

На правах рукописи

ЧЕРТКОВА АНАСТАСИЯ ВИКТОРОВНА

**ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА ПРИМЕНЕНИЯ УЧРЕЖДЕНИЯМИ ВЫСШЕГО
ОБРАЗОВАНИЯ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ
ОТЧЕТНОСТИ ОБЩЕСТВЕННОГО СЕКТОРА**

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Санкт–Петербург, 2022

Работа выполнена в Федеральном государственном автономном образовательном учреждении высшего образования «Пермский государственный национальный исследовательский университет»

Научный руководитель: доктор экономических наук, доцент
Городилов Михаил Анатольевич

Официальные оппоненты: **Куликова Лидия Ивановна,**
доктор экономических наук, профессор,
профессор кафедры учета, анализа и аудита
ФГАОУ ВО «Казанский (Приволжский)
федеральный университет»

Дружиловская Эмилия Сергеевна,
кандидат экономических наук, доцент,
доцент кафедры бухгалтерского учета
Института экономики и
предпринимательства ФГАОУ ВО
«Национальный исследовательский
Нижегородский государственный
университет им. Н.И. Лобачевского»

Ведущая организация: Федеральное государственное бюджетное
образовательное учреждение высшего
образования «Уральский государственный
экономический университет»

Защита диссертации состоится «05» сентября 2022 года в 15:00 часов на заседании диссертационного совета Д 212.354.21 при Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Санкт-Петербургский государственный экономический университет» по адресу: 191023, г. Санкт-Петербург, наб. Канала Грибоедова, 30-32 / лит А, ауд. 3033.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке и на сайте <http://www.unecon.ru/dis-sovety> Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Санкт-Петербургский государственный экономический университет».

Автореферат разослан «__» _____ 20__ г.

Ученый секретарь
диссертационного совета

Н.В. Бурова

I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Общемировая тенденция, направленная на оптимизацию процессов и процедур финансово-хозяйственной деятельности организаций и учреждений, усилившаяся в условиях цифровизации, обуславливает необходимость стандартизации, в том числе процесса по внедрению Международных стандартов финансовой отчетности общественного сектора (далее – МСФО ОС), путем разработки и утверждения федеральных стандартов бухгалтерского учета государственных финансов (далее – ФСБУГФ), часть из которых применяется с 1 января 2018 г. В отличие от России, в ряде зарубежных стран практика применения МСФО ОС уже сложилась, при этом дана оценка их влияния на показатели финансовой отчетности. Полноценное применение МСФО ОС учреждениями высшего образования РФ пока весьма незначительно. Преимущественно международные стандарты без существенных изъятий используются российскими вузами, являющимися участниками реализации «Проекта 5-100». В иных случаях вузы чаще руководствуются ФСБУГФ, которые хотя и разрабатываются на основе МСФО ОС, но в полной мере им не соответствуют. При этом существуют объективные причины для прямого применения МСФО ОС, которое детерминировано тенденцией к коммерциализации государственного сектора и росту доли внебюджетных источников финансового обеспечения; необходимостью сравнительного анализа показателей финансово-хозяйственной деятельности организаций бюджетной сферы в России и за рубежом, на основе которого – разработки мероприятий по повышению их конкурентоспособности, а также реализации крупных социальных проектов в рамках государственно-частного партнерства, в том числе с международным участием. Все эти причины определяют необходимость использования МСФО ОС и (или) разработки ФСБУГФ с максимальной степенью приближенности к первым. При этом изучение теоретических аспектов применения МСФО ОС, соответствия ФСБУГФ МСФО ОС, а также практика их применения не находят достаточного отражения в работах ученых, что свидетельствует об актуальности проводимого исследования.

Степень разработанности научной проблемы.

Теоретические аспекты стандартизации в той или иной степени рассмотрены в работах С.А. Рогова, И.Аронова, В.Версана, И.Чайки, Е.А. Васильковой, М.А. Николаевой, Т.П. Лебедевой.

Проблема необходимости стандартизации финансового учета бюджетной сферы обозначена в трудах С.В. Кудряшова, Е.А. Баевой, Л.Г. Абдукаримовой, Т.Н. Черемисиной. Историей развития бухгалтерского учета и отчетности, историческими предпосылками использования Международных стандартов финансовой отчетности, а также практикой их применения занимались такие ученые, как Д. Осборн, Т. Гиблер, Т.И. Буянова, И.Е. Власова, Н. В. Генералова, М.А. Городилов, Д.А. Львова, И.А. Пинясова, В.Я. Соколов, Я.В. Соколов, Л.А. Чайковская, Л.И. Шишкова.

На вопросах нормативного регулирования бухгалтерского учета акцентировали внимание в своих работах С.М. Бычкова, Д.Г. Бадмаева, Т.Ю. Дружиловская, Э.С. Дружиловская, Т.С. Маслова.

Практика применения МСФО ОС за рубежом отражена в исследованиях Алега А. Уайтфилда, Панайотиса Савваса, Н.А. Продановой, Е.И. Зацариной, Ш.Х. Нибиева, А.К. Ширипова, Д.Р. Сисембаевой, Т. Ндалу, Джона Чарли Игве, Л. К. Мика.

Перспективам применения МСФО ОС в России посвящены труды Е.Н. Домбровской, Т.Ю. Дружиловской, Э.С. Дружиловской, С.А. Квасова, Е.О. Комаровой, Т.С. Масловой, С.А. Табалиной, Л.И. Ткаченко, в которых содержится анализ возможности применения МСФО ОС и проблем при их использовании.

Отдельные аспекты практики применения МСФО ОС вузами в РФ рассматривались Л.И. Куликовой, И.И. Яхиным, причем их работы касались преимущественно вопросов непосредственного применением МСФО ОС учреждениями высшего образования, входящими в «Проект 5–100».

При этом практика применения ФСБУГФ, разработанных на основе МСФО ОС, а также определение дальнейшего направления совершенствования финансовой отчетности организаций бюджетной сферы в целях формирования прозрачной, доступной широкому кругу лиц финансовой информации остается непроработанной. Отсутствием исследований в данной области и практической значимостью этого вопроса обуславливаются цели и задачи данной работы.

Цели и задачи исследования. Целью исследования является разработка методической основы применения МСФО ОС организациями высшего образования РФ в условиях тенденции к их коммерциализации и применению лучших практик финансово-хозяйственной деятельности.

Для достижения указанной цели необходимо решить следующие задачи:

- изучить теоретические аспекты стандартизации, а также обосновать необходимость ее развития в социально-экономической сфере;
- проследить этапы стандартизации в бухгалтерском учете бюджетной сферы и выявить их особенности на каждом из них;
- рассмотреть понятие и основное содержание МСФО ОС, а также выявить необходимость их использования в бюджетной сфере России;
- исследовать опыт применения МСФО ОС в России и за рубежом;
- определить особенности составления финансовой отчетности учреждениями высшего образования в России с учетом положений ФСБУГФ, разработанных на основе МСФО ОС;
- оценить степень влияния внедренных ФСБУГФ на показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности вузов в динамике;
- представить рекомендации по дальнейшему реформированию бухгалтерского учета и отчетности бюджетной сферы на основе МСФО ОС.

Объектом исследования являются учреждения высшего образования РФ, предоставляющие бухгалтерскую (финансовую) отчетность по ФСБУГФ, разработанным на базе МСФО ОС.

Предметом исследования является совокупность теоретических и методологических аспектов формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности учреждениями высшего образования России на основе ФСБУГФ, разработанных на базе МСФО ОС.

Теоретическая и методологической основой исследования послужили труды известных зарубежных и отечественных ученых – экономистов в сфере стандартизации, бухгалтерского учета, формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности, в том числе в государственном секторе, МСФО, применимые в негосударственном секторе, МСФО ОС, ФСБУГФ, иные нормативные акты Российской Федерации, разъяснения Министерства финансов РФ и методические рекомендации.

Методическая основа исследовательской работы представлена совокупностью общенаучных методов познания, таких как анализ, синтез, моделирование, классификация, группировка, сравнение, анкетирование, расчет абсолютных, относительных, средних величин, горизонтальный и вертикальный анализ показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Информационную базу исследования составили нормативные правовые акты, регламентирующие ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, документы Совета по международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора, монографии, иные научные труды, бухгалтерская (финансовая) отчетность учреждений высшего образования РФ, размещенная на официальном сайте государственных и муниципальных учреждений (bus.gov.ru), данные, размещенные в сети Интернет на официальных сайтах, а также прочая информация, содержащаяся в статьях периодических изданий.

Обоснованность и достоверность результатов исследования.

Обоснованность результатов исследования определяется использованием общенаучных принципов и методов исследования, методологической проработанностью темы, комплексным подходом к решению рассматриваемых проблем международной стандартизации.

Достоверность результатов исследования подтверждается апробацией полученных результатов на научных и научно-практических конференциях и опубликованием основных результатов исследования.

Соответствие диссертации Паспорту научной специальности.

Выполненное исследование соответствует паспорту специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика. Исследование проведено в рамках п.1.5 «Регулирование и стандартизация правил ведения бухгалтерского учета при формировании отчетных данных», п. 1.6 «Адаптация различных систем бухгалтерского учета, их соответствие международным стандартам», п. 1.8 «Особенности формирования бухгалтерской (финансовой, управленческой, налоговой и др.) отчетности по отраслям, территориям и другим сегментам хозяйственной деятельности», п. 2.15 «Анализ и прогнозирование финансового состояния организации».

Научная новизна диссертационного исследования заключается в разработке методической основы применения МСФО ОС, обусловленной тенденцией к коммерциализации организаций бюджетной сферы, необходимостью повышения их конкурентоспособности на основе использования бенчмаркинга, а также реализацией крупных социально значимых проектов в рамках взаимодействия государственного и частного секторов, а также выработке рекомендаций по дальнейшему реформированию бухгалтерского учета и отчетности бюджетной сферы, направленных на получение пользователями достоверной, доступной аналитической информации.

Наиболее существенные результаты исследования, обладающие научной новизной и полученные лично соискателем, состоят в следующем:

1. Обоснована необходимость применения МСФО ОС в России в связи с подтвержденной тенденцией к коммерциализации государственного сектора и роста доли внебюджетных источников финансового обеспечения; потребностью сравнительного анализа показателей финансово-хозяйственной деятельности организаций бюджетной сферы в России и за рубежом в целях разработки мероприятий по повышению их конкурентоспособности, а также практикой реализации крупных социальных проектов в рамках государственно-частного партнерства, в том числе с международным участием;

2. Разработана система регулирования бухгалтерского учета и отчетности в государственном секторе РФ, отличающаяся многоуровневым иерархическим строением, включающая элементы государственного, ведомственного и внутриорганизационного регулирования, а также учитывающая необходимость сближения национальных положений по бухгалтерскому учету и отчетности с международными нормами;

3. Предложены рекомендации по дополнению ФСБУГФ («Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности»), «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора») теоретическими положениями, обеспечивающими удовлетворение запросов пользователей в получении ими достоверной, доступной аналитической информации на основе уточненных форм бухгалтерской (финансовой) отчетности;

4. Исходя из горизонтального и вертикального анализа отчетности вузов, входящих в рейтинг, а также проведенного анкетирования специалистов бухгалтерский служб выявлена степень изменения показателей в период перехода к практике применения федеральных стандартов, разработанных на основе МСФО ОС, включая появление качественно новых показателей, а также обнаружены количественные изменения самих показателей и сделан вывод о существенности данных изменений;

5. На основе проведенного анализа отчетных форм учреждений высшего образования определены проблемы при применении ФСБУГФ «Основные средства» и «Аренда», что позволило разработать предложения по внесению в них изменений и дополнений в целях повышения аналитичности представляемой в отчетных формах информации и максимального сближения с МСФО ОС.

Теоретическая значимость работы заключается в уточнении положений формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности общего назначения в соответствии с ФСБУГФ, разработанными на основе МСФО ОС.

Практическое значение диссертационного исследования заключается в применении государственными (муниципальными) учреждениями различных сфер деятельности представленных рекомендаций по внесению изменений в действующие ФСБУГФ, разработанные на основе МСФО ОС.

Апробация и внедрение результатов исследования. Основные положения исследования нашли отражение в докладах на международных конференциях «Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки» (г. Луцк, 2017), «Аудиторская деятельность в условиях трансформации социально-экономических процессов: проблемы, тенденции и перспективы развития» (г. Москва, 2021), а также всероссийских конференциях, а именно: «Развитие учетно-аналитической и контрольной системы в условиях глобализации экономических процессов» (г. Пермь, 2018, 2021), «Экономика и управление: актуальные проблемы и поиск путей решения», секция «Учетно-контрольные и аналитические инструменты инновационной экономики» (г. Пермь, 2020), «Актуальные аспекты фундаментальных и прикладных исследований» (г. Орел, 2021).

Результаты исследования используются в учебном процессе при преподавании профильных дисциплин для студентов бакалавриата и магистратуры по курсам «Международные стандарты финансовой отчетности», «Бухгалтерский финансовый учет», «Бухгалтерская финансовая отчетность» в ФГАОУ ВО «ПГНИУ», а также Министерством финансов Пермского края, ООО «Эксперт-аудит» и ООО «Аспект-аудит» при разработке локальных актов, материалов по методологии бюджетного учета и отчетности, что подтверждается актами о внедрении.

Публикации результатов исследования. Наиболее существенные положения и результаты исследования отражены в 11 научных работах, из них 6 статей, опубликованных в ведущих рецензируемых научных журналах и изданиях, рекомендованных ВАК Министерства науки и высшего образования Российской Федерации. Общий объем публикаций – 6,18 печ.л., в том числе личный вклад автора – 5,72 печ.л.

Объем и структура работы. Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы, включающего 142 источника. Работа изложена на 244 страницах машинописного текста (в том числе без учета приложений – 181 страница), включает 13 таблиц, 19 рисунков и 20 приложений.

Во введении обоснована актуальность темы исследования, степень ее изученности, изложены цели и задачи, определены объект и предмет исследования, а также его методологические основы, обозначены элементы научной новизны, теоретическая и практическая значимость, представлены сведения об апробации результатов исследования.

В первой главе – «Теоретические основы стандартизации учета и отчетности в государственном секторе» – рассмотрены основные характеристики

стандартизации, исторические аспекты развития стандартизации, понятие и основное содержание МСФО ОС, этапизация развития и внедрения международных норм в России и за рубежом, разработана система нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности в государственном секторе России, обоснована необходимость применения МСФО ОС организациями бюджетной сферы.

Во второй главе – «Применение положений МСФО ОС учреждениями высшего образования в условиях внедрения федеральных стандартов бухгалтерского учета государственных финансов» – проведен анализ практики применения учреждениями высшего образования ФСБУГФ, разработанных на основе МСФО ОС; определены проблемы, касающиеся совершенствования методологических положений учета и отчетности в соответствии со стандартами.

В третьей главе – «Реформирование федеральных стандартов в соответствии с МСФО ОС» – предложены рекомендации по дальнейшему реформированию бухгалтерского учета и отчетности в бюджетной сфере, в русле тенденции максимального сближения национальных положений с международными нормами.

В заключении диссертации сформулированы основные выводы по результатам проведенного исследования и предложения по дальнейшему развитию реформирования бухгалтерского учета и отчетности на основе МСФО ОС.

В приложениях содержатся аналитические и методические материалы, подтверждающие результаты проведенного исследования.

II. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. Обоснована необходимость применения МСФО ОС в России в связи с подтвержденной тенденцией к коммерциализации государственного сектора и роста доли внебюджетных источников финансового обеспечения; потребностью сравнительного анализа показателей финансово-хозяйственной деятельности организаций бюджетной сферы в России и за рубежом в целях разработки мероприятий по повышению их конкурентоспособности, а также практикой реализации крупных социальных проектов в рамках государственно-частного партнерства, в том числе с международным участием.

Государственному сектору России свойственно постоянное и планомерное развитие, которое сопряжено с совершенствованием системы государственного управления, в том числе в области общественных финансов. Поэтапное реформирование бюджетной сферы привело к следующим результатам: внедрение инструментов бюджетирования, ориентированного на результат, переход к среднесрочному планированию, регламентация закупочных процедур, создание системы мониторинга качества финансового менеджмента, формирование бюджетов в соответствии с государственными программами, регулирование вопросов государственного (муниципального) контроля.

Управление общественными финансами неразрывно связано с бухгалтерским учетом. Без качественного ведения последнего невозможно оценить имеющиеся активы и возникшие обязательства государственного сектора.

Реформирование в этой сфере сопровождается утверждением документов, регламентирующих ведение учета и формирование бухгалтерской (финансовой) отчетности. Реализация Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу, а также программные документы, связанные с управлением государственными финансами, направлены на повышение качества информации, ее доступности пользователям, обеспечение прозрачности бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также совершенствование ее формирования, ориентированное на сближение с МСФО ОС. В 2012 г. Министерство финансов РФ совместно с Международным банком реконструкции и развития завершают работу по официальному переводу 31 стандарта МСФО ОС на русский язык. Следует подчеркнуть, что международные стандарты не введены на территории России, а приняты в качестве ориентира для разработки федеральных стандартов. Непосредственное применение международных норм относится преимущественно к деятельности российских университетов – участников «Проекта 5–100», направленной на повышение престижности высшего образования в стране. При этом, по мнению диссертанта, существуют объективные причины непосредственного применения МСФО ОС государственными (муниципальными) учреждениями или максимального сближения ФСБУГФ с международными нормами.

Во-первых, это коррелирует с тенденцией к *коммерциализации учреждений* высшего образования, поэтапным переходом на самостоятельность и автономность в финансовом обеспечении. В связи с этим возникает потребность в привлечении дополнительных источников финансирования, а, следовательно, в поиске новых деловых партнеров как внутри государства, так и за его пределами. С целью подтверждения этого положения проведен сравнительный анализ показателей отчетности учреждений высшего образования, входящих в рейтинг, подготовленный Российской академией народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ. Для исследования отобрано 100 высших учебных заведений, входящих в указанный рейтинг (см. в прил. 1 к диссертации). Источником необходимых для анализа данных стала форма Отчета об исполнении учреждением плана финансово-хозяйственной деятельности (ОКУД 0503737) по видам финансового обеспечения: собственные доходы учреждения (код вида – 2), субсидия на выполнение государственного (муниципального) задания (код вида – 4). Отчетный период – с 2015 по 2019 г. Результаты проведенного исследования отражены на рис. 1. Представленные результаты свидетельствуют о снижении финансового обеспечения со стороны государственного сектора и увеличении доли собственных доходов, что обусловлено возрастающим стремлением со стороны вузов к самостоятельности, автономности и расширению границ поиска деловых партнеров в целях привлечения дополнительных источников финансирования.

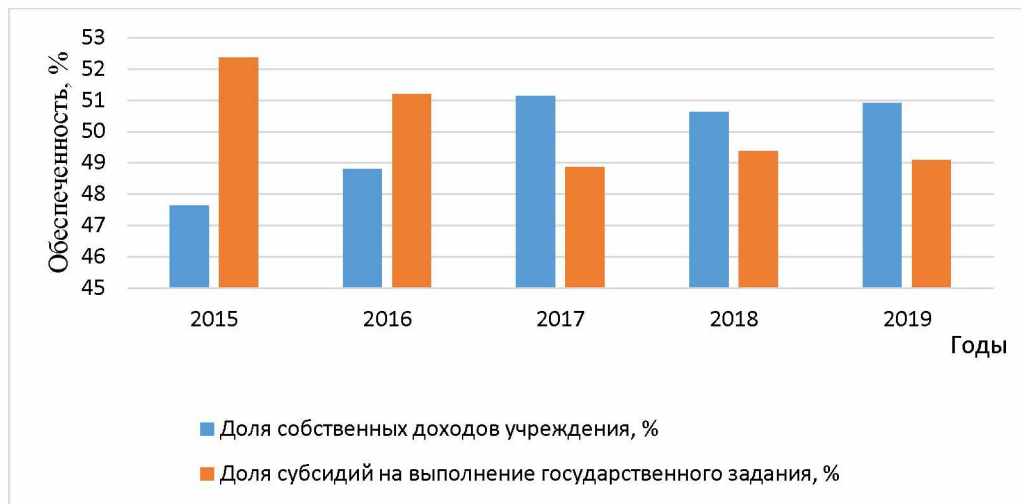


Рис. 1. Структура источников финансового обеспечения учреждений высшего образования в период с 2015 по 2019 г.

Во-вторых, необходимость применения международных норм связана с реализацией проектов в рамках *государственно-частного партнерства (муниципально-частного партнерства)* (далее – ГЧП, МЧП). ГЧП – это соглашение между публичной и частной сторонами о предоставлении инфраструктурных услуг населению или оказании помощи государству и муниципалитетам в предоставлении этих услуг. Анализ источников подтверждает эффективность востребования данного инструмента, сопряженного с увеличением объема инвестиций. По данным Центра развития ГЧП, количество реализуемых проектов с применением данного инструмента взаимодействия неукоснительно растет. В 2013 г. количество реализуемых проектов ГЧП составляло 86, в 2014 – 131, в 2015 – 873, в 2016 – 2 183, в 2017 – 2 446, в 2018 – 2 980, в 2019 – 3 601. При этом, по данным Минэкономразвития России, в 2020 г. соглашения о ГЧП, МЧП заключаются преимущественно в сфере образования, что обуславливает особую актуальность выбранной темы исследования (см. рис. 2). Так, несмотря на положительную динамику и расширяющийся опыт применения ГЧП, одной из ключевых проблем является низкий уровень доверия между инвесторами и государством. В первую очередь это объясняется необеспечением на должном уровне информационного обмена между субъектами взаимоотношений. Принципиально важным условием реализации механизма ГЧП и МЧП является проверка и сопоставимость финансовых показателей частного партнера. Анализируя финансовую отчетность, составленную на основе международных норм, заинтересованные лица при принятии решения об участии в проектах ГЧП и МЧП должны получать релевантную информацию о финансовом состоянии сторон соглашения.



Рис.2. Распределение количества соглашений ГЧП, МЧП по отраслям реализации [составлено автором по данным Минэкономразвития России]

В-третьих, *бенчмаркинг* на основе сравнительного анализа показателей публичной финансовой отчетности, составленной в соответствии с МСФО ОС, предоставляет возможность учреждениям высшего образования России принимать лучшие практики мировых вузов для повышения конкурентоспособности. По результатам проведенного исследования финансовых показателей публичной отчетности отдельных государственных высших учебных заведений России и Японии можно прийти к заключению о том, что при использовании МСФО ОС учреждения образования России имеют возможность применить бенчмаркинг в целях повышения конкурентоспособности на рынке образовательных услуг. Эта возможность появляется у них в результате того, что показатели финансовой отчетности, составленной на основе МСФО ОС, поддаются сопоставлению с идентичными показателями зарубежных вузов.

2. Разработана система регулирования бухгалтерского учета и отчетности в государственном секторе РФ, отличающаяся многоуровневым иерархическим строением, включающая элементы государственного, ведомственного и внутриорганизационного регулирования, а также учитывающая необходимость сближения национальных положений по бухгалтерскому учету и отчетности с международными нормами.

С учетом действующей нормативной базы и иных документов, оказывающих непосредственное влияние на регламентацию учета и формирование отчетности, разработана актуальная система нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности в государственном секторе России (см. рис. 3).

Данную систему отличает многоуровневое строение. С точки зрения диссертанта, документы, принимаемые Международной федерацией бухгалтеров, должны отражаться обособленно. Эти документы не имеют юридической силы на территории России, но оказывают непосредственное влияние на процесс реформирования бухгалтерского учета и отчетности в государственном секторе и имеют важное и концептуальное значение.

Отдельный блок документов объединяет национальные законодательные и иные акты, которые, в свою очередь, разделены на уровни по признаку субъекта регулирования. Первый уровень – уровень государственного регулирования,

который включает законы, действующие на территории РФ. Как отмечалось многими учеными, Конституция России занимает главенствующую позицию среди иных нормативных актов. Это база для действующего законодательства. Следующую позицию занимает Бюджетный Кодекс РФ, который является одним из основных документов в государственном секторе. Данный документ устанавливает общие принципы бюджетного законодательства России и имеет значение при представлении бюджетной отчетности субъектами бюджетных правоотношений.

Следующий уровень нормативного регулирования охватывает федеральные законы, среди которых первостепенное значение придается Федеральному закону «О бухгалтерском учете». Это важнейший документ, устанавливающий единые требования к бухгалтерскому учету, формированию бухгалтерской (финансовой) отчетности как в коммерческом секторе, так и в бюджетной сфере, ввиду этого заслуживает особого положения в разработанной системе.

Дальнейшее регулирование осуществляется на основе иных федеральных законов, которые также связаны с государственным сектором. Примерами таких документов являются федеральные законы «О некоммерческих организациях», «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений» и др. Данные регулирующие акты определяют статус учреждений, которые, в свою очередь, являются субъектами учета и отчетности.

На уровне государственного регулирования важные позиции отводятся и иным нормативным правовым актам, действующим на территории России, в перечень которых входят указы Президента, постановления Правительства РФ, нормативные акты Минфина России, а также иных федеральных исполнительных органов власти. Особое место в этом перечне занимают акты Минфина РФ. Являясь уполномоченным органом, оно разрабатывает и внедряет федеральные стандарты, которые на сегодняшний момент – основной регулятив бухгалтерского учета и отчетности в бюджетной сфере.

В соответствии со ст. 21 Федерального закона № 402-ФЗ подлежат обособленному отражению нормативные акты Центрального банка Российской Федерации.

Значимую позицию занимают и регулирующие акты, издаваемые на уровне субъектов: законы субъектов РФ, а также акты, исходящие из финансовых органов субъектов страны. Среди первых можно назвать Закон о бюджете, который утверждается каждым субъектом РФ и содержит основные характеристики его бюджета на текущий и плановый период. С учетом полномочий финансовых органов субъектов утверждается Порядок составления, представления и принятия бюджетной отчетности и сводной бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений. В целом уровень государственного регулирования является в достаточной степени проработанным с точки зрения разработки и утверждения нормативных актов, регламентирующих

учет и отчетность в бюджетной сфере, поэтому в графическом изображении системы нормативного регулирования он обозначен зеленым цветом.

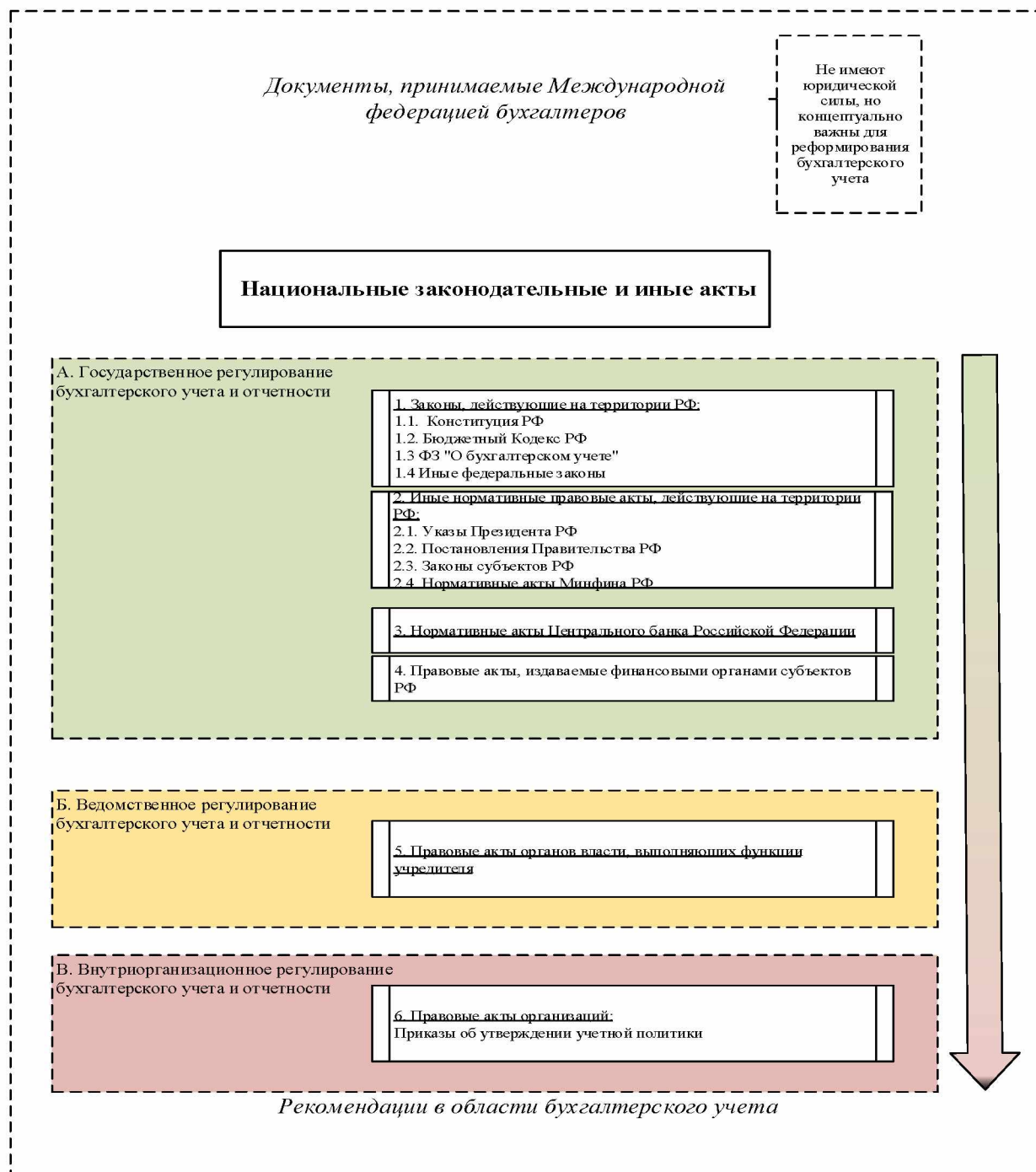


Рис.3. Система нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности в государственном секторе в Российской Федерации

Актуальным вопросом на текущий момент является разработка отраслевых стандартов, учитывающих специфику конкретной области регулирования в бюджетной сфере. В соответствии с приказом Минфина России от 15 июня 2020 г. № 104н «Об утверждении Требований к оформлению проектов федеральных и отраслевых стандартов бухгалтерского учета государственных финансов» отраслевой стандарт бюджетной сферы содержит особенности применения ФСБУГФ. Отрасль высшего образования, как и многие другие отрасли, нуждается

в разработке отраслевых стандартов, как базирующихся на основных положениях ФСБУГФ, так и учитывающих особенности деятельности вузов. С этой точки зрения, к примеру, вызывает интерес учет арендных операций образовательных учреждений с организациями бюджетной сферы и коммерческими организациями (СГС «Аренда»), а также бюджетный учет научно-исследовательских работ, платных образовательных услуг (СГС «Доходы»), что наиболее актуально в условиях применения Федерального закона от 13 июля 2020 г. № 189-ФЗ «О государственном (муниципальном) заказе на оказание государственных (муниципальных) услуг в социальной сфере».

Дальнейший уровень регулирования включает ведомственное регулирование бухгалтерского учета и отчетности. Этот уровень содержит акты, разрабатываемые учредителями государственных (муниципальных) учреждений. Подобными документами являются приказы о сроках представления квартальной и годовой бюджетной и бухгалтерской отчетности учреждениями, подведомственными тому или иному исполнительному органу власти. Данный уровень развит в незначительной степени, в связи с чем в графическом изображении системы нормативного регулирования обозначен желтым цветом.

На третьем уровне – внутриорганизационном – отражаются стандарты экономического субъекта, а также его учетная политика. Согласно положениям Федерального закона «О бухгалтерском учете» стандарты экономического субъекта являются основными документами в области регулирования бухгалтерского учета и отчетности, обязательными для упорядочения организации и ведения учета. Их необходимость и порядок применения определяются субъектом самостоятельно. Подобные стандарты не должны противоречить действующему федеральному законодательству и иным актам федеральных и региональных уровней власти. Стандарты экономического субъекта не получили пока широкого распространения на данный момент, вследствие чего, в графическом изображении системы нормативного регулирования обозначены красным цветом. Примером такого рода стандартов является документ учреждения «Организация системы внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни».

3. Предложены рекомендации по дополнению ФСБУГФ («Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности»), «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора») теоретическими положениями, обеспечивающими удовлетворение запросов пользователей в получении ими достоверной, доступной аналитической информации на основе уточненных форм бухгалтерской (финансовой) отчетности.

ФСБУГФ «Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности» и «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора» являются основополагающими документами при регулировании бухгалтерского учета и отчетности в бюджетной сфере. До вступления в силу указанных стандартов экономические субъекты бюджетной сферы применяли Федеральный закон «О бухгалтерском учете» и соответствующие инструкции. Федеральные стандарты объединили и дополнили

основные положения, регулирующие нормы бухгалтерского учета и отчетности государственного сектора. При этом выявлены отдельные аспекты, не отраженные в федеральных стандартах, но имеющие важное значение с точки зрения учета и, в особенности, формирования отчетности.

В соответствии с МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности», а также согласно ФЗ «О бухгалтерском учете» содержание и образцы форм бухгалтерской (финансовой) отчетности должны устанавливаться стандартами. ФСБУГФ «Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности» содержит перечень форм, в которые включены раскрываемые показатели деятельности экономического субъекта, а также кратко обозначены особенности их составления. В связи с этим, с точки зрения диссертанта, целесообразно включение форм отчетности непосредственно в текст ФСБУГФ. Так, предпринятая исследователем попытка сравнения показателей отчетности учреждений высшего образования России и Японии оказалась безрезультатной: показатели отчетности не поддавались сопоставлению ввиду их существенных различий. Решением проблемы, по мнению диссертанта, является упорядочение форм бухгалтерской (финансовой) отчетности, которые разработаны автором и включены в текст диссертации (см. прил. 12, 13).

Для ознакомления пользователей с финансовой отчетностью общего назначения предполагается ее опубликование. В соответствии с МСФО ОС в федеральный стандарт включены положения, касающиеся необходимости публикации отчетных форм. С этой целью проанализирована открытость информации о финансово-хозяйственной деятельности учреждений высшего образования. Для анализа отобраны 30 учреждений высшего образования, выходящих в рейтинг (п. 1). Предметом анализа отчетности учреждений высшего образования стало наличие отчетных форм, необходимых для публикации, за 2020 г. Отметим, что в состав финансовой (бухгалтерской) отчетности включены бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах деятельности, отчет о движении денежных средств, пояснительная записка. В качестве источника получения данных о деятельности учреждений выступает официальный сайт для размещения информации о государственных (муниципальных) учреждениях bus.gov.ru. Полученные результаты проведенного анализа представлены на рис. 4.

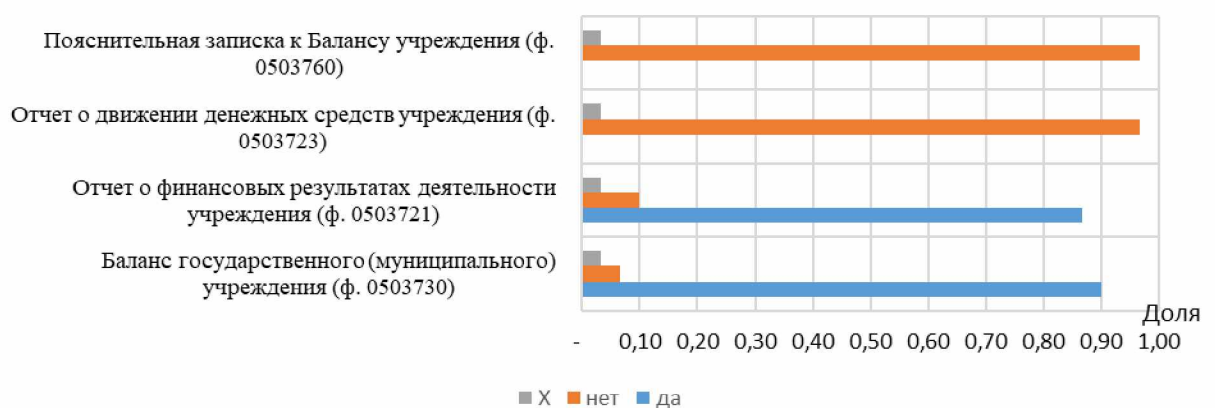


Рис.4. Анализ размещения форм бухгалтерской (финансовой) отчетности учреждениями высшего образования за 2020 г.

Выполненный анализ отчетных форм учреждений позволил сделать вывод о недостаточной степени полноты размещенной информации для публичного использования. Среди представленных учреждениями для анализа материалов отсутствовала отчетность в целом у одного учреждения; у 90 % учреждений размещена форма баланса государственного (муниципального) учреждения, у 87 % – форма отчета о финансовых результатах деятельности учреждения. При этом у всех учреждений, входящих в периметр исследования, отсутствовали формы отчета о движении денежных средств учреждения и пояснительная записка к балансу учреждения, что не позволяет в полной мере сделать выводы о финансово-хозяйственной деятельности учреждения.

4. Исходя из горизонтального и вертикального анализа отчетности вузов, входящих в рейтинг, а также проведенного анкетирования специалистов бухгалтерских служб выявлена степень изменения показателей в период перехода к практике применения федеральных стандартов, разработанных на основе МСФО ОС, включая появление качественно новых показателей, а также обнаружены количественные изменения самих показателей и сделан вывод о существенности данных изменений.

Федеральные стандарты в значительной мере меняют количественно и качественно показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности. Внедрение федеральных стандартов коммерческого сектора стало причиной более пристального изучения изменений показателей отчетности. Так, после утверждения ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» РwC проведено исследование, которое позволило сделать вывод о значительных количественных и качественных изменениях показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности. Анализ же влияния внедрения ФСБУГФ на показатели отчетности не нашел отражения в подобных исследованиях, хотя является весьма значимым для пользователей.

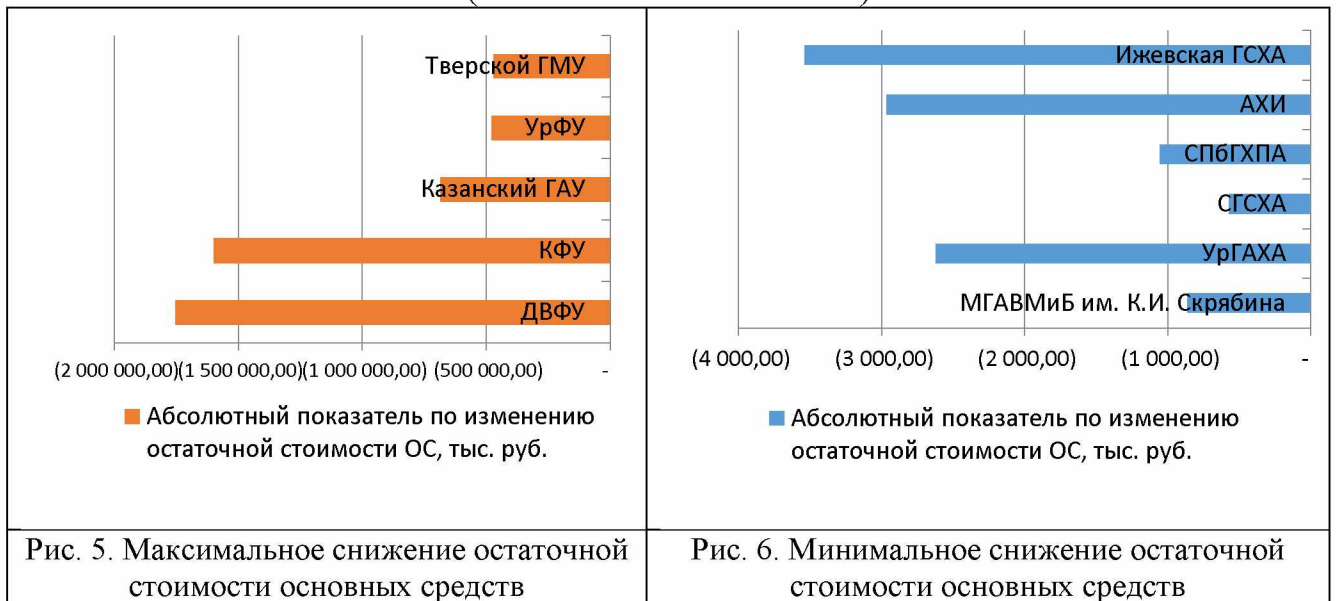
В связи с этим диссертантом представлена в работе оценка степени влияния внедренных ФСБУГФ на показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности.

При этом рассмотрена отчетность учреждений высшего образования, входящих в рейтинг, подготовленный Российской академией народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ. В качестве информационной базы для проведения анализа использованы балансы учреждений высшего образования (ОКУД 0503730) и отчеты о финансовых результатах деятельности (ОКУД 0503721) за период 2015–2019 гг. Анализ данных отчетных форм предполагал оценку степени влияния внедренных федеральных стандартов «Основные средства», «Аренда» на показатели отчетности в динамике.

СГС «Основные средства». По представленным в рейтинге данным, 86 учреждений разместили информацию за период 2015–2019 гг., включая показатели остаточной стоимости основных средств. По результатам проведенного исследования у 31 учреждения выявлена выраженная тенденция к уменьшению остаточной стоимости основных средств (36%), *что в условиях отсутствия общедоступной информации об иных факторах, которые могли бы повлиять на такое снижение, может быть обусловлено переходом на новые стандарты.*

Горизонтальный анализ изменения остаточной стоимости основных средств за 2017–2018 гг.

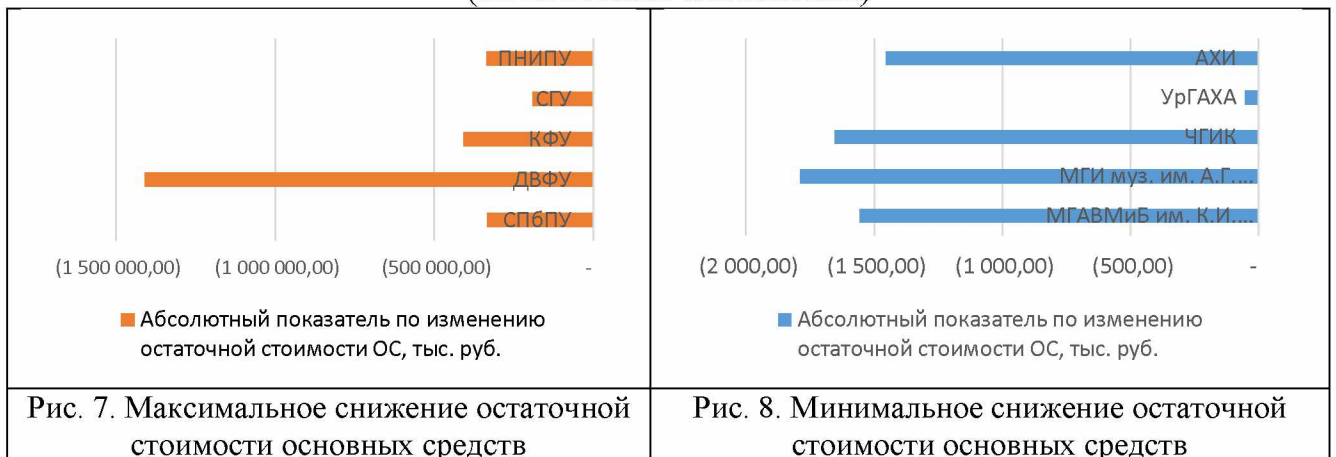
Анализ изменения остаточной стоимости ОС 2017–2018 гг.
(абсолютные показатели)



За период 2017–2018 гг. среднее значение по *снижению* остаточной стоимости ОС в представленной группе составило 10 %.

Горизонтальный анализ изменения остаточной стоимости основных средств 2018–2019 гг.

Анализ изменения остаточной стоимости ОС 2018–2019 гг.
(абсолютные показатели)



За период 2018–2019 гг. среднее значение по *снижению* остаточной стоимости ОС в относительном выражении составило 4 %.

Вертикальный анализ изменения основных средств 2017–2019 гг.

Из общего числа рассматриваемых учреждений (31 учреждение) 18 учреждений (58%) имеют тенденцию к снижению доли основных средств в общей сумме активов учреждения. По представленной группе вузов среднее снижение доли основных средств в активе баланса в 2018 г. в сравнении с 2017 г. составило 11 %, в 2019 г. в сравнении с 2018 г. – 9 %. Снижение уровня внеоборотных активов отражает выраженную отрицательную динамику, что может быть связано с

внедрением ФСБУГФ, в том числе по причине реклассификации основных средств в иные активы и (или) расходы учреждения (см. рис.9).

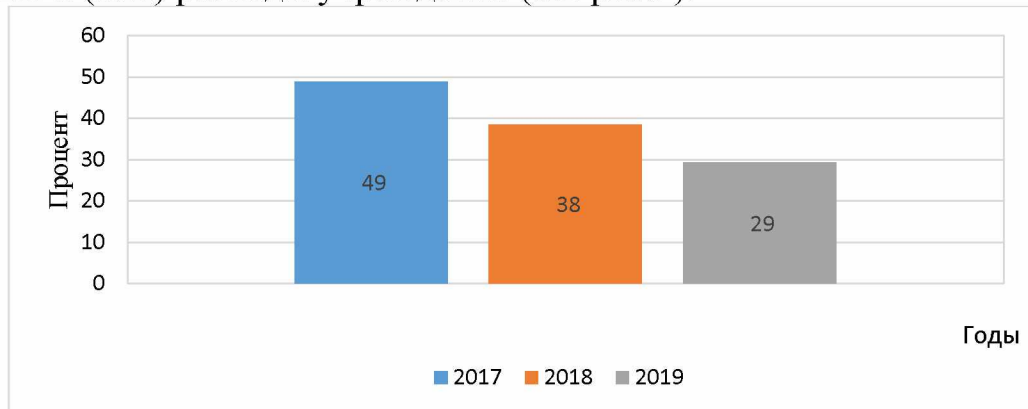


Рис. 9. Средний уровень основных средств в общей сумме активов, % СГС «Аренда». Государственное (муниципальное) учреждение в части арендных отношений может выступать со стороны как арендатора, так и арендодателя.

Со стороны арендатора у учреждения возникает право пользования активами. До внедрения стандарта арендуемые объекты отражались на забалансовом счете 01. Применение стандарта привело к пересчету балансовых статей. Количество учреждений, у которых с 2018 г. возникло право пользования активами, в 2018 г. составило 53 (53 %), в 2019 г. – 55 (55 %) (подробнее см. в прил. 10 диссертации).

Анализ средней доли права пользования активов учреждения в 2018–2019 гг.

2018 г.	2019 г.
Средняя доля права пользования в составе активов учреждения – 1 %	
Наибольший удельный вес у следующих вузов: СГМУ (10 %) ОГМУ (10 %) НИУ ВШЭ (8 %)	Наибольший удельный вес у следующих вузов: ОГМУ (9 %) МГИМО (9 %)

В целом процент изменения валюты баланса от введения новой балансовой статьи незначительный. При этом появился качественно новый показатель финансовой отчетности, который позволил идентифицировать возникновение прав на арендованное имущество в бухгалтерском балансе учреждения.

Со стороны арендодателя у учреждения образуются доходы от собственности. В отчете о финансовых результатах деятельности (ОКУД 0503721) после введения стандартов появилась возможность идентифицировать вид арендных отношений, в результате которых формируется доходная часть бюджета учреждения. Изменения, внесенные в Инструкции, утвержденные приказами Минфина России от 25.03.2011 № 33н, от 01.12.2010 № 157н, позволили классифицировать доходы от собственности начиная с отчетности за 2019 г. Так, согласно отчету о результатах деятельности доходы от операционной аренды имеют 63 учреждения (63 %) (см. прил. 11 к диссертации). У 37 % учреждений данные по операционной аренде отсутствуют либо выбрана устаревшая форма отчетности о финансовых результатах деятельности, в которых классификация

видов доходов от собственности отсутствует. Средняя доля доходов от операционной аренды в общей сумме доходов от собственности составляет 43 %. Это значит, что почти половина всех доходов от собственности связана с арендными платежами. Соответственно, операционная аренда является значимым инструментом в получении внебюджетных источников доходов учреждения.

Среди анализируемых учреждений у 21 всю сумму доходов от собственности составляют доходы от операционной аренды, у 14 учреждений этот показатель составляет от 70 до 99 %. Прочие 28 учреждений имеют показатель операционной аренды ниже уровня 70 %.

Как отмечается в диссертации, ввиду законодательных ограничений у учреждений образования отсутствуют доходы от финансовой аренды. Идентифицировать финансовую аренду в случае, когда учреждение выступает со стороны арендатора, в отчетах о финансовом положении и (или) о финансовых результатах возможным не представляется.

Следует отметить, что в отношении как основных средств, так и арендных отношений существенных количественных изменений финансовых показателей не произошло. Это может быть следствием как незначительных влияний на показатели отчетности внедренных стандартов, так и формального подхода к оценке активов учреждения. Как отмечалось ранее, пояснительные записки к годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности у большинства рассматриваемых учреждений официально не опубликованы. По размещенным на официальных сайтах отчетным формам учреждений (ОКУД 0503760) сделать однозначные выводы об изменениях внеоборотных активов не представляется возможным. Соответственно, отсутствие информации об использованных методах оценки при подготовке финансовой отчетности отчитывающихся организаций существенно влияет на проводимый анализ пользователями отчетности, что может привести к неверной интерпретации показателей отчетности.

С целью проверки доводов диссертанта о наличии значимых количественных и качественных изменений в финансовой отчетности в связи с началом применения ФСБУГФ было проведено анкетирование специалистов бухгалтерских служб государственных учреждений. Оценке подлежали все вступившие ФСБУГФ по состоянию на 2021 г. В анкетировании приняли участие респонденты из следующих регионов: Пермского края, Свердловской области, г. Москвы, Московской области общей численностью 129 чел. При этом большинство опрошенных подтвердили, что внедренные стандарты существенно изменили показатели отчетности на 30–40 % (44,4 % из числа опрошенных), а 20,5 % опрошенных посчитали уровень изменений еще более существенным (см. рис. 10).

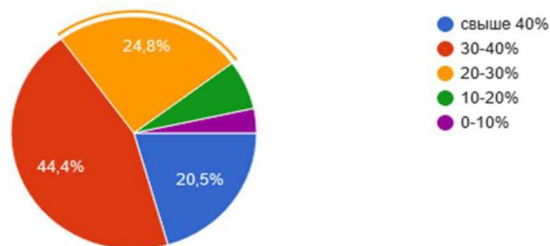


Рис. 10. Степень изменения показателей отчетности с внедрением ФСБУГФ

5. На основе проведенного анализа отчетных форм учреждений высшего образования определены проблемы при применении ФСБУГФ «Основные средства» и «Аренда», что позволило разработать предложения по внесению в них изменений и дополнений в целях повышения аналитичности представляемой в отчетных формах информации и максимального сближения с МСФО ОС.

Анализ ФСБУГФ «Основные средства», «Аренда» позволил оценить высокий уровень синхронизации с МСФО ОС с точки зрения подходов к ведению учета и составлению отчетности. Методологические аспекты МСФО ОС в указанных федеральных стандартах применены без существенных изменений. При этом международные нормы прежде всего нацелены на предоставление доступной стейкхолдерам качественной и понятной информации, содержащейся в формах бухгалтерской (финансовой) отчетности. МСФО ОС предусматривают использование профессионального суждения бухгалтера.

С целью предотвращения формализации при оценке стоимости основного средства разработана дополнительная расшифровка в форме Пояснительной записки (ОКУД 0503760) (подробнее см. прил.14 диссертации).

Оценка основного средства на наличие и отсутствие признаков актива, проводимая субъектом учета, также является важной. В случае, когда комиссией учреждения по поступлению и выбытию активов установлено, что объект основных средств не соответствует критериям признания актива таковым (т.е. при его использовании прекращено получение экономических выгод или полезного потенциала от дальнейшего применения объекта учреждением), такое имущество подлежит отражению учреждением на забалансовом счете 02 «Материальные ценности на хранении». Но при этом на указанном забалансовом счете отражаются не только объекты, не обладающие признаками актива. В соответствии с Инструкцией 157н счет предназначен также для материальных ценностей, принятых учреждением на хранение, в переработку, материальных ценностей, полученных (принятых к учету) учреждением до момента оформления юридических и правоустанавливающих документов и для иных вариантов. В связи с этим оценка забалансового счета 02 «Материальные ценности на хранении» не предоставляет возможности идентифицировать стоимость основных средств, не обладающих признаками актива. Как следствие, это может привести к неверной интерпретации показателей отчетности со стороны пользователей, а с позиции представителей учреждения – к формальному подходу к такому типу оценки объектов учета.

По этой причине важным моментом становится оценка объектов основных средств на наличие признаков актива, что актуализирует необходимость введения дополнительной расшифровки в составе Пояснительной записки (ОКУД 0503760), форма которой и пример отражены в прил. 15 к диссертации.

СГС «Аренда». Исходя из видов аренды у арендатора и арендодателя возникают соответствующие объекты учета.

Операционная аренда

С позиции *арендатора*: как отмечалось ранее, возникающие арендные отношения могут быть в виде собственно аренды, аренды на льготных условиях, в виде безвозмездного пользования. Объекты учета соотносительно с двумя последними видами аренды оцениваются по справедливой стоимости. К тому же в соответствии с СГС «Аренда» учитываются отложенные доходы (доходы будущих периодов) от предоставления права пользования активами, которые подлежат отражению на счетах рабочего плана счетов субъекта учета и рассчитываемые как разница между суммой арендных платежей и суммой справедливой стоимости арендных платежей. Возникающие оценки арендных отношений в настоящий период весьма не равнозначны. В связи с данным обстоятельством целесообразна формализация профессионального суждения относительно оценки арендных обязательств пользователя (арендатора) по договору операционной аренды, которая не только позволит проанализировать имеющиеся договоры аренды (безвозмездного пользования), но и приведет к единообразию в применении профессионального суждения бухгалтера в данном вопросе (см. прил. 16 к диссертации). Отмечается универсальность данной формы, так как при незначительных изменениях она возможна к применению и со стороны арендодателя при учете отложенных расходов от предоставления права пользования активом.

В части раскрытия сведений по видам операционной аренды учреждения предлагается дополнительная расшифровка в форме 0503760 пояснительной записки за отчетный период (см. прил. 17 к диссертации). Разработанная диссертантом форма содержит информацию об изменении видов арендных отношений учреждения–арендатора за отчетный период, а также сумму принятых к учету отложенных доходов (доходов будущих периодов).

С позиции *арендодателя*: по операционной аренде у арендодателя возникают доходы от предоставления права пользования активом. При анализе пояснительных записок учреждений высшего образования, участвующих в рейтинге, было установлено отсутствие детальной информации по объектам аренды, переданным иным пользователям. Преимущественно в пояснениях содержались сведения об общей сумме доходов, полученных от заключения договора относительно имущественного комплекса (КОСГУ 120 – Доходы от собственности). Иная аналитическая информация по операционной аренде, возникшей у арендодателя, не нашла отражения в ОКУД 0503760. Чтобы восполнить этот пробел, для пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности предложена форма «Сведения об имуществе, переданном в пользование в операционную аренду» (см. прил. 18 к диссертации). Учет переданных объектов операционной аренды на текущий момент осуществляется на забалансовых счетах 25 «Имущество, переданное в возмездное пользование (аренду)», 26 «Имущество, переданное в безвозмездное пользование». В связи с этим заполнение рекомендуемой формы предполагает использование значений по данным забалансовым счетам. Условно форма разделена на два раздела. В первом разделе содержится информация об объектах недвижимого имущества, во втором – по объектам движимого имущества. В составе разделов подлежит отражению

информация о переданном имуществе иным сторонам, В этой расшифровке отражаются сведения по суммам договоров (контрактов, соглашений) арендодателя и иных экономических субъектов с целью анализа долгосрочности арендных отношений по забалансовым счетам 25, 26.

Финансовая аренда

В соответствии с СГС «Аренда» у организаций бюджетной сферы возможна финансовая аренда.

С позиции *арендатора*: согласно федеральному стандарту арендатор отражает объект учета неоперационной (финансовой) аренды в составе основных средств с одновременным признанием в бухгалтерском учете обязательств в виде кредиторской задолженности по аренде перед арендодателем. Величина арендных обязательств арендатора определяется в сумме, наименьшей из двух величин: суммы справедливой стоимости передаваемого в пользование имущества; дисконтированной стоимости арендных платежей.

Вместе с тем, разработан формат профессионального суждения бухгалтера относительно оценки арендных обязательств пользователя (арендатора) (см. прил. 19 к диссертации). В предлагаемой форме документа приведен детальный расчет справедливой стоимости с учетом возможных методов и дисконтированной стоимости. При расчете справедливой стоимости в форме закреплены три возможных метода ее расчета: рыночный, доходный и затратный. Как отмечалось ранее, при намеченной тенденции к сближению МСФО ОС и МСФО в использовании аналогичных подходов к определению справедливой стоимости становится уместным включение этих методов и в федеральный стандарт. Разработанная форма с учетом незначительных изменений применима и со стороны арендодателя (при условии наличия у него правовых оснований передачи имущества в финансовую аренду) при определении стоимости передаваемого в аренду имущества.

С позиции *арендодателя*: при возникновении финансовой аренды у арендодателя происходит выбытие нефинансового актива с одновременным отражением расчетов по доходам на балансовых счетах (дебиторская задолженность по арендным обязательствам и предстоящие доходы от предоставления права пользования активом).

При передаче в финансовую аренду нефинансовые активы выбывают с забалансовых счетов, на текущий момент – со счета 25 «Имущество, переданное в возмездное пользование (аренду)». При этом на данном счете аккумулируются значения как по операционной, так и по финансовой аренде, что не позволяет идентифицировать вид аренды при проведении финансового анализа. Можно оценить только сумму доходов, полученных в рамках операционной или финансовой аренды, по сведениям формы отчета о результатах деятельности учреждения (ОКУД 0503721). В связи с этим диссертантом предложено введение отдельного забалансового счета 27 «Имущество, переданное в возмездное пользование (финансовую аренду)». К тому же, необходимы дополнительные расшифровки по переданным объектам финансовой аренды. Предлагается к заполнению в составе пояснительной записки (ОКУД 0503760) еще одна таблица,

аналогично, как и по операционной аренде, содержащая сведения по переданным объектам недвижимого и движимого имущества с соответствующим разделением по арендаторам (см. прил. 20 к диссертации).

III. ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В результате проведенного исследования получены следующие выводы и результаты.

1. По итогам сравнительного анализа показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности вузов, на основании данных аналитических ведомств удалось обосновать необходимость применения положений МСФО ОС, детерминированную увеличением доли самостоятельности, автономности в финансовом обеспечении учреждений высшего образования, ростом численности реализуемых проектов с применением ГЧП, а также возможностью применения бенчмаркинга с целью повышения конкурентоспособности учреждений как внутри страны, так и за ее пределами.

2. С учетом действующей нормативной базы и прочих документов, оказывающих непосредственное влияние на бухгалтерский учет и формирование отчетности в государственном секторе, разработана актуальная система нормативного регулирования, включающая уровни государственного, ведомственного и внутриорганизационного регулирования и определяющая роль международных документов в этом регулировании.

3. Проведенный сравнительный анализ теоретических положений ФСБУГФ «Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности, ФСБУГФ «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора» с их международными аналогами, а также проведенное исследование открытости информации о финансово-хозяйственной деятельности вузов позволили выявить проблемы и рекомендовать дополнить указанные в настоящем пункте ФСБУГФ дополнительными теоретическими положениями, а также предложить упорядоченные формы бухгалтерской (финансовой) отчетности.

4. Сопоставительный анализ теоретических положений СГС «Основные средства», «Аренда» с их международными аналогами, горизонтальный и вертикальный анализ отчетности вузов, а также проведенное анкетирование специалистов бухгалтерских службы позволили сделать выводы об уровне существенности изменений в период перехода к ФСБУГФ, выявить проблему низкого уровня открытости и доступности данных для внешних пользователей отчетности, и рекомендовать дополнительные формы расшифровок и профессиональных суждений в целях повышения аналитичности представляемых в формах информации, идентификации фактов хозяйственной жизни и максимального сближения с МСФО ОС.

IV. ОСНОВНЫЕ НАУЧНЫЕ ПУБЛИКАЦИИ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИОННОГО ИССЛЕДОВАНИЯ

1. **Черткова А.В. Использование международных стандартов финансовой отчетности общественного сектора в целях подготовки финансовой отчетности вузами для последующего применения бенчмаркинга / А.В. Черткова, М.А. Городилов // Международный бухгалтерский учет. – 2018. – Т. 21. – № 11 (449). – С.1253–1266. – 1,13 п.л./0,87 п.л.**

2. **Черткова А.В. Исследование мирового опыта применения международных стандартов финансовой отчетности в общественном секторе/ А.В. Черткова // Финансы и кредит. — 2020. — Т. 26. — № 11. — С.2524–2541.— 0,88 п.л.**
3. **Черткова А.В. Особенности формирования и представления финансовой отчетности в государственном секторе России в соответствии с международными и федеральными стандартами/А.В. Черткова// Аудиторские ведомости. — 2021. — № 3. — С. 63–67.— 0,43 п.л.**
4. **Черткова А.В. Система нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности в государственном секторе России/А.В. Черткова//Финансы и кредит. — 2022. — Т. 28. — № 3. — С.557–571.— 0,53 п.л.**
5. **Черткова А.В. Особенности реформирования бухгалтерского учета и отчетности в государственном секторе в соответствии с международными стандартами общественного сектора/А.В.Черткова// Аудиторские ведомости. — 2021.— №4. — С. 39–48.— 0,97 п.л.**
6. **Черткова А.В. Направления реформирования бухгалтерского учета и отчетности государственных учреждений высшего образования России/А.В.Черткова // Теория и практика общественного развития. —2022.— № 5. — С. 46–50.— 0,42 п.л.**
7. **Черткова А.В. Исследование причин применения международных стандартов финансовой отчетности в общественном секторе/ А.В.Черткова, М.А. Городилов// ОБЛІК, ЕКОНОМІКА, МЕНЕДЖМЕНТ: наукові нотатки: Міжнародний збірник наукових праць. Вип. 4 (16), част. 1 / відпов. ред. І.Б. Садовська. — Луцьк: РВВ Луцького НТУ, 2017. — С.83–94.— 0,5 п.л./0,4 п.л.**
8. **Черткова А.В. Использование Международных стандартов финансовой отчетности в общественном секторе в целях развития государственно-частного партнерства // Развитие учетно-аналитической и контрольной системы в условиях глобализации экономических процессов: сб. науч. ст./ А.В. Черткова ; под общ. ред. Т. Г. Шешуковой. — Пермь: Перм. гос. нац. исслед. университет, 2020. — С.123–130.— 0,33 п.л.**
9. **Черткова А.В. Применение Международных стандартов финансовой отчетности общественного сектора при учете основных средств государственных (муниципальных) учреждений в России// Развитие учетно-аналитической и контрольной системы в условиях глобализации экономических процессов: сб.науч.ст./А.В. Черткова. — Пермь: Перм. гос. нац. исслед. университет, 2018. — С.152–162.— 0,46 п.л.**
10. **Черткова А.В. Анализ результатов анкетирования специалистов бухгалтерских служб для определения отношения к реформированию бухгалтерского учета и отчетности бюджетной сферы// Актуальные аспекты фундаментальных и прикладных исследований: сб. науч. ст./А.В. Черткова; под общ. ред. П.А. Меркулова. — Орёл: ОрелГУЭТ, 2021. — С. 155–159. — 0,25 п.л.**
11. **Черткова А.В. Особенности применения федерального стандарта бухгалтерского учета государственных финансов «Аренда»// Развитие учетно-аналитической и контрольной системы в условиях глобализации экономических процессов: сб. науч. ст. / А.В. Черткова, М.А. Городилов; под общ. ред. Т. Г. Шешуковой. — Пермь: Перм. гос. нац. исслед. университет, 2021.— С.144–152.— 0,28 п.л./0,18 п.л.**