

прийняти прямими по відношенню до основних цехів. Таким чином, у кожному з основних цехів будуть розподілятися власні загальновиробничі витрати цеху плюс загальновиробничі витрати номінального центру витрат, розподілені на цей цех. Будуть аналізуватися відхилення постійних загальновиробничих витрат від запланованих щодо кожного основного цеху розрахунковим шляхом

Наведена модель показує послідовність включення загальновиробничих витрат до виробничої собівартості та собівартості реалізованої продукції з урахуванням прийнятої диференціації центрів витрат.

Отже, розподіл загальновиробничих витрат на гірничо-збагачувальних підприємствах відбувається з порушенням діючої методології, наведеної у П(с)БО 16 «Витрати». Запропоновано модель розподілу загальновиробничих витрат з урахуванням особливостей діяльності різних центрів витрат. Зазначено, що база розподілу має бути єдиною на підприємстві. Як таку базу запропоновано використовувати обсяг виробництва кожного центру витрат. Це дасть змогу здійснювати більш точний розрахунок собівартості і надавати інформацію про відповідність отриманих показників запланованим. Комплексність статті «Загальновиробничі витрати» вимагає пошуку нових моделей аналітичного обліку та нових форм планування.

Література

1. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості / затв. наказом Міністерством промислової політики України від 09.07.2007 р. № 373. – К.: Державне підприємство Державний інститут комплексних техніко-економічних досліджень Міністерства промислової політики України, 2007. – 305 с.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318. – Режим доступу: <http://www.liga.net/>.
3. Вейцман Р.Я. Фабрично-заводское счетоводство в связи с калькуляцией и коммерческой организацией фабрик и заводов / Р.Я. Вейцман. – 2-е изд. – Одесса, 1916. – 392 с.
4. Кирдина Е.Г. Проблема распределения затрат на производство / Е.Г. Кирдина, А.П. Бочарников // Бизнес-информ. – 1999. – № 15-16. – С. 118-122.
5. Олійник О.В. Проблеми обліку та розподілу накладних витрат: історичний аспект / О.В. Олійник // Вісник Житомирського інженерно-технологічного інституту. Серія: економічні науки. – 2001. – № 17. – С. 104-111.
6. Палій В.Ф. Основы калькулирования / В.Ф. Палій. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 288 с.
7. Стоцкий В.И. Теория и практика калькуляции / В.И. Стоцкий. – Л.: Госнаучтехиздат, 1931. – 149 с.
8. Федченко Д. Гірничорудна галузь: проблеми та перспективи / Д. Федченко // Голос України. – 2004. – № 242 (3492). – С. 6-7.

Рецензент докт. екон. наук А.В. Шайкан

657.471

*Шалімова Н.С., к.е.н., доцент,
Кіровоградський національний технічний університет,
м. Кіровоград*

РОЗШИРЕННЯ ВИМОГ ДО ОBOB'ЯЗKОВОГО АУДИТУ ТА ФОРМАТИВ АУДИТОРСЬКИХ ВИСНОВКІВ ЗА ЙОГО НАСЛІДКАМИ

Становлення ринкової економіки, передача в приватну власність засобів виробництва, розвиток банківської, страхової справи та зростання інвестиційної активності призвели до появи такого зовсім нового для України виду підприємництва як аудиторська діяльність. Аудит здійснюється не тільки в інтересах клієнта, але і в інтересах суспільства, забезпечуючи реалізацію конституційного права на інформацію в сфері підприємницької діяльності та економіки, є однією з конституційних гарантій єдиного ринку, єдності економічного простору як однієї з основ конституційної побудови України. Отже, аудит представляє собою інструмент забезпечення інформаційної та економічної безпеки громадян, суб'єктів підприємницької діяльності та держави.

Обов'язковий аудит - це аудиторська перевірка, яка здійснюється відносно окремих суб'єктів господарювання, критерії вибору яких та строки проведення аудиту безпосередньо встановлюються державними правовими актами. Як підкреслював Дж. Ст. Мілль «Є речі, де втручання закону потрібно не для того, щоб переосмислити судження людей про свій власний інтерес, а для того, щоб

додати цим судженням реальну силу, тому що самі люди не в змозі робити це інакше, ніж по взаємній угоді, а така угода не буде дійсною, якщо вона не буде підкріплена або санкціонована законом» [1, с.198]. Іноді тільки загальна угода може забезпечити збіг приватних і суспільних інтересів, забезпечити необхідний рівень соціальної корисності, що повністю відноситься і до обов'язкового аудиту.

В законодавстві Європейського Співтовариства для визначення критеріїв обов'язковості проведення аудиту застосовується вислів «суб'єкти суспільного інтересу» («public interest entities») [2], отже підкреслюється, що ступінь значимості суспільних (публічних) інтересів має визначати тих суб'єктів, які повинні в обов'язковому порядку підлягати щорічному аудиту. До таких суб'єктів віднесено підприємства, які представляють значний суспільний інтерес внаслідок таких факторів як вид бізнесу, обсяг діяльності, чисельність працюючих, корпоративний статус (наявність значної кількості акціонерів). До їх кола, зокрема, включають кредитні установи, страхові компанії, інвестиційні фірми та фонди, пенсійні фірми та фонди, а також лістингові компанії, тобто акціонерні товариства, акції яких зареєстровані та знаходяться в обігу на визначених фондових біржах.

Обов'язковий аудит на Україні розпочав своє існування в 1994 р., з 18 жовтня 1996 р. Закон України «Про аудиторську діяльність» діє в новій редакції [3]. На даний момент проведення аудиту є обов'язковим в таких випадках: для відкритих акціонерних товариств; для професійних учасників ринку цінних паперів, фінансових установ, інших суб'єктів господарювання, звітність яких відповідно до законодавства підлягає офіційному оприлюдненню; для підприємств – емітентів облігацій; для емітентів цінних паперів при отриманні ліцензії на здійсненні професійної діяльності на ринку цінних паперів; для перевірки фінансового стану засновників банків, підприємств з іноземними інвестиціями, відкритих акціонерних товариств (крім фізичних осіб), страхових і холдингових компаній, інститутів спільного інвестування, довірчих товариства та інших фінансових посередників; в інших випадках, передбачених законами України.

Згідно з теорією про роль аудитора як інструмента соціального контролю, клієнтом аудитора виступають не власники і тим більше не управлінський персонал, а суспільство в цілому, тому важливо не те, що думають особи, які купили акції, а те, що можуть подумати потенційні покупці [4, с. 4-5]. Отже, функція аудиторів, яка стосується суспільних інтересів, означає, що на якість роботи аудитора покладаються ширші кола людей та установ. Тому ситуація, при якій необхідність аудиту в певних випадках встановлена законодавством, а не бажаннями управлінського персоналу або власників суб'єктів господарювання, має як свої причини, так і певні наслідки як для аудиторів, так і для економічних суб'єктів. Оскільки суб'єкти суспільного інтересу є помітнішими та економічно важливішими, то до них мають застосовуватися суворіші вимоги, якщо йдеться про обов'язковий аудит їх фінансової звітності.

Питанням організації і методики аудиту присвячено багато ґрунтовних досліджень провідних вчених України, але існує цілий ряд наукових проблем, які залишені малодослідженими або взагалі поза сферою наукових розробок, і, перш за все, це стосується критеріїв та умов проведення обов'язкового аудиту. Практично в усіх виданнях з проблем теорії та практики аудиту обов'язкова аудиторська перевірка згадується лише при розкритті видів аудиту [5, с. 5; 6, с. 15-16; 7, с. 29-30; 8, с. 17; 9, с. 33], в найкращому випадку описуються нормативні документи, які висувають певні вимоги до його проведення (якщо такі існують) без логічного їх осмислення та аналізу. Подольський В.І. охарактеризовав загальні обов'язки аудиторської організації та економічного суб'єкту при проведенні обов'язкового аудиту [10, с. 63]. Дедов Д.І. досліджував можливі шляхи вирішення проблеми дотримання незалежності аудиторами при проведенні обов'язкового аудиту [11, с. 202-232]. Отже, дослідження в цій сфері є фрагментарними, а проблемам підвищення якості обов'язкового аудиту шляхом встановлення додаткових, більш суворих вимог увага практично не приділяється.

Метою статті є оцінка якості рекомендацій, які регламентують вимоги до обов'язкового аудиту в Україні та формати аудиторських висновків, що складаються за його наслідками, розробка напрямків їх удосконалення з урахуванням міжнародного досвіду.

Об'єктом дослідження в даному випадку виступають нормативно-правові акти України та міжнародні документи в сфері аудиторської діяльності.

В якості національних стандартів аудиту на Україні прийняті Стандарти аудиту та етики Міжнародної Федерації бухгалтерів. Але в сфері обов'язкового аудиту додаткові вимоги розроблені Державною комісією з цінних паперів та фондового ринку, Державною комісією з регулювання ринків фінансових послуг та Національним банком України за погодженням з Аудиторською палатою України і представлені методичними рекомендаціями щодо формату аудиторських висновків, які складаються за результатами аудиту певних суб'єктів. Порушення цих вимог є

підставою неприйняття аудиторського висновку, а, відповідно, і певного комплексу документів від економічного суб'єкту.

Що стосується самого факту розробки додаткових вимог до формату аудиторських висновків, то в цьому немає суттєвої суперечності вимогам європейського законодавства. Так, в п. 13 Передмови до Директиви 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 17 травня 2006 р. про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності [12] зазначено, що для досягнення максимального рівня гармонізації державам-членам необхідно дозволити встановлювати додаткові національні процедури або вимоги щодо аудиту лише тоді, коли необхідність цього випливає зі специфічних національних юридичних вимог, що стосуються обсягу обов'язкового аудиту річної чи консолідованої звітності, і якщо такі вимоги не були охоплені впровадженими міжнародними стандартами аудиту. Держави – члени можуть зберігати такі додаткові процедури аудиту доти, доки процедури чи вимоги щодо аудиту не будуть охоплені ухваленими пізніше міжнародними стандартами аудиту. Будь-яке додавання чи вилучення, що здійснюється державами-членами, має підвищувати рівень достовірності річної звітності компаній та йти на користь суспільству. Це означає, що держави-члени, наприклад, можуть вимагати надання додаткового аудиторського звіту наглядовій раді або встановлювати інші вимоги до звітності та аудиту на основі національних правил корпоративного управління. Але в статті 26 «Аудиторські стандарти» згаданої вище Директиви встановлені часові обмеження щодо запровадження додаткових вимог до обов'язкового аудиту річної та консолідованої звітності - до 29 червня 2010 р.

В Міжнародних стандартах аудиту також не заперечується проти встановлення додаткових обмежень [13, с. 132-653]. В МСА 700 «Висновок незалежного аудитора щодо повного пакету фінансових звітів загального призначення» зазначається, що в деяких країнах аудитор може мати додаткові обов'язки щодо надання висновків з інших питань, які будуть доповнювати обов'язки аудитора щодо висловлення думки про фінансові звіти. Так, наприклад, аудитору можуть поставити завдання висловити думку щодо деяких питань, якщо вони привернуть його увагу під час проведення аудиту фінансових звітів, або виконати додаткові процедури та висловити думку щодо їх результатів, або висловити думку з конкретних питань, наприклад, адекватності облікових книг та записів. Аудиторські стандарти конкретної країни часто дають поради щодо обов'язків аудитора стосовно конкретних додаткових обов'язків під час надання висновку в даній країні (п.46 МСА 700). Відповідні стандарти або законодавчі акти можуть вимагати від аудитора або дозволяти повідомляти про такі додаткові обов'язки безпосередньо в аудиторському висновку щодо фінансових звітів, або ж повідомляти про них в окремому висновку (п.47 МСА 700). Якщо аудитор описує такі додаткові обов'язки в аудиторському висновку щодо фінансових звітів, це слід робити в окремому розділі висновку відразу за параграфом про аудиторську думку (п. 48 МСА 700), для того щоб чітко відокремити їх від обов'язків щодо перевірки фінансових звітів та висловлення аудиторської думки (п.49 МСА 700).

Якщо проаналізувати конкретні міжнародні стандарти аудиту, то можна також виділити посилання на національне законодавство. Наприклад, в МСА 250 «Врахування законів та нормативних актів при аудиторській перевірці фінансових звітів» підкреслено, що закони та нормативні акти різних країн мають свої відмінності, тому національні стандарти бухгалтерського обліку і аудиту, ймовірно, конкретніше визначатимуть зв'язок законів і нормативних актів з аудиторською перевіркою (п. 6). Конкретні законодавчі вимоги можуть передбачати, щоб у процесі аудиторської перевірки фінансових звітів аудитор надав окремий звіт про відповідність підприємства окремим положенням законів або нормативних актів (п.14 МСА 250). В МСА 570 «Безперервність» зазначено, що перелік прикладів подій та обставин, які окремо або разом можуть породжувати значні сумніви щодо припущення про безперервність діяльності підприємства, не є вичерпним (п. 8), а самі наведені фактори вимагають врахування особливостей національного законодавства та практики. Зокрема, це стосується неналежних значень ключових фінансових коефіцієнтів, невідповідності законодавчим вимогам щодо капіталу, зміни в законодавстві або політиці уряду, які можуть негативно вплинути на суб'єкт господарювання тощо.

Проблема, на погляд автора, полягає в якості додаткових вимог до форматів аудиторських висновків. На даний час в нашій країні методичне забезпечення розроблене лише для наступних об'єктів обов'язкового аудиту: відкриті акціонерні товариства, емітенти цінних паперів та професійні учасники фондового ринку [14-16], недержавні пенсійні фонди та адміністратори недержавних пенсійних фондів [17], ломбарди та фінансові компанії, страхові компанії [18-19], кредитні спілки та об'єднання кредитних спілок [20], банківські установи [21-22].

Якщо поверхово проаналізувати зміст цих документів, то можна зробити висновок, що

документи, підготовлені Державною комісією з цінних паперів та фондового ринку та Державною комісією з регулювання ринків фінансових послуг України практично дублюють вимоги міжнародних стандартів, але дійсно містять окремі додаткові положення, які в основному стосуються необхідності оцінки фінансового стану суб'єктів та перевірки додаткових форм звітності. Ці вимоги в принципі є обґрунтованими і віддзеркалюють вимоги користувачів, хоча і не в повній мірі. Але документи, підготовлені Державною комісією з регулювання ринків фінансових послуг містять методологічну помилку, яка полягає в наступному. В рекомендаціях [17-20] зазначається, що «аудиторські висновки, що подаються разом із відповідними звітами до Держфінпослуг, складаються згідно з вимогами чинного законодавства України, МСА 700 «Аудиторський висновок про фінансову звітність» та МСЗНВ 3000 «Завдання з надання впевненості», а також з урахуванням цих Рекомендацій». Отже, робиться посилання на документи, які не можуть застосовуватися одночасно, оскільки регламентують порядок виконання різних видів завдань з надання впевненості: аудиту фінансової звітності та завдань з надання впевненості, які не є аудитом чи оглядом фінансової звітності.

Можна запропонувати декілька шляхів підвищення якості та інформативності аудиторських висновків за наслідками обов'язкового аудиту.

По-перше, важливою умовою є якість законодавчих норм стосовно обов'язкового аудиту. Критерій якості (повноти) регулювання, на наш погляд, припускає, що законодавчий документ передбачає механізм дії кожної норми та чітко визначає права та обов'язки суб'єктів, врегульовує всі питання, які виникають в ході реалізації норми. Аналізуючи законодавчі та нормативні документи, які регламентують діяльність або статус суб'єктів господарювання, для яких проведення річного аудиту є обов'язковим, слід звернути увагу на відсутність однаковості у формах згадування про обов'язковість аудиту, а також на неповноту інформації. В більшості з документів визначено об'єкт перевірки (наприклад, фінансова звітність, фінансовий стан), але інші елементи завдання не зазначаються, зокрема, мета, період, охоплений перевіркою тощо. Передбачається, можливо, що органи державного управління більш чітко викладуть вказані питання в інструкціях, які будуть роз'яснювати ці питання, але існуюча практика судових спорів доводить, що не можна важливі питання залишати без розгляду в основному законодавчому документі. Тому в таких законах слід обов'язково визначити мету, завдання та загальні вимоги до аудиторської перевірки в кожному конкретному випадку, враховуючи інтереси реальних та потенційних осіб, яких може цікавити певна інформація.

По-друге, в нашій країні вимоги до аудиторської роботи фактично регламентуються лише Міжнародними стандартами аудиту, надання впевненості та етики, які є в певній мірі розпливчати, хоча безумовно виступають первісним орієнтиром при розробці конкретних методик. Тому для кожного випадку обов'язкового аудиту відповідні органи державного управління за погодженням з Аудиторською палатою України повинні розробити типові план та програму аудиту, або типові технічне завдання як передбачено в Цивільному кодексі України для договорів на виконання науково-дослідних робіт (ст. 898 «Обов'язки замовника»), до складу яких автором обґрунтовується необхідність віднесення і договорів на проведення аудиту, враховуючи його високоінтелектуальний та творчий характер [23]. Типові план та програма (або технічне завдання) повинні містити мінімальний обов'язковий перелік етапів аудиту та аудиторських процедур для того, щоб усунути варіативність та забезпечити поінформованість суспільства про те, на що воно може розраховувати в результаті проведення обов'язкового аудиту.

По-третє, слід більш чітко викласти принципи вирішення окремих питань, хоча б для випадків проведення обов'язкового аудиту, щодо яких в міжнародних стандартах аудиту відсутні конкретні методичні рішення, що є абсолютно обґрунтованим з точки зору можливих відмінностей в національному законодавстві (наприклад, при встановленні чітких методик оцінки рівня суттєвості, врахування вимог іншого законодавства, дотримання принципу безперервності діяльності та порядку висвітлення вказаних питань в аудиторському висновку тощо). До таких питань, стосовно яких слід також передбачити необхідність їх обов'язкового згадування в аудиторському висновку, відносимо наступні:

- 1) порядок розрахунку рівня суттєвості;
- 2) порядок врахування законодавчих та нормативних актів при проведенні аудиту фінансової звітності;
- 3) методика оцінки дотримання підприємством принципу безперервності діяльності, яка б усувала його двозначне сприйняття;
- 4) обсяг та методика оцінки ефективності внутрішнього контролю;

5) методика оцінки відповідності використаної облікової політики, коректності облікових оцінок управлінського персоналу.

Тим більше, що встановлення чітких критеріїв є вимогою і самих Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики. Підкреслюється важливість, а точніше обов'язковість наявності критеріїв оцінки для віднесення певної роботи, проведеної аудитором, до складу завдань з надання впевненості, адже критерії потрібні для прийняття несуперечливої оцінки або вимірювання предмету в контексті професійного судження. При відсутності системи відліку, яку задають відповідні критерії, будь-який висновок може піддаватися різним тлумаченням та неправильному розумінню (п.35 Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості).

Виходячи з того, що аудит є елементом, що забезпечує певний рівень інформаційної безпеки як окремих суб'єктів, так і суспільства в цілому, слід враховувати, що представлена ним інформація повинна відповідати певним критеріям, які зазвичай висуваються в цьому випадку (тобто до інформації, яка використовується для аналізу та прийняття рішень), серед яких слід виділити співставність. Представлені результати аудиту (аудиторські висновки) повинні давати можливість в певному обсязі порівнювати результати аудиту різних суб'єктів господарювання, що є можливим лише при наявності однакових критеріїв оцінки якісного та кількісного рівня суттєвості. При цьому під кількісним рівнем розуміємо абсолютний або відносний рівень помилки в грошовому виразі, а під якісним – обсяг врахування інших законів та нормативних актів, порядок оцінки коректності облікових оцінок управлінського персоналу та відповідності використаної облікової політики, порядок оцінки ефективності внутрішнього контролю та дотримання принципу безперервності діяльності.

Необхідність проведення обов'язкового аудиту виникає в тих випадках, коли держава вважає за необхідне захистити інформаційні права та законні інтереси певних осіб в отриманні достовірної інформації про діяльність окремих суб'єктів. Забезпечення суспільної контрольованості таких суб'єктів господарської діяльності, встановлення підвищених гарантій достовірності їх фінансової звітності та стійкості фінансового стану за допомогою проведення обов'язкового аудиту є важливим чинником дотримання економічної безпеки держави.

Проведення обов'язкового аудиту спрямовано на захист суспільних інтересів, в законодавчих та нормативних документах можуть (і повинні) встановлюватися більш ширші завдання, які виходитимуть за межі вимог діючих міжнародних стандартів аудиту, але повинні бути розглянуті аудитором при проведенні обов'язкового аудиту.

На погляд автора, обов'язковий аудит на сучасному етапі соціально-економічного розвитку країни є просто певним дисциплінуючим елементом. Але проблеми, пов'язані з обов'язковим аудитом, є актуальними як для самих аудиторів при визначенні умов його проведення, так і для економічних суб'єктів при визначенні та уточненні критеріїв його проведення, а також для широкого кола користувачів фінансової інформації, зацікавлених в наявності гарантій її достовірності та повноти. З метою виправлення цієї ситуації при використанні такого інституту як обов'язковий аудит слід підвищену увагу приділити таким питанням як мета, завдання та вимоги до аудиторської перевірки в кожному конкретному випадку, враховуючи інтереси реальних та потенційних осіб, яких може цікавити певна інформація.

Література

1. Блауг М. Экономическая мысль в ретроспективе / М. Блауг. – М.: Дело ЛТД, 1994. – 720 с.
2. Commission Recommendation of 16 May 2002 2002/590/EC “Statutory Auditor’s Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.net/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2002:191:0022:0057:EN:PDF>
3. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 року №3126-ХІІ (в редакції Закону України від 14 вересня 2006 року №140-V). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3125-12>
4. Бычкова С.М. Доказательства в аудите / С.М. Бычкова. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 176 с.
5. Аудит: учеб. для вузов / [Скобара В.В., Г.И. Пашигорева, О.Л. Островская и др.]; под ред. В.В. Скобара. – М.: Просвещение, 2005. – 479 с.
6. Булгакова Л.И. Аудит в России: механизм правового регулирования / Л.И. Будгакова; Рос.Акад.наук, Ин-т государства и права. – М.: Волтерс клвер, 2005. – 256 с.
7. Суйц В.П. Аудит : общий, банковский, страховой: учеб. / Суйц В.П., Ахметбекова А.Н., Дубровина Т.А. – М.: ИНФРА – М, 2002. – 556 с.
8. Усач Б.Ф. Аудит : навч. посіб. / Б.Ф. Усач. – К.: Знання-Прес, 2002. – 223 с.
9. Шеремет А.Д. Аудит : учеб. / А.Д. Шеремет, В.П. Суйц. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2004. – 410 с.
10. Аудит: учебник для вузов / В.И. Подольский, Г.Б. Поляк, А.А. Савин и др.; Под ред. проф. В.И. Подольского. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – 655 с.
11. Дедов Д.И. Конфликт интересов / Д.И. Дедов. – М.: Волтерс Клувер, 2004. – 288 с.
12. Директива 2006/43/ЕС Европейського Парламенту та Ради від 17 травня 2006 року про обов'язковий

аудит річної звітності та консолідованої звітності [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_844.

13. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики / Пер. з англ. мови О.В. Селезньов, О.Л. Ольховикова, О.В. Гик, Т.Ц. Шарашидзе, Л.Й. Юрківська, С.О. Куликов. – К.: Статус, 2007. – 1172 с.

14. Методичні рекомендації щодо визначення вартості чистих активів акціонерних товариств, схвалені рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 17 листопада 2004 року №485 // Все про бухгалтерський облік. – 2004. - №118. – С. 6-7.

15. Методичні рекомендації щодо підготовки аудиторського висновку при перевірці відкритих акціонерних товариств та підприємств - емітентів облігацій (крім комерційних банків), схвалені Аудиторською палатою України (протокол засідання Аудиторської палати України від 23 лютого 2001 р. N 99) // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. - №4. – С. 4-5.

16. Положення щодо підготовки аудиторських висновків, які подаються до Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку при розкритті інформації емітентами та професійними учасниками фондового ринку, затверджене рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку №1528 від 19.12.2006 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0053-07>.

17. Методичні рекомендації щодо формату аудиторського висновку за наслідками проведення аудиту річної фінансової звітності та іншої звітності недержавного пенсійного фонду та адміністратора недержавних пенсійних фондів, затверджені розпорядженням Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України від 27.12.2005 р. №5203 (в редакції розпорядження Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України від 19 жовтня 2006 р. №6338) // Аудитор України. – 2006. - №21. – С. 4-5.

18. Методичні рекомендації щодо формату аудиторських висновків за наслідками проведення аудиту річної фінансової звітності ломбарду та звітності фінансової компанії за рік, затверджено розпорядженням Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України від 29 грудня 2005 р. №5224 (в редакції розпорядження Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України від 19 жовтня 2006 р. №6337) // Аудитор України. – 2006. - №20. – С. 3-5.

19. Методичні рекомендації щодо формату аудиторського висновку за наслідками проведення аудиту річної фінансової звітності та річних звітних даних страховика, затверджені розпорядженням Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України від 27 грудня 2005 р. №5204 (в редакції розпорядження Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України від 12 жовтня 2006 р. №6313) // Аудитор України. – 2006. – 319. – С. 3-5.

20. Методичні рекомендації щодо формату аудиторського висновку за наслідками проведення аудиту річної фінансової звітності та річних звітних даних кредитної спілки та об'єднаної кредитної спілки, затверджені розпорядженням Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України від 27 грудня 2005 року №5202 (в редакції розпорядження Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України від 12 жовтня 2006 року №6314) // Аудитор України. – 2006. - №20. – С.4-5.

21. Методичні рекомендації щодо взаємодії між інспекторами з банківського нагляду Національного банку України та зовнішніми аудиторами, схвалених постановою Правління Національного банку України від 29 квітня 2004 р. № 191 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=v0191500-04>

22. Положення про порядок подання банками до Національного банку України аудиторських звітів за результатами щорічної перевірки фінансової звітності, затверджене постановою Правління Національного банку України від 9 вересня 2003 року №389 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0871-03>

23. Шалімова Н.С. Специфіка договору на проведення аудиту та цивільно-правової відповідальності аудиторів / Н.С.Шалімова // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки, Вип. 12, Ч.І. – 2007. - С. 248 – 260.

Рецензент докт. екон. наук, професор Г.Н. Давыдов

65.011.44

*Амельченко Т.В., к.е.н., доцент, Чайлякова Д.І., студент,
Кримський економічний інститут
КНЕУ імені Вадима Гетьмана, м. Сімферополь*

ПРИБУТКОВІСТЬ ЯК ОДИН ІЗ НАЙВАЖЛИВІШИХ ПОКАЗНИКІВ ЕФЕКТИВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

У системі ринкового механізму господарювання рентабельності належить одне з центральних місць. Особливістю даної економічної категорії як елемента цього механізму є комплексний характер, різноманітність виконуваних функцій. Найчастіше рівень рентабельності розглядається як головний оцінний показник з нормою прибутку в головній ролі. Рентабельне ведення виробництва та отримання прибутку виступають важливим стимулом розвитку господарств. Підприємництво як один з основних факторів прогресу в умовах ринку не випадково визначається як діяльність,