

ників аудиторського ризику, приводить до неточної його оцінки, а отже, не сприяє підвищенню якості аудиторських послуг.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Емелин В. Проблемы практики аудита в условиях автоматизированной обработки данных / В. Емелин, М. Веретиенникова // Молодой ученый. – 2014. – № 1. – С. 361–364.
2. Івахненко С. Інформаційні технології аудиту та внутрішньогосподарського контролю в контексті світової інтеграції: [монографія] / С. Івахненко. – Житомир: Рута, 2010. – 432 с.
3. Калініченко Л. Проблемні питання щодо автоматизації аудиту в Україні / Л. Калініченко, Г. Калініченко // Вісник Дніпропетровського університету. Серія «Економіка». – 2011. – Вип. 5 (3). – С. 282–286.
4. Лебедев С. Комп'ютерний аудит / С. Лебедев, О. Бондаренко. – Львів: Редакція Національного лісотехнічного університету України, 2010. – 200 с.
5. Нерсесян Г. Современные проблемы аудиторской деятельности в Украине / Г. Нерсесян // Банкир. – 2006. – № 2 (16). – С. 28–33.
6. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. – 2013. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://apu.com.ua/msa?layout=edit&id=783>.
7. Подольский В. Компьютерные информационные системы в аудите: [учеб. пособие для студентов вузов] / В. Подольский, Н. Щербакова, В. Комиссаров; под ред. В. Подольского. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – 159 с.
8. Williamson A. Audit Automation / A. Williamson // Accountants Digest. – London: ICAEW, 1994. – № 318. – P. 1–7.

УДК 657.372.3

Трачова Д.М.
кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку і оподаткування
Таврійського державного агротехнологічного університету

АМОРТИЗАЦІЙНА ПОЛІТИКА ІНШИХ ДЕРЖАВ: ДОСВІД ТА ПЕРСПЕКТИВИ ЗАСТОСУВАННЯ

У статті розглянуто науково-методичні підходи до процесу формування амортизаційної політики іншими державами. Визначено спільні риси та відмінності застосування методів нарахування амортизації, досліджено їх ефективність. Обґрунтовано напрями здійснення амортизаційних реформ в країні з урахуванням закордонного досвіду.

Ключові слова: амортизація, амортизаційна політика, важелі стимулювання технічного переозброєння підприємства, методологія обліку, державне регулювання.

Трачёва Д.Н. АМОРТИЗАЦИОННАЯ ПОЛИТИКА ДРУГИХ ГОСУДАРСТВ: ОПЫТ И ПЕРСПЕКТИВЫ ПРИМЕНЕНИЯ

В статье изложены научно-методические подходы к процессу формирования амортизационной политики другими государствами. Выявлены общие черты и отличия применения разных методов начисления амортизации, изучены преимущества и недостатки этих методов. Определены направления осуществления амортизационной реформы с учетом опыта других стран.

Ключевые слова: амортизация, амортизационная политика, рычаги стимулирования технического переоснащения предприятия, методология учета, государственное регулирование.

Trachova D.M. DEPRECIATION POLICY OF OTHER COUNTRIES: EXPERIENCE AND PROSPECTS OF APPLICATION

In article scientific and methodical approaches to process of depreciation policy's forming by other states are stated. Common features and differences of different depreciation's methods application are revealed, benefits and shortcomings of these methods are studied. The directions of depreciation reform's implementation taking into account experience of other countries are defined.

Keywords: depreciation, depreciation policy, levers of stimulation of enterprises technical retrofitting, accounting methodology, state regulation.

Постановка проблеми. Реформування економіки України в напрямі інтеграції до світової спільноти вимагає переобладнання підприємств з метою переорієнтації з сировинного на інноваційний шлях виробництва. Сучасний стан основних виробничих фондів більшості підприємств незадовільний через високу їх зношеність. Водночас підприємства не мають фактично наявного амортизаційного фонду, який би забезпечував своєчасно відновлення або модернізацію основних засобів.

Серед низки таких факторів, як обмеженість власних інвестиційних коштів підприємства, недостатність інноваційного спрямування в інвестування основних засобів, відсутність державного регулювання інвестиційних процесів, що сприяють такій ситуації, необхідно окремо відзначити недосконалий механізм амортизації, який фактично гальмує реноваційні процеси в економіці [1].

У цілому існує невідповідність амортизаційної політики країни процесам відтворення основних

виробничих засобів, що робить питання формування амортизаційної політики досить актуальним.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вивченням питання економічного змісту і формування амортизаційних відрахувань займається багато провідних учених: з моменту виникнення облікових та економічних теорій до сьогодні. Питання формування амортизаційного фонду висвітлені в працях таких учених, як О. Гудзь, Є. Жердев, М. Караваєва, О. Кленін, І. Крапля, О. Олійник, Г. Партин, О. Правдюк [1–7].

Так, на думку О. Олійника, амортизаційна політика є фінансовим важелем впливу на процеси економічного розвитку [2]. У процесі вивчення питання узгодженості податкової кредитної та амортизаційної політики підприємств науковцем приведений розрахунок науковців Інституту аграрної економіки щодо оновлення машино-тракторного парку на рівні технологічної потреби. У результаті визначено, що 50%

наявної потреби покривається за допомогою амортизаційних відрахувань і по 25% відповідно – прибутку та інвестиційних коштів. «Але реально нарахована амортизація забезпечує відтворення основних засобів лише на 10%» [2].

Запровадження нормативної амортизації дало б змогу, з одного боку, повернути амортизації функцію створення фінансових джерел для простого відтворення засобів праці, з іншого – поставило б сільськогосподарські підприємства в рівні умови з різною забезпеченістю технікою та основними засобами з різним їх зносом [3]. Питанням формування амортизаційної політики щодо зміни методології обліку займався І. Крапля, який у ході дослідження питання застосування прискореної амортизації в країнах світу зазначає, що непряма амортизація – це «непряма пільга <...> що є методом непрямого державного стимулювання розширеного розвитку через створення умов для формування й накопичення на підприємствах фінансових джерел, що забезпечують їх інвестиційну діяльність» [4].

У ході дослідження досвіду інших країн визначено, що в останні роки набули поширення прискорені методи накопичення амортизаційних відрахувань. Напрямом прискореної амортизації пройшли такі відомі країни, як США і Німеччина. США були однією з перших індустріально розвинених країн, яка застосувала прискорену амортизацію ще в роки Другої світової війни. Політика прискореної амортизації отримала свій розвиток під час податкових реформ 80-х рр. і до сьогодні [5].

Ефективність будь-якого методу нарахування амортизації стрімко підвищується у разі застосування своєчасних та об'єктивних переоцінок необігових активів. Однак науковці вважають, що прискорена амортизація приведе до викривлення реального фінансового результату, а система переоцінки – до викривлення вартості чистих активів підприємства. Для усунення запропоновано скористатися досвідом Франції, «де передбачено створення резерву з прискореної амортизації. Передумовою й причиною створення у складі акціонерного капіталу резерву з прискореної амортизації є необхідність позбавлення впливу прискореної амортизації на величину чистих активів і залишкову вартість основних засобів акціонерного товариства» [5].

Питання амортизації досліджував О. Гудзь. Він зазначає, що власні джерела фінансових ресурсів, до яких входить і амортизація, повинні покривати лише їх мінімальну необхідність, при цьому науковець відносить амортизаційну політику до зовнішніх чинників формування фінансових ресурсів, оскільки підприємство може формувати такі ресурси лише за умови сприятливого зовнішнього середовища [6].

О. Правдюк зазначає, що амортизаційна політика є складовою частиною фінансової політики підприємства й держави і що наявна фінансова політика породжує «...низку суперечностей між:

- інтересами суб'єктів аграрної сфери і фіскальними інтересами держави;
- ціною грошей і рентабельністю виробництва;
- рентабельністю власного виробництва й рентабельністю фінансових ринків;
- інтересами виробництва і фінансової служби» [7].

При цьому доцільно екстраполювати таку тенденцію й на амортизаційну політику, тобто напрямом її розвитку треба вважати пошук оптимального співвідношення між фінансовим інтересом держави та суб'єктів господарювання.

Метою статті є вивчення закордонного досвіду формування амортизаційної політики підприємства в такому форматі, який би стимулював інноваційний розвиток підприємств України.

Виклад основного матеріалу дослідження. Розгляд питання нарахування амортизації і формування амортизаційного фонду починають в контексті наявних методів нарахування амортизації. Зважаючи на різноманітність використовуваних методів амортизації, їх необхідно класифікувати. Над цим питанням працювало багато вітчизняних і закордонних вчених. Розроблені ними класифікації мають багато спільних рис. Зокрема, методи амортизації поділяють на лінійні та перемінні.

Лінійна амортизація базується на регулярному та рівномірному списанні вартості необігових активів та використовується як основний метод нарахування амортизації в країнах Східної Європи. Це найбільш прості й поширені методи амортизації завдяки простому алгоритму нарахування амортизації. Однак основним недоліком таких методів є відсутність фактичного експлуатаційного навантаження на об'єкт нарахування амортизації.

У разі обрання методів лінійної амортизації підприємства Східної Європи віддають перевагу методу фіксованої подвійної амортизації, яка дає змогу отримати амортизаційні відрахування в період найбільшого навантаження на виробничі потужності та отримання максимальної економічної вигоди від їх експлуатації.

Метод складних відсотків, або метод ануїтету, припускає, що нарахована амортизація – це та сума, якої вистачає для компенсування здійсненого капіталовкладення, збільшена на встановлений відсоток. Підприємство визначає, що кошти, які були витрачені на придбання необоротного активу, могли бути інвестовані іншим шляхом та приносити прибуток як нараховані відсотки. Після чого і актив, і відсоток списуються рівними частинами протягом строку корисного використання. Використовується такий метод, як правило, для орендних операцій. Дуже багато спільних рис має метод зовнішніх капіталовкладень, з тією відмінністю, що кошти можуть бути інвестовані в цінні папери.

Нелінійні методи амортизації відрізняються варіабельністю амортизаційних відрахувань протягом строку корисного використання. Наприклад, виробничий метод нарахування амортизації встановлює тісний зв'язок між інтенсивністю використання необігового активу та сумами амортизаційних відрахувань.

У сучасних умовах господарювання надзвичайної важливості набуває своєчасне накопичення амортизаційних сум з урахуванням не лише матеріального, а й морального зносу необігових активів підприємства. Таким чином, прискорені нелінійні методи нарахування амортизації мають широке застосування в прогресивних країнах із розвинутою економікою.

Такі методи нарахування амортизації повністю відповідають класичному принципу бухгалтерського обліку, зокрема, відповідності доходів і витрат, оскільки саме в перші роки експлуатації необіговий актив інтенсивно експлуатується й приносить найбільший прибуток.

Прискорені нелінійні методи ґрунтуються на принципі регресії, а саме нараховують більші амортизаційні суми в перші роки експлуатації з поступовим зниженням сум в останні роки. На нашу думку, такі методи сприяють розвитку та науково-технічному прогресу підприємств. У разі їх використання необхідно в межах амортизаційної політики враховувати страте-

гію розвитку підприємства, наявність альтернативних джерел фінансування та вплив амортизаційних відрахувань на загальну суму собівартості продукції та її вплив на фінансовий результат підприємства.

Під час формування амортизаційної політики треба враховувати такі позитивні моменти впливу застосування прискорених нелінійних методів амортизації, як:

- прискорення процесу формування власних коштів на оновлення необігових активів;
- зниження податкового тягаря шляхом зменшення оподаткованого прибутку;
- прискорення інвестиційних процесів зумовлених наявністю перших двох факторів.

Застосування того чи іншого методу нарахування амортизації шляхом закріплення його в обліковій політиці підприємства залежить від багатьох факторів, таких як напрям та інтенсивність використання, вартість, що амортизується, та строк корисного використання.

Одним з успішних прикладів застосування прискорених методів амортизації є Сполучені Штати Америки. Розповсюджене застосування прискорених методів амортизації почалося в 1981 р., коли підприємствам було дозволено замортизовувати вартість необігових активів за п'ять років. Це привело до значного технічного переобладнання підприємств, однак прискорило темпи знецінення необігових активів. Тому в 1987 р. керівництво держави біло змушено почати нову амортизаційну політику, яка називалася «Модифікована система прискореної амортизації» (The Modified Accelerated Cost Recovery System – MACRS). Система сприяє поверненню коштів, які підприємець вклав у відновлення необігових активів шляхом податкового протекціонізму. Однак така схема працює лише в податковому обліку. У фінансовому обліку вона не використовується, оскільки строки отримання компенсації капіталовкладень не збігаються зі строками корисного використання необігових активів [8].

Відповідно до модифікованої системи прискореної амортизації всі необігові активи розділені на вісім груп, кожній з яких притаманні свої строки відшкодування капітальних витрат. Віднесення тих чи інших активів до будь-якої групи здійснюється залежно від попиту на продукцію цієї галузі. Таким чином, держава стимулює технічне переобладнання, в першу чергу, високотехнологічних галузей.

Найбільші строки відшкодування капітальних витрат встановлені для будівель та споруд, автомобілі включені в групу відшкодування терміном 5 років, спеціалізоване обладнання – в групу терміном відшкодування 3 роки.

Відповідно до обраної групи встановлюється метод нарахування амортизації. Так, для груп зі строком відшкодування до 5–10 років використовується метод подвійної амортизації. Для об'єктів зі строком відшкодування від 15 до 20 років – метод полуторної норми амортизації, а для інших об'єктів застосовується метод лінійного списання.

Таким чином, зміни в амортизаційній політиці США протягом 1981–1986 рр. привели до оновлення виробничого обладнання та зниження середнього навантаження на одиницю. У зв'язку із цим набув поширення регресивний метод нарахування амортизації, який передбачає прискорене списання первісної вартості необігових активів не внаслідок скорочення строку її використання, а внаслідок регресивного нарахування амортизації.

Практика застосування державної амортизаційної політики, яка сприяла технічному розвитку та

модернізації виробництва, є поширеним явищем у світовій економіці.

Досвід інших країн підтверджує ефективність накопичення амортизаційних відрахувань інтенсивними способами в перші 5 років експлуатації, тоді як їх надійне функціонування дає змогу скоротити витрати на ремонт та технічне обслуговування, тим самим вирівнює експлуатаційні витрати разом з амортизаційними відрахуваннями протягом всього періоду експлуатації.

Амортизаційна політика більшості країн має багато спільних рис, однак деталі її здійснення мають відмінності за складом об'єктів нарахування амортизації, нормами, які застосовуються, принципами групування необігових активів та методами нарахування амортизаційних сум.

Так, під час порівняння амортизаційної політики США, ЄС, Канади та Мексики відмінності виникли лише впереліку дозволених методів амортизації, можливості здійснення амортизаційних відрахувань у разі продовження строку корисного використання та податкових важелях регулювання розміру оподаткованого прибутку підприємств.

Крім того, в інших країнах досить часто використовуються елементи так званого податкового методу нарахування амортизації, практика застосування якого була в нашій країні ще кілька років тому, коли підприємство розраховувало одну суму амортизації для визначення оподаткованих сум, а іншу – для зображення у звіті про фінансові результати підприємства.

Висновки. Детальне вивчення та аналіз концепцій амортизаційної політики інших країн, безперечно, є необхідною умовою розробки ефективної та дієвої амортизаційної політики держави. Однак застосування закордонного досвіду не повинно бути сліпим копіюванням, амортизаційна політика держави повинна розроблятися з урахуванням економічного стану підприємств і пріоритетних напрямів розвитку галузей економіки.

Досвід країн Європи та Америки підтверджує ефективність двостороннього напрямку здійснення реформ щодо нарахування й використання амортизаційного фонду підприємства. Лише економічна самостійність суб'єктів господарювання у виборі внутрішньої амортизаційної політики разом зі стимулюванням до здійснення капітальних інвестицій може забезпечити ріст темпів технічного переобладнання підприємств. Оскільки практика контролю формування амортизаційного фонду, його поступове накопичення, а потім цільове використання не є такою успішною, як компенсація вже вкладених у переоснащення фондів коштів.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Жердев Є. Методичні засади формування амортизаційної політики підприємств / Є. Жердев // Облік і фінанси АПК: бухгалтерський портал. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://magazine.faaf.org.ua/metodichni-zasadi-formuvannya-amortizaciynoi-politiki-na-pidpriemstvah.html>.
2. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://magazine.faaf.org.ua/finansovo-kreditni-vazheli-efektivnogo-vidtvorennya-silskogospodarskogo-virobnictva.html>.
3. Кленін О. До питання впливу реформування державної амортизаційної політики в Україні на процес відтворення капіталу промислових підприємств / О. Кленін // Вісник економічної науки України. – 2006. – № 2. – С. 109–112.
4. Крапля І. Прискорена амортизація як елемент облікової політики акціонерного товариства АПК / І. Крапля // Облік і фінанси АПК: бухгалтерський портал. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://magazine.faaf.org.ua/priskorena-amortizaciya-yak-element-oblikovoi-politiki-akcionernogo-tovaristva-apk.html>.

5. Караваева Н. Налоговое стимулирование инвестиций: опыт США / Н. Караваева // *Налоги*. – 1995. – № 7. – С. 4–6.
6. Гудзь О. Джерела формування фінансових ресурсів сільськогосподарських підприємств / О. Гудзь // *Облік і фінанси АПК: бухгалтерський портал*. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://magazine.faaf.org.ua/dzherela-formuvannya-finansovih-resursiv-silskogospodarskih-pidприємств.html>.
7. Правдюк О. Сутність, завдання та контур фінансової політики в аграрній сфері економіки / О. Правдюк // *Облік і фінанси АПК: бухгалтерський портал*. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://magazine.faaf.org.ua/sutnist-zavdannya-ta-kontur-finansovoi-politiki-v-agrarniy-sferi-ekonomiki.html>.
8. IASB clarifies depreciation and amortisation [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://iasplus.com/en/news/2014/05/depreciation>.

УДК 657.1

Шерстюк О.Л.
*кандидат економічних наук, доцент,
докторант кафедри фінансового аудиту
Київського національного торговельно-економічного університету*

ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПЕВНЕНОСТІ КОРИСТУВАЧІВ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ ЗА РЕЗУЛЬТАТАМИ АУДИТУ

Стаття присвячена вирішенню проблем забезпечення упевненості користувачів фінансової інформації за результатами аудиту. Чинниками, які впливають на можливість забезпечення упевненості користувачів, є визнання професійної відповідальності аудитора, наявність та функціонування системи управління якістю його роботи, а також управління аудиторським ризиком. Вплив зазначених чинників пропонується визначати відносно елементів упевненості користувачів.

Ключові слова: упевненість користувачів, елементи упевненості користувачів, професійна відповідальність аудитора, система управління якістю, аудиторський ризик.

Шерстюк А.Л. ОБЕСПЕЧЕНИЕ УВЕРЕННОСТИ ПОЛЬЗОВАТЕЛЕЙ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ ПО РЕЗУЛЬТАТАМ АУДИТА

Статья посвящена решению проблем обеспечения уверенности пользователей финансовой информации по результатам аудита. Факторами, которые влияют на возможность обеспечения уверенности пользователей, являются признание профессиональной ответственности аудитора, наличие и функционирование системы контроля качества его работы, а также управление аудиторским риском. Влияние этих факторов предлагается определять относительно элементов уверенности пользователей.

Ключевые слова: уверенность пользователей, элементы уверенности пользователей, профессиональная ответственность аудитора, система управления качеством, аудиторский риск.

Sherstiuik O.L. THE ASSURANCE OF FINANCIAL INFORMATION USERS AS A RESULTS OF AUDIT

This article is devoted to solving problems of assurance of financial information users as the result of audit. Factors that affect the possibility of user's assurance, are the recognition of professional responsibility of the auditor, the availability and the quality management system, and the audit risk management. The proposition is to determine the impact of these factors to the elements of user's assurance.

Keywords: user's assurance, elements of user's assurance, professional responsibility of the auditor, quality management system, audit risk.

Постановка проблеми. Сучасний етап розвитку економічних процесів в Україні та світі пов'язаний зі стрімким зростанням обсягу інформації фінансового характеру, модифікацією її змісту, вдосконаленням засобів формування, накопичення, збереження, передачі та використання, переглядом її ролі в обґрунтуванні управлінських рішень. Усе більше уваги приділяється необхідності своєчасного та адекватного реагування на зміну інформаційних потреб суб'єктів економічних відносин, зокрема, у забезпеченні високого рівня довіри до одержаної ними інформації.

При цьому потребують більш детального дослідження проблеми, пов'язані з ідентифікацією та оцінюванням упевненості користувачів фінансової інформації як результату виконання завдань аудиту. Зокрема, існує необхідність вивчення та обґрунтування підходів до визначення основних характеристик упевненості користувачів, ідентифікація чинників, що на неї впливають, а також оцінювання характеру та величини такого впливу.

Урахування зазначених аспектів у практичній діяльності суб'єктів аудиту сприятиме досягненню максимального можливого рівня реалізації інформаційних потреб користувачів фінансової інформації,

що підвищить обґрунтованість їх рішень та ефективність функціонування окремих суб'єктів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вирішенню проблем організаційного та методичного забезпечення аудиту як форми контролю присвячені наукові дослідження, результати яких оприлюднені в публікаціях вітчизняних та закордонних дослідників та практиків. Зокрема, в публікаціях С. Бардаса [1], В. Бондаря [2], Ф. Бутинця [3], І. Дмитренко [4], А. Загороднього, Л. Пилипенка [5], Є. Мниха [6], К. Назарової [7], О. Петрик [8], О. Редька [9] Р. Адамса [10], Ф. Аренса [11], Ф. Дефліза, В. О'Рейлі, М. Хірша [12], Дж. Робертсона [13] приділяється увага ролі аудиту в управлінні діяльністю суб'єктів господарювання, вирішенню проблем його інформаційного забезпечення, аспектам виконання заходів аудиту тощо.

Здебільшого в публікаціях визнається, з посиланням на чинну редакцію стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання, впевненості та супутніх послуг [14], головною місією аудиту надання користувачам фінансової інформації упевненості за результатами аудиту. Зокрема, робиться акцент на ідентифікації професійної думки аудитора, що висловлюється в аудиторських звітах як