються в рамках теорії державного аудиту за істинні, мають бути очевидним, сприйматися без додаткових доказів.

– Критичний аналіз класичних постулатів аудиту доводить неможливість їх покладення у незмінному вигляді в основу теорії державного аудиту, зважаючи на його особливі мету і завдання.

– Запропоновані постулати державного аудиту можуть стати основою його філософії і мають бути враховані у подальших дослідженнях та при розробці нормативно-правових актів у сфері контролю державних фінансів.

### 4 Список використаних джерел

1. Аудиторский словарь [Текст] / С. М. Бычкова, М. В. Райхман, В. Я. Соколов и др.; под ред. В. Я. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 192 с.

2. Головач, В. В. Постулати аудиту [Текст] / В. В. Головач // Економіка. Фінанси. Право. – 2012. – № 7. – С. 35–38.

3. Головач, В. В. Філософія аудиту та його сутність [Текст] / В. В. Головач // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнародний збірник наукових праць / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз / Відповід. ред. д.е.н., проф. Ф. Ф. Бутинець. – 2012. – Вип. 1(22). – С. 73–89.

4. Гусарова, Л. В. Особенности организации и методология внутреннего и внешнего аудита в некоммерческих организациях [Электронный ресурс] / Л. В. Гусарова // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2012. – № 2. – Режим доступа: <http://www.ebiblioteka.ru/browse/doc/26693922>

5. Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 р. № 1001 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-%D0%BF>

6. Дорош, Н. І. Аудит: методологія і організація [Текст] / Н. І. Дорош. – К.: Т-во «Знання», КОО, 2001. – 402 с.

7. Дорош, Н. І. Аудит: теорія і практика [Текст]: навчальний посібник / Н. І. Дорош. – К.: Знання, 2006. – 495 с.

8. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року: розпорядження Кабінету Міністрів України від 23.12.2009 р. № 1601-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article?art\\_id=50176&cat\\_id=43247](http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article?art_id=50176&cat_id=43247)

9. Петрик, О. А. Постулати аудиту як важливий напрям розвитку його теорії і практики в Україні [Текст] / О. А. Петрик // Фінанси, облік і аудит: зб. наук. праць. Спец. вип. – К.: КНЕУ, 2006. – С. 321–329.

10. Петрик, О. А. Стан та перспективи розвитку аудиту в Україні: методологічні та організаційні аспекти [Текст]: дис... доктора екон. наук: 08.06.04 / Петрик Олена Анатоліївна. – К., Київський національний економічний університет, 2004. – 552 с.

11. Про аудиторську діяльність: Закон України від 22.04.1993 р. № 3125-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3125-12>

12. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-ХІV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>

13. Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту: наказ Міністерства фінансів України від 04.10.2011 р. № 1247 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11>

14. Про Рахункову палату: Закон України від 02.07.2015 р. № 576-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/576-19/page>

15. Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року: розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 р. № 158-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/158-2005-%D1%80>

16. Про схвалення Стратегії модернізації системи управління державними фінансами: розпорядження Кабінету Міністрів України від 17.10.2007 р. № 888-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/888-2007-%D1%80>

17. Робертсон, Дж. Аудит [Текст]: пер. с англ. / Дж. К. Робертсон; науч. ред. С. М. Шапигузов; Аудиторская фирма «Контакт». – М.: KPMG, 1993. – 496 с.

18. Скобара, В. В. Аудит: методологія і організація [Текст] / В. В. Скобара. – М.: Дело и сервис, 1998. – 575 с.

19. Слободяник, Ю. Б. Формування системи державного аудиту в Україні [Текст]: монографія / Ю. Б. Слободяник. – Суми: ФОП Наталуха А. С., 2014. – 321 с.

20. Соколов, Я. В. Десять постулатов аудита [Текст] / Я. В. Соколов // Бухгалтерский учет. – 1993. – № 11. – С. 36–38.

21. Чугунов, І. Я. Державний внутрішній фінансовий контроль: стратегія розвитку [Текст] / І. Я. Чугунов, В. М. Федосов // Фінанси України. – 2009. – № 4. – С. 3–12.

22. Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities: Presentation in General Purpose Financial Reports [Electronic Resource] / International Federation of Accountants. – Mode of Access: <http://www.ifac.org/publications->



resources/conceptual-framework-general-purpose-financial-reporting-public-sector-enti-7

23. Flint, D. *Philosophy and Principles of Auditing: An Introduction* [Text]. – Basingstoke: Macmillan Education, 1988. – 191 p.

24. Mautz, R. K. *The Philosophy of Auditing* [Text] / R. K. Mautz, H. A. Sharaf; American Accounting Association. – Sarasota, FL: American Accounting Association, 1993. – 299 p.

25. Lee, Thomas A. *Corporate Audit Theory (The Chapman & Hall Series in Accounting & Finance)* [Text]. – London; New York: Chapman & Hall, 1993. – p. 206.

#### 4 References

1. Bychkova, S. M., Raykhman, M. V., Sokolov, V. Ya. (2003). *Audytorskiy slovar [Audit dictionary]* (ed. By V. Ya. Sokolov). Moskva: Finansy i statistika.

2. Holovach, V. V. (2012). Postulaty audytu [Audit postulates]. *Ekonomika. Finansy. Pravo*, No. 7, 35-38.

3. Holovach, V. V. (2012). Filosofii audytu ta yoho sutnist [Philosophy of audit and its essence]. *Problemy teorii ta metodologii bukhgalterskoho obliku, kontroliu i analizu*, No. 1(22), 73-89.

4. Gusarova, L. V. (2012). Osobennosti organizatsii i metodologiya vnutrennego i vneshnego audita v nekommercheskikh organizatsiyakh [Features of the organization and methodology of internal and external audit in the non-profit organizations]. *Bukhgalterskiy uchet v byudzhetykh i nekommercheskikh organizatsiyakh*, No. 2. Retrieved from <http://www.ebiblioteka.ru/browse/doc/26693922>

5. Kabinet Ministriv Ukrainy. (2011). *Deiaki pytannia utvorennia strukturnykh pidrozdiliv vnutrishnoho audytu ta provedennia takoho audytu v ministerstvakh, inshykh tsentralnykh orhanakh vykonavchoi vlady, yikh terytorialnykh orhanakh ta biudzhetykh ustanovakh, yaki nalezhat do sfery upravlinnia ministerstv, inshykh tsentralnykh orhaniv vykonavchoi vlady [Some questions of formation of structural units of internal audit and conduct such audit in ministries and other central executive authorities and their territorial bodies and budgetary institutions belonging to the management of ministries and other central executive authorities]*. Retrieved March 1, 2016, from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-%D0%BF>

6. Dorosh, N. I. (2001). *Audyt: metodolohiia i orhanizatsiia [Audit: methodology and organization]*. Kyiv: T-vo Znannia, KOO.

7. Dorosh, N. I. (2006). *Audyt: teoriia i praktyka [Audit: Theory and Practice]*. Kyiv: Znannia.

8. Kabinet Ministriv Ukrainy. (2009). *Kontseptsiiia rozvytku derzhavnoho vnutrishnoho finansovoho kontroliu na period do 2017 roku [The concept of development of public internal financial control until to 2017]*. Retrieved March 1, 2016, from [http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article?art\\_id=50176&cat\\_id=43247](http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article?art_id=50176&cat_id=43247)

9. Petryk, O. A. (2006). Postulaty audytu yak vazhlyvyi napriam rozvytku yoho teorii i praktyky v Ukraini [Postulates of audit as an important direction of development of its theory and practice in Ukraine]. *Finansy, oblik i audit, spets. vyp.* 321-329.

10. Petryk, O. A. (2004). *Stan ta perspektyvy rozvytku audytu v Ukraini: metodolohichni ta orhanizatsiini aspekty*

[State and prospects of development of audit in Ukraine: Methodological and organizational aspects] (Doktoral dissertation). Kyiv: Kyivskiyi natsionalnyi ekonomichnyi universytet.

11. Verkhovna Rada Ukrainy. (1993). *Pro audytorsku diialnist: Zakon Ukrainy [About Auditing]*. Retrieved March 1, 2016, from <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3125-12>

12. Verkhovna Rada Ukrainy. (1999). *Pro bukhgalterskiy oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini: Zakon Ukrainy [About Accounting and Financial Reporting in Ukraine]*. Retrieved March 1, 2016, from <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>

13. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (2011). *Pro zatverdzhennia Standartiv vnutrishnoho audytu [About the approval of the Internal Audit Standards]*. Retrieved March 1, 2016, from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11>

14. Verkhovna Rada Ukrainy. (2015). *Pro Rakhunkovu palatu: Zakon Ukrainy [About the Accounting Chamber]*. Retrieved March 1, 2016, from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/576-19/page>

15. Kabinet Ministriv Ukrainy. (2005). *Pro skhvalennia Kontseptsii rozvytku derzhavnoho vnutrishnoho finansovoho kontroliu na period do 2017 roku [About the approval of the concept of development of public internal financial control until to 2017]*. Retrieved March 1, 2016, from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/158-2005-%D1%80>

16. Kabinet Ministriv Ukrainy. (2007). *Pro skhvalennia Stratehii modernizatsii systemy upravlinnia derzhavnymy finansamy [About the approval of the Strategy of modernization of public financial management]*. Retrieved March 1, 2016, from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/888-2007-%D1%80>

17. Robertson, Dzh. (1993). *Audyt [Audit]* (ed. S. M. Shapiguzov). Moskva: KPMG.

18. Skobara, V. V. (1998). *Audit: metodologiya i organizatsiia [Audit: methodology and organization]*. Moskva: Delo i servis.

19. Slobodianyuk, Yu. B. (2014). *Formuvannia systemy derzhavnoho audytu v Ukraini [Formation of public audit system in Ukraine]*. Sumy: FOP Natalukha A. S.

20. Sokolov, Ya. V. (1993). Desyat postulatov audita [Ten audit postulates]. *Bukhgalterskiy uchet*, No. 11, 36-38.

21. Chuhunov, I. Ya. (2009). *Derzhavnyi vnutrishnii finansovyi kontrol: stratehiia rozvytku [Public internal financial control: strategy of development]*. *Finansy Ukrainy*, No. 4, 3-12.

22. International Federation of Accountants. (2013). *Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities: Presentation in General Purpose Financial Reports*. Retrieved March 1, 2016, from <http://www.ifac.org/publications-resources/conceptual-framework-general-purpose-financial-reporting-public-sector-enti-7>

23. Flint, D. (1988). *Philosophy and Principles of Auditing: An Introduction*. Basingstoke: Macmillan Education.

24. Mautz, R. K. & Sharaf, H. A. (1993). *The Philosophy of Auditing*. Sarasota: American Accounting Association.

25. Thomas, A. Lee. (1993). *Corporate Audit Theory*. London, New York: Chapman & Hall.