

собственности; учет государственной поддержки АПП; учетная политика предприятий АПП; налогообложения предприятий АПП.

CAPS (Certified accountant in public sector – Сертифицированный бухгалтер бюджетных учреждений) – программа предназначена для повышения квалификации бухгалтеров бюджетных учреждений, согласована с Министерством образования и науки Украины, представлена ЕРСБА [2]. Сертификация разработана Институтом учета и финансов НААН Украины.

Экзамен для сертификации составляется по следующим дисциплинам: правовое регулирование учета в бюджетных учреждениях; смета, учет доходов и расходов; составления периодической и годовой финансовой отчетности; использования государственного имущества; госзакупках.

За программой САРА или CAPS после окончания обучения и успешного прохождения тестирования в Универсальной экзаменационной сети слушателям выдается Сертификат САРА или CAPS (соответственно), действительность которого регулируется Положением о подготовке, сертификации и постоянного повышения квалификации членов Федерации, утвержденным VIII Съездом Федерации аудитором, бухгалтеров и финансистов АПК Украины (14.05.2010 г.).

Стоит отметить, что правовые принципы регулирования, организации, ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности в Украине определяет Закон Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине» [1]. При этом Законом не предусмотрено требование о наличии у бухгалтера сертификата (диплома), о которых говорилось выше. Однако, бухгалтерская профессия играет большую роль в обществе, ведь мир меняется в сторону глобализации экономических рынков, инвестиционные границы расширяются. Бухгалтер должен обладать широтой мышления, чтобы понимать основы современного бизнеса.

Проходить обучение, переподготовку, повышение квалификации и получить сертификат необходимо по собственному желанию, поскольку повышение бухгалтером собственной профессиональной квалификации и получение соответствующего сертификата не будут лишними. В данном случае необходимо помнить, что требование о наличии сертификата может быть предусмотрено в трудовом договоре заключаемым с предприятием.

Литература

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://zakon.rada.gov.ua>
2. Інститут обліку і фінансів НААН України [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.iaf.kiev.ua/education.html>
3. [Національна сертифікація бухгалтерів України](http://nsbu.uenet.biz/ua/certification) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://nsbu.uenet.biz/ua/certification>
4. СІР/СІРА в Україні [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://capcipa.ua/ua/certification>

ДЕФИНИЦИЯ «ЕДИНИЦА, ГЕНЕРИРУЮЩАЯ ДЕНЕЖНЫЕ СРЕДСТВА» - ПРОБЛЕМЫ ТЕРМИНОЛОГИИ

Постановка проблемы в общем виде. Процесс реформирования национальных систем бухгалтерского учета в соответствие с МСБУ и МСФО обусловил возникновение проблем в терминологической системе данной науки, а также практической деятельности субъектов хозяйствования. В частности, особо актуальными стали проблемы перевода иностранной нормативной и научной литературы, что проявляется в разной трактовке терминов, используемых в Национальных и Международных стандартах.

Анализ последних публикаций исследований и публикаций. Эта проблема также коснулась термина и определения такой дефиниции как «единица, генерирующая денежные средства». Относительно международной практики (МСБУ 36 «Уменьшение полезности активов» был утвержден в апреле 1998 года) [1], данная учетная категория на постсоветском пространстве является новой. Так, в украинском учете она используется на протяжении 10 лет (Положение (стандарт) бухгалтерского учета (далее П(с)БУ) 28 «Уменьшение полезности активов» был утвержден 21 декабря 2004 г.) [2]; в России порядок выявления и отражения обесценения активов в ПБУ не предусмотрен, однако в связи с принятием Приказа Минфина России от 25 ноября 2011 г. №160н «О внедрении и действии Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации» были введены в действие МСФО; в Белоруссии понятие обесценения основных средств введено Инструкцией по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденной постановлением Минфина РБ от 30.04.2012 № 26, однако исследуемый нами термин в ней не представлен.

В связи с относительной новизной данная дефиниция недостаточно исследована в научных кругах и находит опосредованное отражение в работах, таких ученых как, С.Ф. Голов, С. Зубилевич, С.Н., Поленовой, И.Ю. Баймуратова, М.А. Вахрушиной, Д.В. Тихомирова и Н.В. Малиновской.

Постановка задания. Целью исследования является анализ существующих подходов к определению дефиниции «единица, генерирующая денежные средства» и разработка предложений по приведению в соответствие национальной системы учета с международной практикой.

Основной материал исследования. В ходе глобализационных процессов мировой экономики использование Международных стандартов бухгалтерского учета и отчетности стало обязательным, либо возможным, для субъектов хозяйствования, что вызвало необходимость наличия официальных переводов данных стандартов и их размещения на официальных сайтах Министерств финансов. Также, с целью гармонизации национальных систем учета с международными нормами, были разработаны национальные аналоги международных стандартов с соответствующими новыми дефинициями, терминами и определениями.

Одной из таких дефиниций является «единица, генерирующая денежные средства», которая была введена в украинскую систему учета из МСБУ 36 «Уменьшение полезности активов» (*IAS 36 «Impairment of Assets*) и отражена в одноименном П(с)БУ 28 «Уменьшение полезности активов».

Однако, в ходе сравнительного анализа обозначенных стандартов в части исследуемой дефиниции были выявлены несоответствия ее дефиниендуме и дефиниенсу (табл.1). Первоначально обратимся к дефиниендуме. Национальный стандарт Украины оперирует термином «группа активов, которая генерирует денежные потоки», в отличии от МСБУ 36, который данный объект определяет, как «единицу, которая генерирует денежные средства» (*a cash-generating unit*). Как следствие, возникает несколько вопросов: что именно является объектом «группа активов» или же «единица», и что они генерируют «денежные потоки» или «денежные средства»? Таблица 1 Сравнительный анализ дефиниции «единица, генерирующая денежные средства», приведённого

в П(с)БУ и МСБУ/МСФО

(в английской, украинской и российской версиях перевода)

№	Дефиниция	П(С)БО (укр.)	МСБО та МСФЗ		
			Английская версия (eng.)	Украинская версия (укр.)	Российская версия (рус.)
1.	Единица, генерирующая денежные средства (<i>A cash-generating unit</i>) [1]	Группа активов, которая генерирует денежные потоки - мінімальна група активів, використання якої призводить до збільшення грошових коштів окремо від інших активів [2]	A cash-generating unit is the smallest identifiable group of assets that generates cash inflows that are largely independent of the cash inflows from other assets or groups of assets	Одиниця, яка генерує грошові кошти – найменша група активів, яку можна ідентифікувати і яка генерує надходження грошових коштів, що здебільшого не залежить від надходжень грошових коштів від інших активів або груп активів	Единица, генерирующая денежные средства - наименьшая идентифицируемая группа активов, генерирующая притоки денежных средств, которые в значительной степени независимы от притоков денежных средств от других активов или групп активов
5.	Компонент предприятия (<i>A component of an entity</i>) [3, 4]	Компонент підприємства-одиниця (група одиниць), що генерує грошові кошти та може бути відділена операційно і забезпечує діяльність з виробництва та/або продажу продукції (робіт, послуг)	Operations and cash flows that can be clearly distinguished, operationally and for financial reporting purposes, from the rest of the entity	Діяльність та грошові потоки, які можна легко розрізнити від решти діяльності та грошових потоків суб'єкта господарювання операційно і з метою складання фінансової звітності	Деятельность и потоки денежных средств, которые могут быть четко обособлены операционно и для целей финансовой отчетности от остальной части предприятия
2.	Денежные средства (<i>Cash</i>) [5, 6]	Готівка, кошти на рахунках у банках та депозити до запитання	Cash comprises cash on hand and demand deposits	Грошові кошти складаються з готівки і депозитів до запитання	Денежные средства включают денежные средства в кассе и депозиты до востребования
3.	Денежные потоки (<i>Cash flows</i>) [5, 6]	Рух грошових коштів – надходження та вибуття грошових коштів та їхніх еквівалентів	Cash flows are inflows and outflows of cash and cash equivalents	Грошові потоки – це надходження та вибуття грошових коштів та їх еквівалентів	Потоки денежных средств – поступления и выплаты денежных средств и эквивалентов денежных средств
4.	Будущая экономическая выгода (<i>Future Economic Benefit</i>) [7, 8]	Економічна вигода – потенційна можливість отримання підприємством грошових коштів від використання активів	The future economic benefit embodied in an asset is the potential to contribute, directly or indirectly, to the flow of cash and cash equivalents to the entity	Майбутня економічна , втілена в активі, є потенціалом, який може сприяти надходженню (прямо або не прямо) грошових коштів і їх еквівалентів до суб'єкта господарювання	Будущая экономическая выгода , заключенная в активе, представляет собой потенциал прямого или косвенного увеличения поступлений в организацию денежных средств и эквивалентов денежных средств
6.	Корпоративные активы (<i>A corporate assets</i>) [1]	Відсутнє	Corporate assets are assets other than goodwill that contribute to the future cash flows of both the cash-generating unit under review and other cash-generating units	Корпоративні активи – активи (за винятком гудвілу), які сприяють генеруванню майбутніх грошових потоків як від одиниці, яка генерує грошові кошти, що розглядається так і від інших одиниць, які генерують грошові кошти	Корпоративные активы – активы, помимо гудвилла, которые способствуют поступлению денежных средств в будущем как от рассматриваемой генерирующей единицы, так и от других генерирующих единиц

1. Использование в дефиниендуме словосочетания «группа активов», согласно П(с)БУ 28, приводит к нарушению нескольких требований построения термина, а именно:

- тавтологии – при последующем употреблении в дефиниенсе определения «минимальная группа активов»;

- однозначности, т.е. использования одного варианта термина в рамках одного терминологического поля – бухгалтерского учета. А именно, П(с)БУ 27 «Необоротные активы, содержащиеся для продажи, и прекращённая деятельность» в качестве компонента предприятия рассматривает «единицу (группа единиц), которая генерирует денежные средства» [3]. Таким образом, мы сталкиваемся с тем, что в разных стандартах используется различный термин, определяющий одну и ту же дефиницию; а также с трактовкой одной дефиниции через другую, которая не определена в украинских стандартах.

- интернациональности (совпадение содержания и формы терминов в нескольких национальных языках) в отношении исследуемого термина, но и, как видно из таблицы 1, термина «компонент предприятия» [3, 4].

2. Относительно словосочетания «денежные потоки» вместо «денежные средства», следует прежде всего отметить, что ни один Национальный стандарт Украины не трактует термин «денежные потоки». В свою очередь МСБУ 7 «Отчет о движении денежных средств» («*Statement of Cash flows*») (англ. *cash flows* – денежные потоки), рассматривает денежные потоки как «поступления и выплаты денежных средств и эквивалентов денежных средств», что соответствует дефиниенсу термина «движение денежных средств», приведённого в НП(с)БУ 1 «Общие требования к финансовой отчетности» [5, 6]. Т.е., возможно предположить, что если мы говорим про «увеличение денежных средств» (их поступление или притоки), а это является лишь частью «денежного потока», то более верным будет использование понятия «денежные средства».

Также не следует забывать и о сущности «единицы, генерирующей денежные средства». Прежде всего, это актив, а одним из основных критериев признания которых является получение будущих экономических выгод (англ. *Futur Economic Benefit*), т.е. «потенциал прямого или косвенного увеличения поступлений в организацию денежных средств и эквивалентов денежных средств» [7, 8].

Во-вторых, сравнивая дефиниенс исследуемого термина, следует обратить внимание на то, что П(с)БУ 28 обозначает, что увеличение денежных средств осуществляется «отдельно» (укр. «*окремо*») от других активов, в то время как МСБУ 36 акцентирует внимание на «значительной степени независимости» от притоков денежных средств от других активов.

Опять-таки, в качестве недостатка украинского Положения, хотелось бы отметить, что данная наименьшая группа активов не сможет «отдельно» генерировать приток денежных средств, кроме случаев, когда данной единицей признано целое предприятие, что связано с наличием таких активов, как корпоративные активы и гудвилл, которые также способствуют получению будущих экономических выгод, соответственно и денежных средств, однако не прямым путем.

Отмеченная несогласованность дефиниендума и дефиниенса исследуемой учетной категории на законодательном уровне привела к использованию различных терминов и в научной литературе: единица, генерирующая денежные средства [9, 10]; единица, генерирующая денежные потоки [11, 12]; либо вообще - генерирующая единица [13, 14, 15].

Выводы и перспективы последующих исследований. На основе проведенного анализа существующей терминологической системы бухгалтерского учета относительно дефиниции «единица, генерирующая денежные средства» можно сделать следующие выводы:

- внедрение новых учетных дефиниций является объективным и необходимым условием развития системы бухгалтерского учета, особенно в период внедрения МСФО; а

терминологическая система науки выступает в качестве «лакмусовой бумажки» на пути гармонизации национальных систем учета с международными;

- на современном этапе реформирования украинской системы учета прослеживается несовершенство дефиниций, которые закреплены на законодательном уровне, что, как следствие, находит отражение в дискуссиях научного сообщества;

- в качестве определения «единицы, генерирующей денежные средства», предлагается использовать дефиниенс, приведенный в МСБУ 36 «Уменьшение полезности активов», а именно: «наименьшая идентифицируемая группа активов, генерирующая притоки денежных средств, которые в значительной степени независимы от притоков денежных средств от других активов или групп активов», что позволит устранить разную трактовку исследуемой дефиниции в П(с)БУ и согласовать их с МСБУ, а также раскрыть основу разграничения активов по их способности генерировать денежные средства.

Список использованных источников

1. International Accounting Standard 36 «Impairment of Assets» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2014/ias36.pdf>.

2. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 28 «Уменьшение полезности активов», утвержденное приказом Министерства финансов Украины №817 от 24.12.2004 г.: [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://minfin.gov.ua>.

3. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 27 «Необоротные активы, содержащиеся для продажи, и прекращенная деятельность», утвержденное приказом Министерства финансов Украины №617 от 07.11.2003 г.: [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://minfin.gov.ua>.

4. International Financial Reporting Standard 5 «Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations»: [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2014/ifrs5.pdf>.

5. International Accounting Standard 7 «Statement of Cash Flows»: [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2014/ias7.pdf>.

6. Национальное положение (стандарт) бухгалтерского учета 1 «Общие требования к финансовой отчетности» от 07.02.2013 р. №73: [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://minfin.gov.ua>

7. Закон Украины «Про бухгалтерский учет и финансовую отчетность в Украине» от: [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://minfin.gov.ua>

8. The Conceptual Framework for Financial Reporting: [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2014/conceptual_framework_unaccompanied.pdf

9. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами. – Х.: Фактор, 2007. – 976 с.

10. Вахрушина М.А. Тестирование активов на обесценение при составлении финансовой отчетности: практические аспекты [Электронный ресурс] / М.А. Вахрушина// Консолидированная финансовая отчетность. – 2011. - №1. - Режим доступа к журн.: <http://www.finotchet.ru/article.html?id=76>.

11. Зубилевич С. Уменьшение полезности активов. /С. Зубилевич// Бухгалтерский учет и аудит. – 2005. - №2. – С. 9-13.

12. Баймуратов И.Ю. Практические аспекты анализа нефинансовых активов на предмет обесценения в условиях кризиса [Электронный ресурс] /И.Ю. Баймуратов// Международный бухгалтерский учет. – 2010. - №1 (133). – С. 17-21. – Режим доступа к журн.: <http://www.fin-izdat.ru/journal/interbuh/detail.php?ID=22892>

13. Поленова С.Н. Обесценение активов в отчетности по МСФО [Электронный ресурс] /С.Н. Поленова// Международный бухгалтерский учет. – 2005. - №4 (76). – С. 9-12. – Режим доступа к журн.: http://www.fin-izdat.ru/journal/interbuh/oldlist.php?SECTION_ID=981

14. Малиновская Н.В. Применение международной практики при проверке активов на обесценение [Электронный ресурс] /Н.В. Малиновская// Международный бухгалтерский учет. – 2012. - №13 (211). – С. 46-49. – Режим доступа к журналу: [ww.fin-izdat.ru/journal/interbuh/detail.php?ID=49913](http://www.fin-izdat.ru/journal/interbuh/detail.php?ID=49913)

15. Тихомиров Д.В. Отражение обесценения активов в финансовой отчетности компаний: вопросы методологии и тенденции 2008-2010 гг. [Электронный ресурс] /Д.В. Тихомиров// Известия Санкт-Петербургского ун-та Экономики и Финансов. – 2012. - №4. – Режим доступа: <http://elibrary.ru/item.asp?id=17853624>.

ПЕРСПЕКТИВЫ УСОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ СИСТЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ДЛЯ УДОВЛЕТВОРЕНИЯ ПОТРЕБНОСТЕЙ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ БЕЗОПАСНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ

Гнилицкая Л. В. - ГВУЗ «Киевский национальный экономический университет им. В.Гетьмана», Украина

В современных экономических условиях противодействовать угрозам безопасного функционирования субъектов хозяйствования, во многом возможно, обладая достоверной и точной информацией, опираясь на которую они выбирают партнеров, устанавливают характер взаимоотношений с клиентами и поставщиками, решают вопросы об инвестировании своих средств. Именно такую информацию должна генерировать система бухгалтерского учета.

Однако, для использования учетной информации в системе экономической безопасности и удовлетворения потребностей как внутренних, так и внешних пользователей необходима такая информационная система, которая отвечала бы стратегии развития предприятия, а не отдельные инструменты, которые до сих пор использовались преимущественно для описания прошлых событий. Поэтому современная учетная система требует нового сущностного наполнения как комплекса взаимодействующих и взаимосвязанных методов, методик и процедур, предназначенных для обоснования управленческих решений в сфере обеспечения экономической безопасности предприятия. Она должна включать все без исключения инструменты учетного обеспечения с целью получения синергетического эффекта от их системного применения при поддержании устойчивого функционирования предприятия и нейтрализации влияния угроз внутренней и внешней среды.

Несмотря на существование фундаментальных исследований в области усовершенствования традиционной системы бухгалтерского учета субъектов хозяйствования, осуществленных такими учеными как С. Голов, В. Палий, М. Пушкарь, Я. Соколов, С. Хмелев, П. Друкер, С. Рид [1; 2; 3; 4; 5; 6; 7], существенных разработок относительно учетного обеспечения безопасного функционирования предприятий не проводилось.

Такое положение вещей обуславливает необходимость поиска путей усовершенствования системы бухгалтерского учета, позволяющих снизить информационную асимметрию у пользователей отчетности в достижении целей экономической безопасности, что собственно и является целью написания данной статьи.

Считаем, что модернизацию учетной системы следует осуществлять в следующих направлениях: