

Федеральное государственное автономное образовательное учреждение высшего образования «Пермский государственный национальный исследовательский университет»

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

ДИССЕРТАЦИЯ

на соискание ученой степени кандидата экономических наук

Научный руководитель:
доктор экономических наук, доцент
Городилов Михаил Анатольевич

Пермь, 2022

Оглавление

ВВЕДЕНИЕ.....	4
ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ СТАНДАРТИЗАЦИИ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ В ГОСУДАРСТВЕННОМ СЕКТОРЕ.....	12
1.1. Теоретические аспекты стандартизации	12
1.2. Международные стандарты финансовой отчетности в общественном секторе: понятие, основное содержание	33
1.3. Обобщение опыта применения МСФО ОС в России и за рубежом	56
ГЛАВА 2. ПРИМЕНЕНИЕ ПОЛОЖЕНИЙ МСФО ОС УЧРЕЖДЕНИЯМИ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ В УСЛОВИЯХ ВНЕДРЕНИЯ ФЕДЕРАЛЬНЫХ СТАНДАРТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ГОСУДАРСТВЕННЫХ ФИНАНСОВ	82
2.1. Особенности составления финансовой отчетности учреждениями высшего образования в России.....	82
2.2. Практика применения учреждениями высшего образования федеральных стандартов бухгалтерского учета государственных финансов (на примере СГС «Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности», Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора», «Основные средства», СГС «Аренда»).....	94
2.3. Результаты применения учреждениями высшего образования федеральных стандартов бухгалтерского учета государственных финансов (на примере СГС «Основные средства», СГС «Аренда»).....	120
ГЛАВА 3. РЕФОРМИРОВАНИЕ ФЕДЕРАЛЬНЫХ СТАНДАРТОВ В СООТВЕТСТВИИ С МСФО ОС.....	140
3.1. Оценка возможных изменений федеральных стандартов государственных финансов «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора» и «Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности» с целью максимального сближения с МСФО ОС	140

3.2. Оценка возможных изменений федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Основные средства» с целью максимального сближения с МСФО ОС	148
3.3. Оценка возможных изменений федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Аренда» с целью максимального сближения с МСФО ОС	153
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	160
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ .	167
Приложение 1	182
Приложение 2	186
Приложение 3	196
Приложение 4	205
Приложение 5	206
Приложение 6	210
Приложение 7	214
Приложение 8	219
Приложение 9	220
Приложение 10	221
Приложение 11	228
Приложение 12	233
Приложение 14	236
Приложение 15	239
Приложение 16	240
Приложение 17	241
Приложение 18	242
Приложение 19	243
Приложение 20	244

ВВЕДЕНИЕ

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 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;

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.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ СТАНДАРТИЗАЦИИ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ В ГОСУДАРСТВЕННОМ СЕКТОРЕ

1.1. Теоретические аспекты стандартизации

Современное общество динамично, его развитие прогрессивно. Наличие огромных сетей взаимодействия приводит к неоднозначности в реализации целей во всех сферах жизни общества. Это особенно проявляется в области международных взаимосвязей. В этом случае возникает необходимость унификации процессов, явлений, то есть возможность приведения форм, систем к единообразию. При этом, следует отметить, что под унификацией подразумевается использование методики, исключающей альтернативные варианты, а также упорядочивающей процессы в определенных рамках. В свою очередь, унификация возможна в виде стандартизации и гармонизации. Стандартизация представляет формирование информации по учетным стандартам, гармонизация обеспечивает сопоставимость информации любым из возможных способов.

С точки зрения проводимого исследования наибольший интерес вызывает категория стандартизации. С ее помощью достигается максимальный уровень унификации, основой которой является использование стандартов.

На сегодняшний момент существует определенное число исследований, посвященных необходимости стандартизации в современном мире.

Так, С.А. Рогов отмечает, что развитие взаимодействия между государствами, ростом количества поставщиков товаров и услуг и многосторонними потребностями покупателей и отраслей промышленности стандартизация играет особую роль. Она связана со всеми сферами жизни человека и призвана обеспечить эффективность экономических, финансовых и производственных процессов [104].

И.Аронов, В.Версан, И.Чайка делают выводы о том, что стандарты являются основой для производства. Они обозначают, что стандартизация устанавливает

правила игры и определяет направление развития по мере реализации проектов. [3, с. 9].

Авторами также отмечено, что стандартизация позволяет экономить средства за счет использования уже апробированных решений на основе унификации и типизации.

Наличие стандартов в той или иной области позволяет и совершенствовать процесс контроля (внешнего и внутреннего). Стандартизации подлежат процедуры, их периодизация, критерии оценки.

Рассматривая необходимость стандартизации и применения стандартов, нужно определить сущность данных понятий.

Большая советская энциклопедия трактует понятие «стандарт» как образец, эталон, модель, принимаются в качестве исходных для сопоставления с ними других объектов [8].

В соответствии со словарём С.И. Ожегова стандарт определяется как образец, соответствующий, удовлетворяющий чем-нибудь по своим признакам, свойствам, качествам, а также документ, содержащий в себе соответствующие сведения [110].

С другой стороны, стандарт можно рассматривать как утвержденный уполномоченным органом нормативный документ, определяющий правила, общие принципы для длительного пользования, связанные с разными видами деятельности и их результатом [114].

В соответствии со статьей 2 Федерального закона Российской Федерации от 29 июня 2019 г. № 162-ФЗ «О стандартизации в Российской Федерации» [64] (далее – Федеральный закон № 162 – ФЗ), национальный стандарт представляет собой документ, разработанный участниками работ по стандартизации в результате экспертизы в соответствующем комитете. Этот документ утверждается федеральным органом исполнительной власти в сфере стандартизации и содержит общие характеристики, общие принципы и правила объекта стандартизации.

На официальном сайте Международной организации по стандартизации (ИСО) отмечено, что «стандарт – это документ, устанавливающий требования, спецификации, руководящие принципы или характеристики, в соответствии с

которыми могут использоваться материалы, продукты, процессы и услуги, которые подходят для этих целей» [45].

Таким образом, с позиции диссертанта, «стандарт» можно определить, как регламент, позволяющий упорядочить принципы и правила в конкретной области, в целях осуществления сопоставимости объектов стандартизации.

В докладе ВТО о мировой торговле за 2005 год содержится важный вывод, что при отсутствии стандартов в обществе возникает хаос. Данная мысль подтверждена историческими фактами. Так во время большого пожара в Балтиморе в 1904 году были подключены пожарные из соседних стран, но эффективно бороться с пламенем не позволяли их шланги, которые не соответствовали размерам гидрантов в Балтиморе. Это подтверждает тот факт, что отсутствие единых стандартов усложняет процесс оперативного решения поставленных задач.

Текст доклада ВТО содержит ряд разновидностей стандартов. Так, выделяют государственные и частные стандарты. В государственных стандартах принимаются во внимание интересы всех хозяйствующих субъектов, для частной стандартизации свойственно продвижение интересов отдельных фирм с целью максимизации прибыли. Также в докладе отражена информация о добровольной и обязательной стандартизации. В данном случае обязательная стандартизация аналогична термину «технический регламент» [139].

Понятие «стандарт» очень тесно связано со «стандартизацией». Это деятельность по утверждению и применению документов, связанных со стандартизацией, а также направленную на достижение упорядоченности объектов [64].

Федеральный закон № 162-ФЗ содержит цель и задачи стандартизации. С точки зрения проводимого исследования, существенными целями являются:

- 1) содействие социально-экономическому развитию государства;
- 2) содействие интеграции России в мировое пространство и развитие международной системы стандартизации, что представляет Россию в качестве равноправного партнера;
- 3) улучшение качества жизни населения;

- 4) обеспечение единства измерений и сопоставимости результатов;
- 5) обеспечение рационального использования ресурсов.

Таким образом, стандартизация позволяет беспрепятственно осуществлять деятельность на как международном пространстве в качестве конкурентоспособного партнера, так и внутри государства (и (или) региона и (или) муниципального образования и (или) для определенного профессионального сообщества (например, оценщиков, бухгалтеров, аудиторов, строителей и т.д.), рациональным образом распределять ресурсы и способствовать развитию многочисленных отраслей путем создания стандартов высокого уровня.

Указанный ранее федеральный закон содержит принципы стандартизации. Стандартизация носит добровольный характер. Субъект стандартизации вправе самостоятельно осуществлять выбор использования в своей деятельности стандарта.

Также стандартизацию можно обозначить, как деятельность, направленную на установление обязательных или рекомендуемых требований, связанную с обеспечением потребителей правом на приобретение товаров соответствующих приемлемой цене товара при надлежащем качестве [115].

Важным моментом в процессе стандартизации является его актуальность и соответствие современным технологиям, отечественному и зарубежному опыту развития. Таким образом, в процессе стандартизации важна преемственность в накопленных знаниях и имеющемся практическом опыте. Дальнейшее развитие стандартизации направлено на улучшение имеющихся процессов. А.П. Баталов отмечает, что стандарты должны отличаться опережающим развитием [47, с.20].

Как отмечает Е.А. Василькова, целью стандартизации является нахождение оптимального, правильного и экономичного варианта [12, с.82].

Таким образом, стандартизация – это процесс установления и применения стандартов. В случае, если деятельность сопряжена с многократным использованием, упорядочиванием процессов, то логично ее применение. Установление положений для всеобщего и многократного использования помогает в решении существующих или потенциальных задач.

Как отмечалось ранее, стандартизация позволяет аккумулировать имеющийся опыт и знания в ходе исторического развития той или иной сферы жизни человечества. Стандартизация, по своей сути, обладает накопительным эффектом имеющегося опыта, при этом, в сочетании с возможностью дальнейшего прогрессивного развития. Эта особенность свойственная для многочисленных сфер жизни общества.

Изначально термин «стандартизация» свойственен для технической сферы, но может быть применим для любой сферы профессиональной деятельности (включая интеллектуальный труд, к которому относится и труд бухгалтеров. В частности, для последних разработан и применяется профессиональный стандарт «Бухгалтер», утвержденный приказом Минтруда России от 21 февраля 2019 г. № 103н) [91].

Как отмечают М.А. Николаева, Т.П. Лебедева, начало стандартизации относится к XVI веку, когда возникла необходимость в стандартизации пушечных ядер. Далее в XVII-XVIII вв. при сотрудничестве со странами-импортерами возникла необходимость в разработке технических условий для экспортной продукции.

Дальнейшее развитие приводит к тому, что XIX веке развивается так называемая внутризаводская стандартизация [12, с.83]. Целью данного типа стандартизации являлось повышение доходности предприятий путем рационализации процессов производства. Однако с развитием разделения труда и расширением торговли значение стала приобретать национальная и международная стандартизация.

Официально на государственном уровне стандартизация стала развиваться в XX веке, когда было создано Всесоюзное бюро стандартов. В 1925 году данное бюро переименовывается во Всесоюзный комитет стандартов. Целью создания этого Комитета стала организация работы по стандартизации ведомств СССР. Итогом работы созданного ведомства стали введенные общесоюзные и ведомственные стандарты. Наиболее интенсивным периодом развития стандартизации в России можно считать 30-е гг. XX века. Преимущественно

стандартизация связывалась с тяжелой промышленностью. За период 1929–1932 гг. было утверждено более 4500 стандартов.

В 1940 году государственные стандарты вступают взамен общесоюзных (ГОСТ). Как отмечает Г.А. Кнодель с группой исследователей, принятые стандарты в довоенный период подготовили промышленность страны к войне, а в период военных лет и послевоенных пятилеток позволили ускорить процесс выпуска продукции и восстановить народное хозяйство.

В 1954 году создан Комитет стандартов, мер и измерительных приборов при Совете министров СССР. Этот период обозначил единство стандартизации и метрологии в стране. С 1968 года вводят четыре категории стандартов, а именно государственный, республиканский, отраслевой стандарты и стандарт предприятия.

Распад СССР привел к разрушению единого стандартизованного пространства. В 1992 году государства-участники СНГ образовали Межгосударственный (Евразийский) Совет по стандартизации, метрологии и сертификации на международном уровне.

В России в 1993 году был принят Закон Российской Федерации «О стандартизации» № 5154-1 от 10 июня 1993 г. [65], который привел к новому этапу стандартизации. Нормативный акт определял правовые отношения в вопросах стандартизации, иерархию ее государственного регулирования. Отмечен приоритет правил международных договоров над законодательством Российской Федерации о стандартизации. Таким образом, уже на данном этапе развитие международного сотрудничества становится приоритетным.

Следует отметить, что нормативный правовой акт не регламентировал стандартизацию в сфере образования, социального обслуживания, бухгалтерского учета.

В 2002 году принят Федеральный закон № 184-ФЗ от 27 декабря 2002 г. «О техническом регулировании» (далее – Федеральный закон № 184–ФЗ) [66]. Вступление в силу указанного федерального закона привело к отмене нормативного акта 1993 года «О стандартизации». Разработка данного документа

уже способствовала интеграции России в мировой экономический процесс. В отличие от утратившего силу закона, этот содержит информацию о сферах его применения и тех областях, на которые он не распространяется. Так в соответствии с п. 3 ст. 1 главы 1 указанного нормативного акта его действие не распространяется на государственные образовательные стандарты, стандарты бухгалтерского учета и аудиторской деятельности, стандарты эмиссии ценных бумаг и проспектов эмиссии ценных бумаг. В отличие от правового акта 1993 года «О стандартизации», федеральный закон № 184-ФЗ изменил перечень регулируемых им сфер деятельности. Также документ поддерживает принцип добровольности в стандартизации. Это привело к утрате актуальности органов стандартизации.

Дальнейшим этапом развития стандартизации стало одобрение Правительством Российской Федерации Концепции развития национальной системы стандартизации до 2010 года [59], в которой определены приоритетные направления совершенствования стандартизации [52, с. 87]. Так в частности, обозначены основные принципы, стратегические цели, направления развития национальной стандартизации в соответствии с ее международными аналогами.

Распоряжением Правительства Российской Федерации от 24 сентября 2012 г. № 1762-р принята Концепция развития национальной системы стандартизации Российской Федерации до 2020 года [69]. Согласно Концепции, ключевым фактором социального – экономического развития России, повышения ее обороноспособности является стандартизация. Она является важным инструментом повышения качества жизни граждан, конкурентоспособности производимой продукции, снижения технических барьеров в международной торговле. В связи с этим, для совершенствования стандартизации необходимо решение задач, таких как пересмотр организационной структуры стандартизации, внедрение новых прогрессивных информационных технологий, а также применение международных и региональных стандартов для проведения оценки соответствия продукции. Следует отметить, что данный правовой акт по своему содержанию направлен на международные нормы, правила, практику, гармонизацию национальных стандартов с международными стандартами.

Исследование исторических аспектов развития стандартизации позволяет сделать вывод, что первоначальное значение в России играла внутренняя стандартизация процессов, которая позволила определить вектор на прогрессивное развитие промышленности в военный и послевоенный период времени, поднимать и развивать промышленное производство страны. Сегодняшнее развитие стандартизации связано с применением лучших международных практик, расширением рынков капитала. Учитывая нестабильную экономическую и политическую ситуации, остаются важными вопросы международного сотрудничества и интеграции, преимущественно при взаимодействии со странами азиатско – тихоокеанского региона, странами ближнего зарубежья. Данный тренд подразумевает развитие международной стандартизации.

В Концепции национальной стандартизации до 2020 года отмечено, что ведется активная работа по стандартизации (2006–2010 гг. – принято и введено 3 000 документов по стандартизации), направленная на максимальную гармонизацию с международными стандартами (на текущий момент уровень гармонизации составляет 70%). Одной из стратегических целей развития национальной системы стандартизации является содействие интеграции России в мировую экономику и международные системы стандартизации в качестве равноправного партнера.

При этом произошло смещение вектора развития стандартизации. Если изначально приоритетно развивалась стандартизация в промышленности, торговле, то сейчас активным образом развивается стандартизация в социальной сфере, экономической сфере, включая бухгалтерский учет и аудиторскую деятельность, информационной безопасности и т.д.

Так Н.А. Вавилкина определяет такое понятие как «социально-экономическая стандартизация», которое представляет собой процесс формирования и практического использования системы государственных социально-экономических стандартов. Указанный процесс призван повысить уровень социальной защищенности человека в части обеспечения его конституционных прав.

Автор отмечает, что развитие социально-экономической стандартизации на федеральном уровне обозначено внедрением методики определения нормативной потребности субъектов Российской Федерации в объектах социальной инфраструктуры. Это позволяет создать экономический механизм, определяющий социально-экономические стандарты на уровне регионов России. Практика показывает, что уже к 2000 г. около 30 субъектов использовали свои системы нормативов минимальной бюджетной обеспеченности, которые являются прообразами государственных минимальных социальных стандартов [11, с.164].

С.В. Белоусова, также исследуя тему социальной стандартизации, отмечает, что данный вопрос неразрывно связан с конституционной формулировкой понятия социального государства. Ввиду неоднозначности данного понятия социальная стандартизация позволила бы конкретизировать его сущность. С точки зрения автора, социальный стандарт можно определить, как устанавливаемые на государственном уровне нормы, которые направлены на реализацию гарантированных конституционных социальных прав гражданина, а также порядок их предоставления. Можно отметить, что это государственные гарантии (обязательства), которые выражаются через правовые нормы [6, с.19].

Актуальна на сегодняшний момент стандартизация профессиональной деятельности. В соответствии с частью 2 ст. 195.1 Трудового кодекса Российской Федерации профессиональный стандарт – характеристика квалификации, необходимой работнику для осуществления определенного вида профессиональной деятельности, в том числе выполнения определенной трудовой функции. Таким образом, это перечень необходимых минимальных требований, необходимых работнику для осуществления своих функциональных обязанностей, носящий рекомендательный характер [124].

Для менеджмента также характерна стандартизация. Система менеджмента ИСО (MSS) помогает организациям улучшать свои показатели, посредством разработки конкретных этапов, которым организации будут следовать в процессе своей деятельности для достижения своих целей [45].

Следует отметить, что международные стандарты часто являются основой для разработки национальных стандартов. Хотя они являются необязательными в применении, но их авторитетность возрастает ввиду того, что они являются апробированной методологической основой, имеющей положительные оценки в практической деятельности (к примеру, Международные стандарты финансовой отчетности).

Повышение конкурентоспособности стимулирует организации использовать международные стандарты в качестве эталонных. Это связано со многими областями, прежде всего, наукой, техникой, экономикой и торговлей. Причем, рассматривая стандартизацию в экономической сфере, можно отметить ее различные варианты. К примеру, стандартизация аудита основывается преимущественно на полном принятии норм международных стандартов (применение Международных стандартов аудита) (далее – МСА). При этом, в соответствии с Постановлением Правительства Российской Федерации от 31 декабря 2020 г. № 2414, утверждающим Положение о признании МСА, подлежащим применению на территории России, законодательно разрешено отступление от МСА, если они не соответствуют нормам права. В свою очередь, стандартизация бухгалтерского учета связана с постепенным сближением с международными нормами, но не следование им.

Изучение вопроса исторического развития стандартизации позволило структурировать виды стандартизации (Таблица 1):

Таблица 1– Виды стандартизации

№ п/п	Основание классификации	Виды стандартизации	Автор
1.	По масштабам организации	1) внутриорганизационная стандартизация; 2) межрегиональная стандартизация; 3) национальная стандартизация; 4) международная стандартизация.	Е.А. Василькова [12]
2.	По уровню стандартизации	1) международная 2) региональная 3) национальная 4) административно-территориальная	О.В. Голуб [116]

№ п/п	Основание классификации	Виды стандартизации	Автор
3.	По территориальному признаку	1) международная 2) национальная 3) региональная	На основании данных ФЗ от 29.06.2015 № 162-ФЗ «О стандартизации в Российской Федерации» [64]
4.	По уровню локализации	1) государственная стандартизация 2) частная стандартизация	Доклад ВТО в 2005 году [139]
5.	По степени контроля	1) добровольная стандартизация 2) обязательная стандартизация	
6.	По сфере деятельности	1) техническая стандартизация 2) социально-экономическая стандартизация	* Предложено автором
7.	По уровню развития	1) горизонтальная стандартизация (распространяется на все сферы жизни человеческой деятельности) 2) вертикальная стандартизация (образование разных уровней стандартизации)	Е.В. Натарова [51]

[Сост. авт.]

Путем стандартизации на производственных предприятиях пытаются повысить качество производимой продукции при минимизации затрат. В отличие от технической сферы области социально-экономической сферы более сложные для упорядочивания и стандартизации.

С.Н. Поленова отмечает, что в бухгалтерском учете, как в социально-экономической отрасли, стандартизация важна. Она способствует упорядочиванию учетных процедур, что позволит экономить на транзакционных издержках.

Стандарт бухгалтерского учета – это документ, устанавливающий минимально необходимые требования к бухгалтерскому учету, а также допустимые способы ведения бухгалтерского учета [100, с. 28]. Стандартизация бухгалтерского учета также имеет свои уровни. В настоящее время выделяют национальную и международную стандартизацию.

Стандартизации бухгалтерского учета, как и в промышленности, свойственна поэтапность. Зарождение стандартизации в области бухгалтерского учета и отчетности связано с зарубежным опытом.

Период развития национальной стандартизации относится к промышленной революции XIX века. Массовое производство спровоцировало развитие законодательных норм, в то числе и в практике бухгалтерского учета. Возникновение акционерных обществ связано с расширением рынков капитала. Соответственно собственники предприятий требовали отчетность, которая сопоставима с отчетной информацией организаций. Регламентацию бухгалтерского учета в данное время обеспечивало принятие следующих нормативных актов: «Закон о регистрации акционерных обществ» (Великобритания, 1844), «Закон о банкротстве» (Великобритания, 1861), [48, с.128-130].

Важным историческим этапом стандартизации стало возникновение общества бухгалтеров в 1854 году в Эдинбурге. С этого момента используется система плановых показателей, которые характеризуют как деятельность предприятия в целом, так и центров ответственности. В 1880 году создан Институт присяжных бухгалтеров Англии и Уэльса. Эти исторические вехи послужили вектором развития национальной стандартизации. В конце XIX века активным образом распространяются научные школы бухгалтерского учета. В начале XX века стала развиваться международная стандартизация. Л.В. Шпакова, Е.В. Барулина считают, что причиной ее распространения стал экономический кризис в индустриально развитых странах, начавшийся в 1929 году. В том числе это позволило выявить недостатки применявшейся системы бухгалтерского учета и финансовой отчетности. Авторы отмечают концептуальное различие финансовой отчетности в компаниях даже одного государства. Отчетность компаний была лишена информативности для внешних пользователей и в связи с этим не всегда правильно понималась ими. Это приводило к неоднозначным выводам о результатах деятельности и финансовом положении организации. Инициатором создания национальных общепризнанных стандартов бухгалтерского учета и отчетности стали США, которые в 30-х гг. разработали Generally Accepted Accounting Principles, (GAAP) (далее – ГААП).

В 1973 году началась работа по созданию Международных стандартов финансовой отчетности (далее – МСФО) на международном уровне. Они неуклонно стали вытеснять ГААП [134, с.52].

В соответствии с соглашением между профессиональными ассоциациями и объединениями бухгалтеров и аудиторов Австралии, Великобритании, Германии, Голландии, Ирландии, Канады, Мексики, США, Франции и Японии образован Комитет по Международным стандартам финансовой отчетности (далее – КМСФО). Постепенно к середине 90-х МСФО начинают играть все более значимую роль на крупнейших мировых рынках. Международная организация комиссий по ценным бумагам (IOSCO) рекомендовала использовать МСФО для международного листинга. Активно поддержал внедрение стандартов Базельский комитет по банковскому надзору. В период с 1973 по 2001 г. завершена программа подготовки стандартов, разработаны и внедрены собственно стандарты для коммерческого сектора. Ряд государств, к числу которых принадлежит и Россия, приняли решение о приведении национальных правил бухгалтерского учета и составления отчетности в соответствии с МСФО. В условиях рыночной экономики в России возникло много разновидностей учета (финансового, управленческого, налогового и т.д.). Постепенно возникло осознание, что для различных пользователей и различных целей требуется различная информация [112, с.227].

Развитие стандартизации некоммерческого сектора России относится к периоду XIX в. Можно отметить, что в период до 1859 года бюджетный учет находился в стадии кризиса. Преобразование финансовой системы связано с деятельностью В.А. Татаринова. Проводимые им реформы были направлены на единство бюджета. С 1862 года начинают действовать кассовые правила, в которых регламентируются правила поступления государственных доходов. Расходование средств бюджета подразумевало строго целевое использование бюджетных средств. Несмотря на проводимое реформирование дефицит бюджета увеличивался, расходы государства неуклонно росли. Для выхода из данной ситуации в 1895 году образуются комиссии счетоводства, отчетности и ревизии. С этого периода под руководством В.А. Татаринова начинается реформирование

бюджетного учета и отчетности. Немаловажным является факт разработки нормативной базы на основе международной практики. В.А. Татаринов составил пять записок, связанных с формированием государственной отчетности в Пруссии, Франции, Австрии, Бельгии и в отдельности военного министерства во Франции. На основе записок регламентировано составление и ведение смет, возникновение государственного контроля с предварительными и последующими проверками отчетности. С момента реформирования бюджетного учета В.А. Татариновым начинается и так называемая стандартизация. Начинают устанавливаться определенные правила с целью упорядочивания процедур и оптимизации процессов. С началом развития стандартизации России свойственно перенимать зарубежный опыт. Активно развивается государственный контроль. Огромный толчок к развитию бюджетного учета сделал переход от военного коммунизма к нэпу. Экономика перешла к товарно-денежным отношениям. Данный период характеризуется реформированием (к примеру, денежная реформа 1922–1924 гг.) [119]. Бухгалтерский учет и отчетность претерпели ряд изменений. В период с 1917 года активным образом разрабатываются и внедряются Инструкции по ведению бухгалтерского учета, а также положения о бухгалтерском учете. Так, к примеру, стали использоваться «Инструкция по счетоводству и отчетности для правительственных административных учреждений» (1923), «Инструкция по ведению учета по простой схеме» (1927), «Инструкция о бухгалтерском учете по простой системе в учреждениях, которые находятся на Государственном бюджете СССР» (1932), «Положение о бухгалтерской отчетности и балансах в учреждениях и организациях, которые находятся на Государственном бюджете СССР» (1955) [24]. Дальнейшим этапом развития бюджетного учета стало создание централизованных бухгалтерий и внедрением средств механизации. Разработаны «Методические указания по бухгалтерскому учету в централизованных бухгалтериях бюджетных учреждений» (1958). Создание централизованной бухгалтерии позволило не только осуществить оптимизацию бюджетных средств, но и осуществлять тотальный контроль за их деятельностью. В связи с этим, нормативная база в этот период была направлена на регламентацию учетных

процедур в централизованных бухгалтериях, можно сказать, стандартизацию их деятельности. Кроме того, развитие учета и отчетности было связано с их машинными формами. Как отмечает И.Н. Токарев, в конце советского периода утверждены важнейшие нормативные акты, регламентирующие учет: Инструкции по бухгалтерскому учету (по двойной системе) в учреждениях и организациях, состоящих на Государственном бюджете СССР (утверждена приказом Министерства финансов СССР от 27 декабря 1973 г. № 323, позже утверждена новая инструкция приказом от 10 марта 1987 г. № 61) (далее – МФ СССР), по исполнению республиканских бюджетов автономных республик и местных бюджетов в финансовых органах (утверждена приказом МФ СССР от 16 мая 1975 г. № 49), по исполнению республиканских бюджетов союзных республик в министерствах финансов союзных республик (утверждена приказом МФ СССР от 01 марта 1978 г. № 18), в централизованных бухгалтериях при исполкомах сельских, поселковых и городских (городов районного подчинения) Советов народных депутатов в части бухгалтерского учета исполнения сельских, поселковых и городских (городов районного подчинения) бюджетов, (утверждена приказом МФ СССР от 03 апреля 1987 г. № 95). Документы преимущественно регламентируют работу с первичными документами, регистрами учета, особенностей применения плана счетов учреждений, а также определяют полномочия по вопросам учета и отчетности субъекта учета и централизованной бухгалтерии. Данные документы действовали до 2000-х гг. Это свидетельствует об отсутствии существенных изменений в бюджетном процессе и бюджетном учете. С начала 2000 – х гг. стали появляться нормативные документы, связанные с регламентацией учета и отчетности в бюджетной сфере. Так, в частности, утверждена новая Инструкция по бухгалтерскому учету (приказ Минфина Российской Федерации от 17 февраля 1999 г. № 15н) [74], Положение о представлении в Правительство Российской Федерации ежеквартальной и годовой отчетности об исполнении федерального бюджета (Постановление Правительства РФ от 15 сентября 2000 г. № 695). Целью издания таких документов стало формирование полной и достоверной информации об исполнении бюджетов всех

уровней, обеспечение контроля за целевым использованием средств, обеспечение информацией, необходимой для внешних и внутренних пользователей. В данный период времени создавались многочисленные Инструкции по бухгалтерскому учету, которые за короткий промежуток времени сменялись другими. Инструкции и их характерные особенности отражены в (Таблица 2).

Таблица 2 – Особенности Инструкций по бухгалтерскому учету

№ п/п	Наименование нормативного акта	Особенности
1	2	3
1	Приказ Минфина РФ от 17.02.1999 № 15н «Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету исполнения бюджетов» [74]	Для федерального, регионального и местных уровней бюджетов РФ определяется единый порядок ведения бухгалтерского учета
2	Приказ Минфина РФ от 30.12.1999 № 107н «Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях» [73]	Определяется единый порядок ведения бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях. Определяются основные понятия (бюджетное учреждение, главный распорядитель средств бюджета, получатель средств бюджета и т.д). Отражена ответственность руководителя и главного бухгалтера, обязанности бухгалтерских служб. Регламентирован порядок проведения инвентаризации. План счетов, установленных данной Инструкцией, имеет схожесть с планом счетов коммерческого сектора. Выделяется категория «малоценных товаров»
3	Приказ Минфина РФ от 26.08.2004 № 70н «Об утверждении Инструкции по бюджетному учету» [77]	Упорядочены регистры учета в виде журналов операций. Номер счета Плана счетов бюджетного учета состоит из 26 разрядов. Отражен перечень забалансовых счетов
4	Приказ Минфина РФ от 10.02.2006 № 25н «Об утверждении Инструкции по бюджетному учету» [76]	В части, не противоречащей Инструкции, главным распорядителям передано право на определение корреспонденции счетов (при их отсутствии). Инструкция дополнена забалансовыми счетами («Невыясненные поступления бюджета прошлых лет»). По ряду показателей утверждена их детализация (к примеру, основные средства). Обозначены возможные случаи безвозмездной передачи объектов основных средств. Упразднены некоторые группировки основных средств (мягкий инвентарь)

№ п/п	Наименование нормативного акта	Особенности
1	2	3
5	Приказ Минфина РФ от 30.12.2008 № 148н «Об утверждении Инструкции по бюджетному учету» [75]	Расширился перечень забалансовых счетов. Детализация нефинансовых активов (далее – НФА). Определены варианты установления срока полезного использования НФА. Обозначены характеристики объектов, не относящихся к основным средствам. Изменяется стоимость объектов, которым присваивают инвентарный номер: теперь каждому инвентарному объекту (уточнено по категориям движимого и недвижимого имущества), кроме объектов стоимостью до 3000 рублей включительно (ранее 1000 рублей), а также библ. фонда, драг. изделий вне зависимости от стоимости, независимо от того, находится ли он в эксплуатации, в запасе или на консервации, присваивается уникальный инвентарный порядковый номер
6	Приказ Минфина РФ от 30.12.2009 № 152н «О внесении изменений в Инструкцию по бюджетному учету, утвержденную Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 30 декабря 2008 г. № 148н» [55]	Указаны обязательные реквизиты оправдательных документов, составленных по унифицированным формам. Ликвидируется формулировка «налоги на социальные нужды». Дополнены счета для забалансового учета (21. Основные средства стоимостью до 3000 рублей включительно в эксплуатации). В соответствии со стоимостью основных средств и нематериальных активов изменен расчет амортизации
7	Приказ Минфина России от 01.12.2010 № 157н «Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению» [70]	Изменение структуры документа. Изначально утверждается единый план счетов бухгалтерского учета, а далее Инструкция по его применению. В части содержания документ претерпевает следующие изменения: дополнен перечень забалансовых счетов (22-26). Выделяются субъекты учета. Обозначена необходимость осуществления внутреннего финансового контроля. Первичные учетные документы принимаются при наличии подписи руководителя или уполномоченного им на то лица субъекта учета. Акцентируется внимание на хранение первичных учетных документов. Регламентировано, что в отношении учреждений казенного типа, финансовых органов и осуществляющих кассовое обслуживание органов применяются план счетов бюджетного учета и Инструкция по применению плана счетов бюджетного учета; для автономных и бюджетных учреждений – план счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений, план счетов бухгалтерского учета автономных учреждений и соответствующие Инструкции по их применению. Отражена информация по формированию первоначальной стоимости материальных запасов. Выделены аналитические группы синтетического счета объектов нематериальных активов, изменены аналитические коды синтетического счета объектов основных средств

[Сост.авт.]

Таким образом, анализ отраженной в таблице 2 нормативной базы по регулированию бухгалтерского учета в бюджетной сфере позволяет сделать выводы об упорядочении учётных процедур, о стремлении к максимальной регламентации при ведении учета и составлении отчетности. В свою очередь, это значительно упрощает и процесс осуществления контрольной деятельности.

В период с 2005 года начинается новый этап бюджетного учета, который обуславливается стабилизацией российской экономики. Она начинает уверенно функционировать в условиях рынка. Вопросы бюджетного учета и отчетности становятся актуальными. Для него характерно использование методов и процедур международной практики.

Исследованные этапы стандартизации можно отразить в следующей хронологической последовательности (Таблица 3).

В отношении государственного сектора С.В. Кудряшов отмечает, что стандартизация в сфере государственных финансов представляет собой инструмент реальной подотчетности управленческого аппарата. Проведение оценки об итогах работы государственного сектора экономики возможно при строгом и четком применении стандартов. В свою очередь, без стандартизации объективная и последовательная оценка результатов работы государственного сектора гражданами не представляется возможной. Автором сделан вывод, что в демократическом государстве стандартизация является неукоснительным условием планомерной и эффективной работы [35, с. 295].

Таблица 3 – Отдельные этапы стандартизации в российской практике

Период	Общая система стандартизации	Стандартизация в области бюджетного учета
XIX век	Развитие «внутризаводской стандартизации»	1895 год – образование Комиссии счетоводства, отчетности и ревизии; начало реформирования бюджетного учета; Разработка нормативной базы на основе международной практики. В.А. Татариновым составлено 5 записок, на основании которых начинается регламентироваться процесс составления и ведения смет. Возникает государственный контроль.

Период	Общая система стандартизации	Стандартизация в области бюджетного учета
1917 год	X	Начинают разрабатываться и внедряться Инструкции по ведению бухгалтерского учета, положения о бухгалтерском учете.
1925 год	Образование Всесоюзного бюро стандартов (Всемирный комитет стандартов)	X
30-гг XX века	Интенсивность развития стандартизации в России (преимущественно связано с тяжелой промышленностью)	X
1940 год	Возникновение ГОСТов	X
1954 год	Создание Комитета стандартов, мер и измерительных приборов	X
1958 год	X	Разработаны Методические указания по бухгалтерскому учету в централизованных бухгалтериях бюджетных учреждений
1973 - 2001 гг.	X	X
1992 год	Государства-участники СНГ образовали Межгосударственный (Евразийский) Совет по стандартизации, метрологии и сертификации на международном уровне	90-е гг. XX в. характеризуются немногочисленным количеством разработанных и утвержденных нормативных актов, связанных со стандартизацией учета и представлением отчетности.
1993 год	Принят Закон Российской Федерации «О стандартизации» № 5154-1 от 10.06.1993	X
2002 год	Принят Федеральный Закон Российской Федерации 184-ФЗ от 27.12.2002 «О техническом регулировании»	С начала 2000-х гг. появляются вновь нормативные документы, связанные с регламентацией ведения учета и формирования отчетности (Инструкции).
2005 год	X	Тренд на использование методов и процедур международной практики. Развитие идеи внедрения МСФО ОС.

Период	Общая система стандартизации	Стандартизация в области бюджетного учета
2006 год	Одобрение Правительством Российской Федерации Концепции развития национальной системы стандартизации до 2010 года (Распоряжение Правительства Российской Федерации от 28.02.2006 № 266-р)	X
2012 год	Одобрение Правительством Российской Федерации Концепции развития национальной системы стандартизации до 2020 года (Распоряжение Правительства Российской Федерации от 24.09.2012 № 1762-р)	X

[Сост.авт.]

Е.А. Баева, Л.Г. Абдукаримова, Т.Н. Черемисина также отмечают, что существует острая необходимость стандартизации процесса формирования, использования и качества учетно-аналитической информации в бюджетном секторе. Стандартизация позволяет создавать новые ориентиры для развития бюджетного учета в государственном секторе. Происходит идентификация объектов государственного бюджетного учета [5, с.3].

Н.М. Дементьева [23, с.15] отмечает, что стандартизация свойственна для одной страны, но также может быть распространена на группу стран при условии сходства исторических, экономических и культурных традиций. Таким образом, Н.М. Дементьева выражает точку зрения, что сходство государств позволяет развивать международную стандартизацию с целью регламентации однотипных процедур (положений) учета.

Анализ источников позволил сделать ряд выводов. Изначально стандартизация преимущественно была связана с техническими областями. При

этом параллельное развитие получила стандартизация социально-экономических направлений: учет и отчетность, аудит, налогообложение.

В целом эволюция бюджетного учета претерпевала многочисленные изменения. Переход к нэпу и послевоенное время характеризуется стремлением к жесткой регламентации учетных процедур. Появляются многочисленные Инструкции, Положения и методические рекомендации, что выступает прообразом стандартов. Такие процессы стандартизации были свойственны государственному сектору до 90 – х гг. XX века. После указанного периода вопросы бухгалтерского учета в бюджетной сфере и отчетности уходят на второй план. Отсутствие стандартов не позволяет внешним и внутренним пользователям отчетности получать качественную и достоверную информацию. Этот период продолжается до 2000 – х гг. Далее активным образом стали появляться новые Инструкции по бухгалтерскому учету в бюджетной сфере, Положения о предоставлении форм отчетности.

На сегодняшний момент этап развития стандартизации бюджетного учета и отчетности носит международный характер. Это значит, что стандартизация выходит за рамки внутригосударственного развития, и нацелена на привлечение как новых моделей эффективного ведения учета и составления отчетности, так и на использование положительного опыта планирования и использования бюджетных средств. Анализ источников позволил сделать важный вывод, что стремление к регламентации и стандартизации было на всех этапах становления бухгалтерского учета. Отсутствие регламентированных процедур приводило к неэффективному расходованию государственных средств. Можно отметить, что настоящий этап развития бюджетного учета также нуждается в стандартизации. При этом возникает необходимость стандартизации нового уровня, которого требует современное общество.

1.2. Международные стандарты финансовой отчетности в общественном секторе: понятие, основное содержание

Бухгалтерский учет необходим для осуществления деятельности организаций во всех странах мира. Учет необходим для консолидации информации и принятия на основе полученных данных управленческих решений. На основе показателей бухгалтерского учета имеется возможность оценить успешность работы предприятия и составить прогноз развития. Отраженные факты хозяйственной деятельности позволяют сформировать бухгалтерскую (финансовую) отчетность, на основании которой у пользователей появляется возможность проведения анализа деятельности и положения организации в целом.

В соответствии со статьей 3 Федерального закона от 06 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Федеральный закон № 402-ФЗ) бухгалтерская (финансовая) отчетность определяется как информация о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, систематизированная в соответствии с требованиями, установленными вышеуказанным Федеральным законом [54].

Как справедливо отмечает Л.В. Панферова [99, с. 455] с усилением влияния англо-американской школы бухгалтерского учета в России наблюдается более частое использование понятия «финансовая отчетность» вместо ранее применявшегося «бухгалтерская отчетность». Традиционно понятия синонимичны. При этом, по мнению автора, финансовая отчетность содержит значительно больший объем аналитических расшифровок и пояснительных комментариев, что позволяет принять решения финансового характера, в отличие от бухгалтерской отчетности.

Т.В. Федосова имеет иную точку зрения на понятия «бухгалтерская отчетность» и «финансовая отчетность». Она утверждает, что понятие «бухгалтерская отчетность» значительно шире понятия «финансовая отчетность».

Первое помимо финансовой отчетности включает внутривозрастную информацию, а финансовая отчетность основывается на этих данных.

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации № 43н от 6 июля 1999 г. [82], бухгалтерская отчетность определяется как единая система данных об имущественном и финансовом положении организации, а также о результатах ее хозяйственной деятельности, которая основывается на сведениях бухгалтерского учета, зафиксированного в регламентированных формах. Следовательно, в бухгалтерской отчетности содержится информация как о имущественных показателях, так и о финансовых, что свидетельствует о том, что термин «бухгалтерская отчетность» шире, чем «финансовая отчетность».

В проведенном исследовании преимущественно будет использоваться термин «бухгалтерская (финансовая) отчетность».

Целью составления отчетности является обеспечение пользователей полезной информацией о финансовом положении экономического субъекта, финансовом результате его деятельности, движении денежных средств и других форм отчетности, на основании которой они могли бы принимать управленческие решения.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность представляет интерес для внешних и внутренних пользователей (Рисунок 1). В соответствии с ч. 11 ст. 13 Федерального закона № 402-ФЗ информация, которая отражена в финансовой отчетности не представляет собой коммерческую тайну и является открытой для всех пользователей.

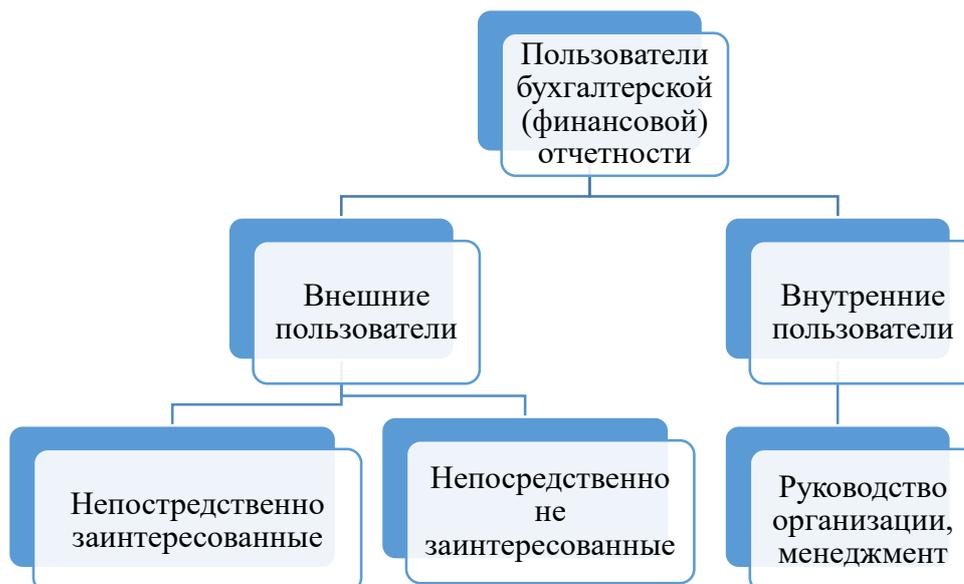


Рисунок 1 – Пользователи бухгалтерской (финансовой) отчетности

[Сост. авт.]

К числу внешних пользователей можно отнести, как отмечалось ранее:

1. инвесторов, вкладывающих средства в компанию и заинтересованных в анализе способности компании выплачивать дивиденды и (или) обеспечивать поступательное развитие компании в целях роста курсовой цены акций. Для них финансовая отчетность является «индикатором», позволяющим принять решение о приобретении ценных бумаг компании, остановится на имеющемся их количестве, либо последует их продажа.
2. кредитные организации, нуждающиеся в информации, позволяющей определять риск в отношении возврата займов и выплаты процентов по ним.
3. деловых партнеров, в том числе поставщиков (подрядчиков), которые нуждаются в информации в целях оценки срока погашения задолженности дебитора; покупателей (заказчиков), заинтересованных в сведениях о стабильности контрагента, особенно в случае долгосрочных отношений с ним.
4. государственные и муниципальные органы власти, заинтересованные в информации о деятельности хозяйствующих субъектов в целях определения

налоговой политики, размера национального дохода, распределения ресурсов, антимонопольного, тарифного и иного регулирования и для достижения прочих целей.

5. общественность, интересующуюся в целом о деятельности компании, вкладе в государственную, региональную и (или) местную экономику, количестве предоставляемых рабочих мест, уровне заработной платы и прочих, необходимых показателях.

К числу непосредственно заинтересованных пользователей, обозначенных ранее, относятся инвесторы, кредитные организации, а также деловые партнеры. Именно они заинтересованы в развитии компании, улучшении ее финансовых показателей, так как от этого напрямую зависит их доходность. Соответственно, непосредственно не заинтересованные пользователи – это та группа пользователей отчетности, которые преследуют ознакомительную цель при ее изучении. Они имеют косвенный финансовый интерес при изучении отчетности. Это прежде всего, органы статистики, аудиторские организации, консультанты по финансовым вопросам, пресса и информационные агентства, профсоюзы и иные пользователи.

К числу внутренних пользователей можно отнести:

1. непосредственно руководство компании, менеджмент, которые заинтересованы в финансовой отчетности в целях последующего принятия управленческих решений и контроля.

2. работников, нуждающихся в информации о стабильности и прибыльности наймодателей, их способностей обеспечивать регулярные выплаты заработной платы.

Таким образом, бухгалтерская (финансовая) отчетность интересна и необходима широкому кругу пользователей, каждый из которых преследует достижение своих целей. Финансовая отчетность преимущественно является основным источником получения сведений о финансовом положении компании, ее результатах деятельности за отчетный период. В связи с этим, важно, чтобы показатели отчетности были понятны пользователям. Это позволит, в свою очередь, произвести оценку реального финансового состояния субъекта

отчетности, а также показать результаты процесса управления и степень ответственности руководства по отношению к доверенным ему ресурсам.

Как отмечалось ранее, выделяется несколько видов стандартов в финансово-учетной сфере по территориальному признаку. На первом уровне находится стандартизация региональная, которая связана с определениями общих принципов учета на территории региона. Они обязательны для стран, входящих в данный регион. Примером являются европейские директивы. Далее можно выделить национальные стандарты, которые различны в каждой стране ввиду различий в развитии финансовых рынков, налогового и иного законодательства. Они регламентируют использование различных оценок объекта учета, способы и приемы определения показателей отчетности. Примером является Положения по бухгалтерскому учету (далее – ПБУ), которые с недавнего момента переименованы в Федеральные стандарты бухгалтерского учета (далее – ФСБУ). Соответствующие изменения внесены в Федеральный закон № 402-ФЗ в 2017 году. Наивысшим уровнем классификации стандартов являются международные стандарты, которые базируются на общих принципах учета и отчетности в некоторых странах. Ряд из них рассматривается в данной работе.

По утверждению Л. И. Шишовой, И. А. Пинясовой, в современном экономическом пространстве возникает потребность постоянного расширения бизнеса. В связи с чем необходимо привлечение дополнительных ресурсов, в частности финансовых. Именно поэтому собственники бизнеса заинтересованы в увеличении деловой активности предприятия и ее инвестиционной привлекательности. В целях привлечения капитала используют различные инструменты: банковские кредиты, размещение ценных бумаг на фондовых биржах, а также иностранные инвестиции. С этой точки зрения последних, инвестору необходимо ознакомиться с финансовым положением организации, для принятия решения о вложении средств в ее дальнейшее развитие. При принятии положительного решения инвестору в последующем необходимо отслеживать, каким образом привлеченные средства способствуют развитию компании и имеется ли возможность их последующего возврата инвестору. Именно для этого

необходима прозрачность информации и ее соответствие международным стандартам. Причем авторами статьи обосновано применение международных стандартов применительно к коммерческому сектору.

Следует отметить, что переход на международные стандарты свойственен для многих сфер профессиональной деятельности. Такая тенденция наблюдается в следующих областях:

- аудиторская деятельность. Так, в соответствии с приказами Минфина России от 24 октября 2016 г. № 192н (в редакции приказа от 30 ноября 2016 г. № 220н) и от 09 ноября 2016 г. № 207н с 01 января 2017 г. в качестве законодательно признанных введены в действие на территории Российской Федерации МСА, принимаемые Международной федерацией бухгалтеров (МФБ);

- оценочная деятельность. Так, подготовленная Международным Комитетом по Стандартам Оценки в январе 2017 г., была опубликована новая редакция Международных стандартов оценки (далее – МСО). Новые МСО вступили в действие с 01 июля 2017 г. и являются составной частью стандартов оценки RICS. В настоящее время идет подготовка к публикации русского перевода новой редакции МСО;

- налогообложение. Так, в условиях деофшоризации мировой и российской экономики, пристального внимания к контролируемым иностранным компаниям, прослеживается явная тенденция применения международных стандартов, затрагивающих правила как налогообложения, так и ведения налогового учета [19, с.1254].

С целью эффективного ведения бизнеса на международной арене и принятия рациональных экономических и управленческих решений созданы МСФО.

В соответствии с п. 4 ст. 3 Федерального закона № 402-ФЗ международный стандарт - стандарт бухгалтерского учета, применение которого является обычаем в международном деловом обороте независимо от конкретного наименования такого стандарта. Согласно ст. 20 этого же нормативного правового акта одним из главных принципов регулирования учета в России является принцип применения МСФО как основы для разработки федеральных и отраслевых стандартов.

Внедрение МСФО изначально предполагало создание единого глобального языка учета и деловых отношений. Изучение трудов специалистов в области МСФО позволило выделить несколько позиций к определению понятия «МСФО».

Е.П. Константинова отмечает, что МСФО представляют собой принятые в общественных интересах положения о порядке подготовки и представления финансовой отчетности. По мнению автора, важнейшее концептуальное отличие МСФО в том, что работа бухгалтера в рамках последних в большей степени направлена на формирование достоверной информации о финансовом положении, чем о финансовых результатах. М.В. Зелинская отмечает, что МСФО – это инструмент, который позволяет сравнивать несколько компаний в общемировом масштабе. По мнению Н.В. Генераловой, МСФО представляют собой общие принципы ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности, изложенных в виде стандартов и интерпритаций, разрабатываемых Советом по МСФО. Они направлены на формирование отчетности, а не регламентацию ведения бухгалтерского учета. Т.В. Федосова определяет МСФО как системы положений, принятых для общественных интересов, содержащую порядок подготовки и представления финансовой отчетности.

Таким образом, анализ имеющихся подходов к определению «МСФО» позволил сделать вывод, что это совокупность стандартов, содержащих общие требования, используемые для подготовки и предоставления финансовой отчетности организаций.

МСФО не представляют собой свод жестких правил, а прежде всего содержат общие требования, тем самым позволяя самостоятельно принимать решения в отношении формирования отчетности, полагаясь на собственное профессиональное суждение.

Положительная оценка финансовой отчетности, составленной в соответствии с МСФО, отражена в трудах Е.А. Алешиной, И.Е. Власовой [13, с. 10,12], О.В. Шевчук, Т.И. Буяновой [9, с. 114,119], которые отмечают высокий уровень достоверности, прозрачности отчетности, составленной в соответствии с международными нормами, ее ориентацию на максимальную полезность для

широкого круга пользователей при принятии ими экономически важных решений, полноту информации об эффективности деятельности организации.

Нужно отметить, что в соответствии с ПБУ 1/2008 учет конкретного объекта бухгалтерского учета ведется в соответствии с федеральным стандартом бухгалтерского учета. При отсутствии утвержденных способов (методов) ведения учета организация самостоятельно определяет соответствующий способ (метод) исходя из последовательного применения иных документов, первостепенное значение из которых принадлежит МСФО. Если рассматривать МСФО в коммерческом секторе, то обязательными для применения стандарты являются в отношении организаций, попадающих под требования Федерального закона от 27 июля 2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» [58].

В отличие от коммерческого сектора, в котором применяются МСФО, для некоммерческого сектора используются МСФО для общественного сектора (далее – МСФО ОС).

Современные рыночные экономики можно отнести к смешанному типу. Ведущую роль в них, безусловно, играет частный сектор, который преследует основную цель – получение и максимизация прибыли. Это основной критерий их деятельности. Однако, помимо частных предприятий в экономике присутствует еще и государство, как еще один экономический агент. Важным моментом является определение границ общественного сектора. В первую очередь, это необходимо субъекту отчетности для определения, какие из существующих международных стандартов ему применять: МСФО для коммерческого или общественного сектора. Во-вторых, определение границ позволит определить цели для регламентации объектов консолидации при формировании консолидированной финансовой отчетности.

Согласно Предисловию к МСФО ОС к организациям общественного сектора относятся национальные правительства, региональные правительства (к примеру, на уровне штата, провинции, территории), местные органы власти (к примеру, города, района) и их подразделения (департаменты, службы, комитеты, комиссии), если не указано иное. При этом, коммерческие организации с государственным

участием (далее – КОГУ) не используют МСФО ОС в своей деятельности. В отношении КОГУ применяются МСФО.

Таким образом, исходя из перечня организаций общественного сектора, отраженного в предисловии к МСФО ОС, можно сделать вывод, что определение «общественного сектора» идентично понятию «государственный сектор».

С точки зрения Системы национальных счетов (далее – СНС) и Статистики государственных финансов (далее – СГФ) государственный сектор представляет совокупность институциональных единиц сектора государственного управления и финансовые и нефинансовые государственные корпорации. Схематично государственный сектор можно отразить следующим образом (Рисунок 2).

Российское законодательство не содержит четкого определения государственного сектора.

При этом, в соответствии с нормами, регламентирующими ведение учета, определен перечень организаций государственного сектора. Так в соответствии с положениями Порядка применения классификации операций сектора государственного управления, утвержденного приказом Минфина России от 29 ноября 2017 г. № 209н «Об утверждении Порядка применения классификации операций сектора государственного управления», к организациям государственного сектора относятся:

- государственные (муниципальные) унитарные предприятия;
- государственные корпорации и компании;
- публично-правовые компании.

Это неоднократно отражено в письмах Минфина России от 29 июня 2018г. № 02-05-10/45153, от 03 сентября 2019г. № 02-08-10/67680, от 11 декабря 2020 г. № 02-08-10/109210, от 27 декабря 2019 г. № 02-08-10/102939). В соответствии с пунктом 10.4 этого Порядка организации государственного сектора подразделяются на финансовые и нефинансовые организации.



Рисунок 2 – Государственный сектор [Сост. авт.]

При этом в Федеральный закон № 402-ФЗ внесены изменения в части переименования «организаций государственного сектора» в «организации бюджетной сферы». С 2019 года в соответствии с п. 9 ст. 3 Федерального закона № 402-ФЗ определены организации бюджетной сферы (Рисунок 3).

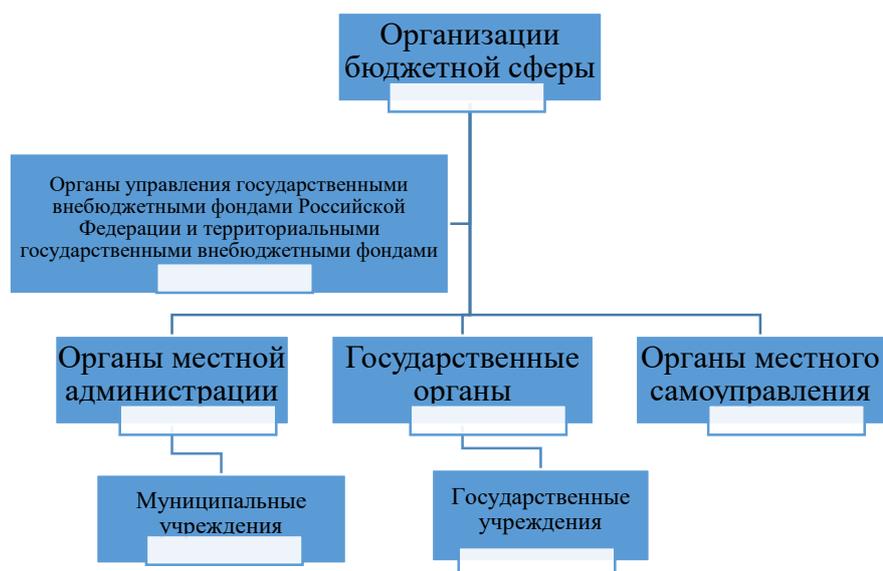


Рисунок 3 – Организации бюджетной сферы [Сост.авт.]

Несмотря на то, что данные изменения вступили в силу с 26 сентября 2019 г. в указанном ранее Порядке применения классификации операций сектора государственного управления, не внесены соответствующие изменения и присутствует термин «организации государственного сектора», к числу которых, как отмечалось, относятся государственные (муниципальные) унитарные предприятия, государственные корпорации и компании, публично-правовые компании.

Следовательно, руководствуясь предисловием к МСФО ОС, к организациям общественного сектора относятся национальные и региональные правительства, а также местные органы власти. В соответствии с СНС и СГФ термин «общественный сектор» идентичен понятию «государственный сектор». Но, исходя из последних изменений законодательства в области регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации, организации государственного сектора переименованы в организации бюджетной сферы. Нужно отметить, что несмотря на внесенные изменения в Федеральный закон №402-ФЗ, термин «государственный сектор» применяется в документах различного уровня, таких, к примеру, как Постановление Госстандарта России от 30 декабря 1993 г. № 299 (ред. от 07.10.2021) «ОК 011-93. Общероссийский классификатор управленческой документации», Постановление Правительства РФ от 14 мая 2021 г. № 733 (ред. от 29.12.2021) «Об утверждении Положения о федеральной государственной информационной системе «Единая информационная платформа национальной системы управления данными» и о внесении изменений в некоторые акты Правительства Российской Федерации», приказ Минфина России от 30 марта 2015 г. № 52н (ред. от 15.06.2020) «Об утверждении форм первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета, применяемых органами государственной власти (государственными органами), органами местного самоуправления, органами управления государственными внебюджетными фондами, государственными (муниципальными) учреждениями, и Методических указаний по их применению». Учитывая неопределенность в терминологическом аппарате, применяя положения различных законодательных и нормативных актов,

национальных и международных документов, во всех исследованиях, проводимых в рамках данной диссертации, применимы термины «государственный сектор» и «бюджетная сфера».

Соответственно, с точки зрения исследователей, перечень субъектов отчетности, на которые распространяют действие МСФО ОС определен. В него входят государственные органы, государственные (муниципальные) организации, органы местной администрации и местного самоуправления, а также органы управления государственными внебюджетными фондами Российской Федерации и территориальными государственными внебюджетными фондами. Иные организации в обязательном или особом порядке применяют нормы МСФО.

Традиционно бухгалтерский учет и отчетность государственных учреждений развивались обособленно от коммерческих организаций. Однако в последнее время наблюдается тенденция к сближению учета организаций некоммерческого и коммерческого секторов экономики. Этот тренд обозначен в МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности» (в редакции 2006 года). Далее последовало изменение законодательства Российской Федерации в части закрепления новых типов учреждений некоммерческого сектора. С момента издания Федерального закона от 08 мая 2010 г. № 83-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений» прошло преобразование всех бюджетных учреждений путем деления на три типа: казенные, бюджетные и автономные. Представилась возможность учреждениям (бюджетного и автономного типов) использовать доходы от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности для целей учреждения [56].

Развитие данной тенденции в последнее время активно. Особенно актуальна обозначенная идея в условиях ограниченности финансовых ресурсов, а это означает, поэтапный переход на большую самостоятельность и автономность в финансовом обеспечении и государственных и муниципальных учреждений. В следствие этого возникает потребность в поиске дополнительных источников

финансового обеспечения. С этой целью учреждения мотивированы задействовать как контрагентов внутри государства, так и за ее пределами. Подобная тенденция приводит к тому, что для привлечения дополнительных средств потенциальный партнер должен ознакомиться с финансовым положением учреждения, в том числе по средствам публичной финансовой отчетности, которая в свою очередь, должна быть понятной и достоверной.

С целью подтверждения данных выводов проведен сравнительный анализ показателей отчетности государственных образовательных учреждений, входящих в рейтинг, подготовленный Российской академией народного хозяйства и государственной службы Российской Федерации. Для исследования были отобраны 100 вузов, входящих в указанный ранее рейтинг. Он представляет собой интегральную оценку качества подготовки выпускников учебных заведений, которая рассчитывается по объективным количественным показателям образовательной, научно-исследовательской, международной, финансово-экономической деятельности учреждений высшего образования. В рейтинге задействованы крупнейшие вузы Российской Федерации, а также их филиалы, которые представили статистические данные о своей деятельности. В качестве источников статистической информации выступают сведения ведущих аналитических центров, работающих в сфере образования (Приложение 1).

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). Анализируемый период – с 2015 года по 2019 год. Полученные результаты по каждому учреждению, входящему в рейтинг, отражены в приложениях 2–4. Итоги общей совокупной оценки структуры источников финансового обеспечения учреждений представлены на рисунок 4.



Рисунок 4 – Структура источников финансового обеспечения учреждений высшего образования в период с 2015 по 2019 гг. [Сост.авт.]

Подтверждает тенденцию к сближению МСФО и МСФО ОС проведенный анализ имеющихся стандартов в общественном и коммерческом секторе (Приложение 5). Оценка произведена путем сравнения перечней стандартов, входящих в МСФО (IAS/IFRS) и МСФО ОС. Перечень стандартов, включаемых в состав IAS, насчитывает 27 документов, но фактически организации применяют 25 документов, так как (IAS) 11 «Договоры на строительство», (IAS) 18 «Выручка» заменен на (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями». Учитывая 25 документов МСФО, в МСФО ОС насчитывается 20 аналогов, что составляет 80%. Это свидетельствует о высокой степени их идентичности. При этом, ряду МСФО соответствуют несколько МСФО ОС. Так МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» соответствуют МСФО ОС 26 – Обесценение активов, генерирующих денежные средства, МСФО ОС 21 – Обесценение активов, не генерирующих денежные средства. Это свидетельствует о необходимости контроля со стороны общественного сектора за источниками финансового обеспечения государственных учреждений.

Проводя сравнительный анализ МСФО в коммерческом и некоммерческом секторах, можно выделить несколько обоснований для их применения (Таблица 4).

Таблица 4 – Обоснование внедрения МСФО и МСФО ОС

МСФО в коммерческом секторе	МСФО в общественном секторе
<ul style="list-style-type: none"> • Применение МСФО позволит повысить прозрачность составленной отчетности, сделает ее понятной и доступной для пользователей; 	
<ul style="list-style-type: none"> • Сопоставимость финансовых показателей, содержащихся в отчетности, позволяет применить бенчмаркетинг с целью совершенствования управленческих процедур; 	
<ul style="list-style-type: none"> • МСФО составляют основу для разработки национальных стандартов; 	
<ul style="list-style-type: none"> • Применение МСФО направлено на повышение престижа и значимости профессии бухгалтера; 	
<ul style="list-style-type: none"> • Приобщение компаний к международным рынкам капитала; 	
<ul style="list-style-type: none"> • Участие компании в международных конкурентных способах закупки; 	
<ul style="list-style-type: none"> • Отчетность, составленная в соответствии с международными стандартами, позволит инвесторам (как внешним пользователям информации) оценить состояние компании с финансовой точки зрения с целью перспективы дальнейшего взаимодействия, оценить риск вложения инвестиций; • Как отмечено исследователями, применение МСФО является обязательным условием соответствия стандартов учета тенденциям современной рыночной экономики; • Применение МСФО в коммерческом секторе уменьшает препятствия в получении заемных средств (МСФО необходимо для банков, так как наличие МСФО снижает риски предоставления кредитов). 	<ul style="list-style-type: none"> • Отчетность составленная в соответствии с МСФО, способствует принятию эффективных управленческих решений в части распределения бюджетных средств и их реализации в секторе государственного управления; • Понятная, прозрачная отчетность позволяет рассмотреть возможность привлечения контрагентов (организаций коммерческого сектора) в рамках государственно-частного партнерства.

[Сост.авт.]

Таким образом, коммерческий и некоммерческий секторы имеют ряд общих предпосылок формирования отчетности на основании соответствующего для них МСФО. При этом, руководствуясь задачами каждого из секторов, есть ряд отличительных особенностей. Целью деятельности государственного сектора является эффективное распределение ресурсов соответствующего уровня между администраторами бюджетных средств, в соответствии с реализуемыми ими программами в непосредственной зависимости от достигнутых результатов деятельности. Коммерческий сектор нацелен на минимизацию издержек при

осуществлении деятельности. При этом оба сектора нацелены на привлечение дополнительных денежных средств для последующего развития.

Как видно из таблицы 4 между МСФО и МСФО в общественном секторе имеются отличия в основаниях применения в соответствии с целями организаций указанных типов. Следовательно, можно отметить особенности стандартов в общественном секторе.

В связи с этим, концептуально значимо определить траекторию развития МСФО в коммерческом секторе, так как с глобальной точки зрения они выступают основой для разработки МСФО ОС. В данной работе по ряду вопросов проведена аналогия стандартов учета и отчетности коммерческого и некоммерческого секторов.

Рассмотрев понятия МСФО и определив перечень организаций, входящих в общественный сектор, проанализируем понятие МСФО ОС.

МСФО ОС – это официальные требования, установленные Советом по международным стандартам финансовой отчетности в общественном секторе. Такое понятие отражено в официальном переводе МСФО ОС (2010 года).

Как наиболее точно подмечено Е. Н. Домбровской [25, с. 23], МСФО ОС – это высококачественные и независимо разработанные стандарты, которые пользуются поддержкой правительств, профессиональных бухгалтерских органов и международных организаций, включая Всемирный банк, Азиатский банк развития, Организацию экономического сотрудничества и развития, Международный валютный фонд, Совет по МСФО и Международную организацию высших ревизионных учреждений.

Е.Н. Жаворонкова определяет МСФО как набор документов, регламентирующих составление финансовой отчетности, необходимой внешним пользователям для принятия экономических решений в отношении субъекта отчетности [29, с. 82].

Проведенный анализ имеющихся определений понятия МСФО ОС позволил сделать вывод об отсутствии четко сформулированного определения данного понятия, содержащего исчерпывающий перечень характерных особенностей. В

связи с этим, исследователем сформулировано собственное определение путем дополнения существенными характеристиками.

МСФО ОС – это разработанная Советом по Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора совокупность стандартов, содержащая общие требования для подготовки и представления финансовой отчетности общего назначения организациями общественного сектора, созданная в общественных интересах и используемая на международном уровне.

Таким образом, выделены следующие характерные особенности МСФО ОС.

Во-первых, стандарты представляют собой общие требования для формирования и представления финансовой отчетности, а не жесткие правила. Следует отметить, что созданию МСФО способствовало влияние англо-американской школы развития бухгалтерского учета, для которой свойственно не жесткая регламентация процедур, а возможность применения профессионального суждения специалиста бухгалтерской службы. Поэтому концептуально важно, что МСФО ОС устанавливают общие рамки для формирования финансовой отчетности, и бухгалтеру представляется возможность применения собственного мнения при выборе методов, способов отражения фактов хозяйственной деятельности.

Во-вторых, формируемая по МСФО ОС финансовая отчетность представляет собой отчетность общего назначения. В соответствии с Концептуальными основами финансовой отчетности организаций общественного сектора финансовая отчетность по степени отражения информации классифицируется на отчетность общего и специального назначения.

Отчетность специального назначения – это финансовая отчетность, подготовленная в соответствии со специфическими потребностями пользователей, имеющих соответствующие полномочия для ее требования.

Отчетность общего назначения, прежде всего, направлена на пользователей, не обладающих возможностью требовать финансовую отчетность в соответствии с собственными специфическими потребностями. Эта отчетность доступна для широкого круга пользователей, которые имеют свои цели ознакомления с ней. В

связи с этим, данная отчетность необходима для удовлетворения общественных интересов, что также нашло отражение в сформулированном автором определении. Так исполнители государственных (муниципальных) контрактов нуждаются в финансовой информации, которая позволит сделать следующие выводы: какова степень целесообразности использования ресурсов, полученных в отчетном периоде; существует ли возможности привлечения дополнительных ресурсов, каковы источники осуществления таких затрат: собственные или заемные.

С позиции кредиторов вызывает интерес информация, связанная с ликвидностью активов для оценки возможности субъекта возврата задолженности в установленные сроки и в полном объеме.

Следовательно, можно сделать выводы, что внешние пользователи отчетности имеют возможность производить оценку целей использования ресурсов, привлеченных в отчетном периоде; соответствие фактического использования ресурсов целям их предоставления; анализ источников полученных средств (объемы средств по различным источникам финансового обеспечения, динамика за отчетные периоды).

В-третьих, ключевым моментом является то, что стандарты направлены на улучшение качества отчетности, а также в целях повышения прозрачности и контролируемости финансов организаций общественного сектора во всем мире.

Вышеуказанные особенности характеризуют МСФО ОС во всем мире.

Концептуальные основы, являясь базой для разработки МСФО ОС, определяют важнейшие характеристики и показатели финансовой отчетности. В связи с этим, для анализа особенностей МСФО ОС этот документ играет значительную роль.

Так, Концептуальные основы определяют, что подготовка финансовой отчетности основывается на следующих принципах:

1. принцип начисления. В соответствии с ним в учете признаются результаты хозяйственной деятельности организации по мере их возникновения.
2. принцип непрерывности деятельности. Этот принцип означает, что организация намерена осуществлять хозяйственную деятельность в будущем.

Руководство субъекта отчетности не имеет цели и намерений реорганизации организации.

Функции введения МСФО для коммерческого и некоммерческого сектора также аналогичны (Рисунок 5).



Рисунок 5 – Функции МСФО [96]

Совет по международным стандартам финансовой отчетности в общественном секторе определяет основную цель применения МСФО ОС, которая заключается в представлении пользователям данной финансовой отчетности информации об организации для подотчетности и принятия решений.

Концептуальные основы содержат также качественные характеристики информации, включенной в финансовую отчетность общего назначения (далее – ФООН), составленную в соответствии с МСФО ОС. Сравнительный анализ качественных характеристик МСФО и МСФО ОС представлен на Рисунке 6.

Проведенный анализ качественных характеристик информации в финансовой отчетности, составленной по МСФО и МСФО ОС, позволяет сделать выводы об аналогичности характеристик. Для МСФО свойственна характеристика

«правдивое представление», в МСФО ОС – «достоверное представление». С точки зрения исследователей, характеристики можно считать идентичными. Следует отметить, что анализируемые международные стандарты переведены с английского языка и для них характерны неточности перевода. В связи с этим, можно считать «правдивое» и «достоверное» представление синонимичными.



Рисунок 6 – Сравнительный анализ качественных характеристик МСФО и МСФО ОС [Сост.авт.]

Еще одной отличительной особенностью в анализе характеристик является понятие «существенность». В МСФО данное понятие относится к качественным характеристикам, в МСФО ОС выделено в отдельную группу ограничений для определения рамок работы организации. В целом, качественные характеристики и принципы (допущения) для информации, входящей в финансовую отчетность, составленные по МСФО и МСФО ОС, аналогичны. Это еще раз демонстрирует тенденцию к сближению положений стандартов в коммерческом и общественном секторах. Именно указанные принципы (допущения) и качественные характеристики позволяют организации представить качественную финансовую

отчетность, а ее пользователям оценить понятность, доступность, достоверность и объективность этой отчетности.

Концептуальные основы ФООН содержит термин «отчитывающейся организации общественного сектора», который можно определить, как правительство или иную организацию общественного сектора, программу или идентифицируемую область деятельности, которая подготавливает финансовую отчетность общего назначения. Отдельная отчитывающаяся организация может входить в группу отчитывающихся организаций. Особенностью МСФО ОС является то, что отчитывающейся организацией общественного сектора может быть, как отдельное юридическое лицо, так и административная структура или программа без отдельного юридического лица. Это концептуально новый аспект для российской практики ведения учета и составления финансовой отчетности.

В соответствии с МСФО ОС в составе ФООН содержатся непосредственно финансовые отчеты и дополнительная информация.

Согласно МСФО ОС в состав ФООН входят:

- 1) Отчет о финансовом положении (иные названия - Балансовый отчет/Отчет об активах и обязательствах);
- 2) Отчет о финансовых результатах деятельности (Иные названия - Отчет о выручке и расходах/Отчет о доходах/Операционный отчет/Отчет о прибылях и убытках);
- 3) Отчет о движении денежных средств;
- 4) Отчет об изменениях в чистых активах/ капитале;
- 5) Примечания к отчетности (Иное название - Активы в специальных списках).
- 6) Анализ утвержденного бюджета путем сопоставления плановых и фактических сумм отражается либо в отдельном финансовом отчете, либо с помощью добавления соответствующих колонок в имеющихся финансовых отчетах.

В рамках написания данной работы систематизирован состав показателей, включаемых в формы отчетности в соответствии с МСФО ОС (Таблица 5).

Таблица 5 – Анализ показателей, включаемых в формы отчетности в соответствии с МСФО ОС

№ п/п	Форма отчетности	Информация, содержащаяся в форме отчетности
1	2	3
1.	Отчет о финансовом положении	Краткосрочные и долгосрочные активы, краткосрочные и долгосрочные обязательства. Минимальный набор статей отчета: основные средства, инвестиционная недвижимость, нематериальные активы, финансовые активы, инвестиции по методу долевого участия, запасы, суммы к возмещению по необменным операциям, суммы к поступлению от обменных операций, денежные средства и эквиваленты денежных средств, суммы к уплате по налогам и трансфертам, суммы к уплате по обменным операциям, резервы, финансовые обязательства, доля меньшинства, представленная в составе чистых активов/ капитала, чистые активы/капитал, относящиеся к собственникам контролирующей организации.
2.	Отчет о финансовых результатах деятельности	Минимальный набор статей отчета: выручка, финансовые затраты, доля организаций в профиците или дефиците ассоциированных организаций и совместная деятельность, учитываемых по методу долевого участия, прибыль или убыток до налогообложения от выбытия активов или погашения обязательств, относящихся к прекращенной деятельности, профицит или дефицит.
3.	Отчет о движении денежных средств	Отражение денежных потоков от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности
4.	Отчет об изменениях в чистых активах/ капитале	Минимальный набор требований: профицит или дефицит за период, статьи выручки и расходов за период, которая признается непосредственно в составе чистых активов/капитала, итоговая сумма по этим статьям, общая сумма выручки и расходов за период, для каждого раскрываемого компонента чистых активов/капитала – влияние изменений в учетной политике и исправления ошибок, признаваемых в соответствии с МСФО ОС 3.
5.	Примечания	Методы подготовки финансовой отчетности, и об используемой учетной политике, раскрывают положения, требуемые МСФО ОС, но не представленные в обозначенных ранее формах отчетности, а также дополнительную информацию, актуальную для понимания любого из указанных отчетов.

[Сост.авт. на основе [46]]

Финансовая отчетность должна представляться не реже одного раза в год. Определенными датами финансовый год не ограничивается, что также является особенностью для практики составления такой отчетности.

Концептуальные основы определяют элементы финансовой отчетности. Все финансовые операции и иные события, отраженные в финансовой отчетности,

группируются в классы на основании общих экономических характеристик, определяемыми как элементы финансовой отчетности (Рисунок 7).

Для того, чтобы объект был признан элементом отчетности, он должен соответствовать определенным критериям. Критериями признания элемента являются соответствие определению, а также возможность его измерения при достижении качественных характеристик и ограничений на информацию в финансовой отчетности общего назначения.

Каждый стандарт МСФО ОС имеет структуру, которая включает преимущественно следующие элементы, раскрывающие содержание документа:

1. введение. В этой части стандарта определяются область учета, на которые распространяются действия стандарта, его цели и задачи; раскрываются основные понятия и представлены их определения.

2. отдельные положения. В этой части стандарта описаны его особенности.

3. требования к раскрытию информации. В стандарте содержится описание необходимого уровня информации для раскрытия и примечания к ней.

Четкая внутренняя структура МСФО ОС позволяет пользователям акцентировать внимание на ключевые моменты стандарта, изначально, при первом применении стандарта, конкретизировать используемую терминологию.

Таким образом, МСФО ОС представляют совокупность структурированных стандартов, содержащих общие требования для составления финансовой отчетности организациям общественного сектора. Основой их создания являются МСФО, с которыми они имеют много общих положений концептуальных основ: принципов (допущений), качественных характеристик, форм финансовой отчетности. Это отражает тенденцию к сближению стандартов коммерческого и некоммерческого секторов экономики [1, с. 108, 2, с. 5].



Рисунок 7 – Элементы финансовой отчетности [Сост.авт.]

1.3. Обобщение опыта применения МСФО ОС в России и за рубежом

Реформирование бухгалтерского учета в мировой практике и в России проходило множество этапов. Динамично развивающийся мир способствовал постоянному изменению законодательства в области бухгалтерского учета. Процессы глобализации рынков способствовали тому, что финансовая (бухгалтерская) отчетность стала ключевым информативным звеном не только внутри страны, но и за ее пределами.

Как отмечалось в предыдущих разделах настоящей работы для регулирования взаимодействия экономических субъектов на международной арене появились МСФО. Стандарты разрабатываются с 1973 года Комитетом по

Международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО, далее преобразован в Совет по МСФО). КМСФО объединил бухгалтеров и аудиторов Великобритании, США, Ирландии, Канады, Мексики, Японии, Франции, Германии, Голландии, Австралии. КМСФО разрабатывал стандарты в соответствии с утвержденной программой.

МСФО получили высокую оценку и стали основой для подготовки и представления отчетности во многих странах, в том числе Австралия, Аргентина, Бразилия, Великобритания, Германия, Индия, Индонезия, Италия, Канада, Китай, Мексика, Саудовская Аравия, США, Турция, Франция, Южная Корея, ЮАР, Япония [15, с. 3].

Период внедрения МСФО в России относится к 1989 году. Началом данного процесса можно считать семинар по проблемам учета на совместных предприятиях, проводившийся Центром ООН по ТНК и Торгово-промышленной палатой СССР в Москве. [111, с. 32]

Если рассматривать официальное начало процесса внедрения МСФО, то как отмечают Н.В. Генералова, Я. В. Соколов началом процесса реформирования учета следует считать принятие Государственной программы перехода Российской Федерации на принятую в международной практике систему учета и статистики в соответствии с требованиями развития рыночной экономики, утвержденной Постановлением Верховного Совета Российской Федерации от 23 октября 1992 г. № 3708-1. Данный документ в качестве причин применения МСФО обозначает выход России на мировой рынок и расширение международных связей.

Далее в 1994 году в соответствии Программой реформирования системы бухгалтерского учета, одобренной Методологическим Советом по бухгалтерскому учету при Минфине Российской Федерации, переход на МСФО должен был осуществиться до 2000 года. В ходе реализации этой программы был принят ряд положений по бухгалтерскому учету (ПБУ 1, 2, 3,4), Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. № 129–ФЗ «О бухгалтерском учете» [103, с. 39].

С точки зрения диссертанта, ключевым моментом перехода на принципы международной стандартизации является одобрение Методологическим советом

по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов Российской Федерации и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России от 29 декабря 1997 г. В соответствии с данным документом рыночная экономика России должна ориентироваться на опыт стран с развитой аналогичной экономической системой и отвечать международно признанным принципам учета и отчетности.

Далее последовала разработка Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности, утвержденной постановлением Правительства Российской Федерации от 06 марта 1998 г. № 283. В документе обозначена цель реформирования бухгалтерского учета, которая связана с приведением национальной системы бухгалтерского учета в соответствии с требованиями рыночной экономики и Международным стандартам финансовой отчетности. Предполагалось, что реформирование будет осуществляться по следующим направлениям: совершенствование нормативной правовой базы, организация методического и кадрового обеспечения, международное сотрудничество.

Следующим этапом стратегического развития системы бухгалтерского учета стало одобрение Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, утвержденной Минфином России 01 июля 2004 г. №180 [68]. К этому периоду у бухгалтерского профессионального сообщества пришло осознание необходимости применения МСФО. В перспективе на период 2004–2010 гг. возникла необходимость в создании инфраструктуры использования МСФО. Обозначена необходимость в переводе МСФО на русский язык, их одобрении и признании в Российской Федерации на законодательном уровне. В отношении консолидированной отчетности отмечена важность ее составления на обязательной основе, что в последствии приведет к проведению обязательного аудита и публикации данной финансовой отчетности. В Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу обозначены этапы ее реализации.

В период 2004–2007 гг. планировалось осуществить обязательный перевод на МСФО общественно значимых хозяйствующих субъектов кроме тех, чьи ценные бумаги обращаются на фондовых рынках других стран и которые составляют такую отчетность по иным международно признаваемым стандартам.

В период 2008–2010 гг. – обязательный перевод на МСФО консолидированной финансовой отчетности других хозяйствующих субъектов, включая общественно значимые, ценные бумаги которых обращаются на фондовых рынках других стран и которые составляют такую отчетность по иным международно признаваемым стандартам. С целью реализации этого этапа стало принятие Федерального закона № 208-ФЗ от 27 июля 2010 г. «О консолидированной финансовой отчетности».

Дальнейшее поэтапное планомерное реформирование бухгалтерского учета связано с утверждением Положения о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации. Согласно Положению, утвержденному постановлением Правительства Российской Федерации от 25 февраля 2011 г. № 107, принято решение о введении каждого документа Международных стандартов в действие на территории России. Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 25 ноября 2011 г. № 160н ряд стандартов введен в действие на территории России.

Помимо организаций, попадающих под требования Федерального закона № 208-ФЗ, для которых положения МСФО обязательны, иные экономические субъекты также имеют возможность применять положения МСФО в своей финансово-хозяйственной деятельности. Несмотря на то, что МСФО являются основой для разработки ФСБУ и большая часть российских стандартов приближена к положениям МСФО, при отсутствии какой-либо информации в национальных стандартах, компания может обратиться к положениям МСФО. Это, безусловно, расширяет перечень хозяйствующих субъектов, которые применяют МСФО.

Таким образом, по сути для коммерческого сектора в России существует два варианта использования МСФО: во-первых, обязательное применение положений МСФО для организаций, подпадающих под требования Федерального закона № 208-ФЗ, во-вторых, сближение международных и национальных стандартов путем приведения в соответствие вторых под требования первых. При отсутствии необходимых положений в ФСБУ экономический субъект может обратиться к положениям МСФО.

Динамичная работа по внедрению и использованию МСФО в коммерческом секторе мотивировала государственный сектор также задуматься об использовании единых норм и правил финансовой отчетности.

Иная ситуация складывается в отношении общественного сектора. МСФО ОС устанавливаются Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности для общественного сектора (далее – Комитет по МСФО ОС). Он является постоянным Комитетом Международной федерации бухгалтеров (далее – МФБ).

МФБ была создана 07 октября 1977 г. в Швейцарии. В своей деятельности МФБ руководствуется собственной Конституцией. Деятельность этой организации направлена на соблюдение высококачественных стандартов и синхронизацию стандартов в мировом масштабе.

Комитет по МСФО ОС был создан в 1986 году. Его целью является разработка стандартов финансового учёта и отчетности учреждений общественного сектора, распространение положений и рекомендаций, а также способствование обмену информацией между бухгалтерами и теми лицами, которые работают в государственном секторе (или зависят от работы государственного сектора) [96].

Значительное влияние на процесс разработки стандартов оказала доктрина «Нового общественного управления» (New Public Management – NPM). В доктрине содержится идея, согласно которой в общественном секторе возможно применение методов управления частного сектора. В том числе это относится и к области бухгалтерского учета и представления отчетности [108, с. 52].

Одной из ключевых работ в рамках изучения доктрины стала работа Д. Осборна и Т. Геблера «Заново изобретая управление: как дух предпринимательства преобразует государственный сектор» [42, с. 116]. Авторами отмечено, что применение методов бизнеса в секторе государственного управления призвано выполнять следующие функции:

1) развитие между поставщиками общественных услуг открытой конкуренции (как между учреждениями государственного сектора, так и учреждениями государственного сектора и частного);

2) оценка работы государственных учреждений по результатам;

3) превращение налогоплательщиков в потребителей общественных услуг, имеющих выбор;

4) передача государственных функций частично частному сектору на основе контрактов;

5) направленность на «зарабатывание» денег;

6) предпочтение рыночных методов управления, а не бюрократических.

Отмеченные функции не являются исчерпывающими. Нами отмечены только те, который в большей мере указывают на тот факт, что государственный сектор направлен на публичность в предоставлении отчетных сведений и конкурентность в осуществлении своей деятельности.

Британский исследователь теории и истории учета Кит Хоскин акцентирует внимание на том, что целью проводимой реформы является максимальное заимствование принципов и правил коммерческого учета. Модель управления, ориентированная на рынок, которой свойственно стремление к эффективности и прибыльности, ставит перед бюджетной бухгалтерией задачи коммерческого характера. Одной из приоритетных задач является переход на Международные стандарты финансовой отчетности в общественном секторе [42, с. 117].

Положения доктрины были приняты и в России. Один из пунктов NPM направлен на расширение международных границ и привлечения иностранных инвестиций [101, с. 24].

Следующей попыткой гармонизации систем учета стала внедрение Руководства по правительственной финансовой отчетности (Guideline for Governmental Financial Reporting). Управления государственными финансами направлено на руководство сборами и расходованием средств правительственных организаций. Общественные нужды постоянно требуют больших ресурсов, в связи с этим, необходимо указанные ресурсы эффективно использовать с минимальными потерями. Реформирование направлено на увеличение степени прозрачности и подотчетности в государственных финансах [140;142]. В соответствии с данным руководством предполагалось использование унифицированных форм отчетности, единых показателей, содержащихся в них, понятность и доступность информации для внешних пользователей отчетности. В структуру новой модели государственной финансовой отчетности входили две формы этой отчетности, требование к представлению обсуждения и анализ руководством финансового состояния [136].

Как обоснованно отмечают Чайковская Л.А., Кожухов В.Л., руководство послужило одной из методологических основ для внедрения МСФО ОС [126, с. 34].

Первый Международный стандарт в общественном секторе датирован 2000 г. На текущий момент разработано и утверждено 42 стандарта. Следует отметить, что стандарты постоянно пересматриваются и дорабатываются с целью максимального сближения со стандартами в коммерческом секторе. Джеймс Л. Чан считает международные стандарты учета в государственном секторе ключевым элементом «глобальной революции в государственном учете». Автором акцентировано внимание на том факте, что развивающимся странам настоятельно рекомендуется принять стандарты в целях содействия международным организациям, предоставляющим финансовую помощь развивающимся странам. На данный момент стандарты в государственном секторе стали эталонами для оценки практики бухгалтерского учета во всем мире. Исследователем отмечено, что изначально в период с 1996 по 2002 г. была произведена оценка путем изменения соответствующего МСФО. С 2002 года начинается активный этап развития МСФО в государственном секторе в зарубежных странах.

Реформирование бухгалтерского учета в бюджетной сфере России началось в 1990-х гг., связанного с новой моделью организации бюджетного процесса – среднесрочного бюджетирования, ориентированного на результат. В ранее упомянутой Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, утвержденной приказом Минфина России от 01 июля 2004 г. № 180, обозначено, что в отношении бухгалтерского учета и отчетности бюджетной сферы постановлением Правительства Российской Федерации от 22 мая 2004 г. № 249 одобрена Концепция реформирования бюджетного процесса в Российской Федерации в 2004–2006 гг. [60]. В соответствии с нормативным актом дальнейшее реформирование было направлено на изменение бюджетной классификации и положений бюджетного учета, основанных на сближении российской системы с международными стандартами, внедрение метода начисления, необходимого для полной оценки стоимости, а значит для сравнения эффективности деятельности органов власти. В рамках проекта «Техническое содействие реформе бюджетной системы на региональном уровне» создан субпроект «Бюджетный учет, отчетность и аудит», который направлен на оказание содействия во внедрении в России лучшей мировой практики и международных стандартов в области отчетности и аудита. На данном этапе было очевидным, что сложившаяся система бюджетного учета и отчетности нуждалась в совершенствовании. Отчетность организаций бюджетной сферы была в основном направлена на удовлетворение информационных потребностей внутренних пользователей (участников бюджетного процесса). Отсутствовали единые формы отчетности (к примеру, сводный баланс с учетом отражения государственных (муниципальных) активов и пассивов), отчетность основывалась на кассовом методе. Внешним пользователям, не имеющим определенных знаний в области государственных (муниципальных) финансов, было невозможно принимать экономически важные управленческие решения. В рамках реализации данного субпроекта были составлены рекомендации по дальнейшей организации бухгалтерского учета в государственном секторе на основе МСФО ОС, а также для проведения внешнего аудита сектора государственного управления. Как

справедливо отмечают К.В. Федоров, Е.И. Федорова, с 2005 года, проводимая Минфином России глобальная реформа бюджетного учета была максимально направлена на сближение национальной системы учета с МСФО ОС и на сближение бюджетного и коммерческого учета. Для реализации данной цели была принята новая Инструкция по бюджетному учету, утвержденная приказом Минфина России от 26 августа 2004 г. № 70н. Она вступила в силу с 01 января 2005 г. Федорова Е.И. подчеркивает, что введенная Инструкция и новая бюджетная классификация Российской Федерации были направлены на решение важнейших задач: во-первых, обеспечение прозрачности и открытости данных в сфере государственных финансов, во-вторых, сопоставимость показателей мирового уровня, в-третьих, оценка эффективности реализации государственных (муниципальных) программ. Сравнение показателей отчетности органов власти стало возможным при переходе от кассового метода к методу начисления. С появлением документов введены новые объекты учета и отчетности в государственной сфере (непроизведенные активы, санкционирование расходов бюджета и др.) [125, с. 642-643].

Далее в 2012 году Министерство финансов Российской Федерации совместно с Международным банком реконструкции завершают работу по официальному переводу 31 стандарта МСФО ОС на русский язык. Основанием для применения МСФО ОС на территории России является упомянутое ранее постановление Правительства Российской Федерации от 25 февраля 2011 г. № 107. При этом, в отношении МСФО были соблюдены все действия, отраженные в Положении о признании МСФО, в том числе приняты решения о их введении на территории Российской Федерации и официальное опубликование. По МСФО ОС подобные процедуры не были соблюдены. Стандарты общественного сектора размещены на официальном сайте Министерства финансов Российской Федерации, как исполнительного органа власти, осуществляющего полномочия по организации признания МСФО для применения на территории России (в частности, в соответствии с письмом Минфина России от 21 июня 2016 г. № 02-07-10/35977 этот вопрос входит в компетенцию Департамента регулирования бухгалтерского учета,

финансовой отчетности и аудиторской деятельности Минфина России). При этом, законодательно установленные решения о введении на территории страны МСФО ОС отсутствуют.

Между тем, проделанная работа по внедрению стандартов общественного сектора имела незначительные результаты. Такой вывод можно сделать исходя из оценки ограничений и нерешенных проблем управления общественными финансами, отраженной в распоряжении Правительства Российской Федерации № 293-р от 04 марта 2013 г. В этом акте обозначены несоответствие международным стандартам системы бухгалтерского учета и составления отчетности в секторе государственного управления, а также низкая открытость бюджетов, прозрачность и подотчетность деятельности участников указанного сектора. Вновь определено, что основными инструментами реформирования бухгалтерского учета и отчетности для коммерческих организаций будут МСФО, для бюджетной сферы – МСФО ОС.

На смену государственной программе «Управление государственными финансами» в 2014 году вступил в силу новый программный документ РФ «Управление государственными финансами и регулирование финансовых рынков», утвержденный постановлением Правительства Российской Федерации от 15 апреля 2014 г. № 320. Одной из задач данной программы является повышение прозрачности бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций бюджетной сферы. Кроме того, программа направлена на совершенствование формирования отчетности, ориентированное на сближение с МСФО ОС. В соответствии этими положениями и происходит реформирование системы бухгалтерского учёта и отчетности в текущий момент [131; с.40].

Согласно п. 12 Предисловия к МСФО ОС (IPSAS) определена сфера распространения – организации общественного сектора, к числу которых относятся национальные правительства, региональные правительства, местные органы власти и их подразделения. Как было определено ранее, в российской практике МСФО ОС являются необязательными в применении и распространяются на организации бюджетной сферы. Если рассматривать зарубежный опыт, то для них

общественный сектор понимается как государственный сектор и некоммерческие общественные организации.

Международный опыт внедрения и использования МСФО ОС неоднозначен. По данному вопросу возникает достаточно много дискуссий. В ходе реформирования бухгалтерского учета зарубежных стран обнаружилось многочисленные проблемы и противоречия, связанные с разницей в учетно-аналитических системах.

Следует отметить, что изучен значительный объем источников по внедрению и использованию МСФО ОС, при этом наблюдается немногочисленное количество таких исследований в странах ближнего и дальнего зарубежья. Несмотря на это, изученный опыт применения данных международных стандартов важен для реформирования бухгалтерского учета и отчетности в России.

Использование МСФО ОС в Таджикистане исследовано Н.А.Продановой, Е.И.Зацаринной, Ш.Х. Набиевым [102, с.2]. Авторы отмечают, что обсуждение вопроса внедрения МСФО ОС началось в 2007 году среди представителей государственной власти, бухгалтеров-практиков и научного сообщества. Работа по реформированию бюджетного учета на основе МСФО ОС началась в 2012 году. В этот период приняты многочисленные нормативные правовые акты, регламентирующие ведение бюджетного учета, а также новый Налоговый кодекс республики Таджикистан, учитывающий требования международной стандартизации. Кроме того, организовано обучение бухгалтеров бюджетных организаций и работников системы казначейства в части перехода на МСФО ОС.

Ориентация на МСФО ОС в Казахстане началась с 2013 года. Исследования по вопросу необходимости применения МСФО и МСФО ОС в Казахстане показали, что они позволяют формировать высококачественную отчетность с целью развития рынка капитала. Это связано с тем, что на ее основе принимаются решения о перераспределении ограниченных ресурсов, что представляет возможность осуществлять стратегическое планирование [133].

Также изучен опыт применения МСФО ОС в странах дальнего зарубежья.

Нигерия занимает 136 место из 175 стран по индексу восприятия коррупции на основе прозрачности и подотчетности государственного сектора. Это стало одним из оснований для проведения реформирования учета и отчетности в Нигерии. В июле 2010 года была утверждена дорожная карта для принятия МСФО и МСФО ОС для коммерческого и государственного секторов. Ориентация на международную практику связана с целью обеспечения того, что защита общественных интересов происходила через разработку высококачественных стандартов финансовой отчетности в государственном секторе. МСФО ОС позволит также сопоставить финансовую отчетность различных субъектов государственного сектора [141]. Это в свою очередь способствует выполнению требования по обеспечению высокой прозрачности и подотчетности государственных служащих. Кроме того, реформирование учета и отчетности в Нигерии связано с необходимостью повышения международной конкурентоспособности и развитием государственно-частного партнерства. Аналогичным образом обосновывают необходимость внедрения МСФО ОС в Ираке, Вьетнаме [138].

Практика внедрения МСФО ОС в Бразилии имеет нестабильную динамику. Процесс сближения с международными стандартами начался в 2007 году, а в период 2010 по 2014 годы значительно замедлился. Преимущественно это связано с отсутствием инструментов принуждения. С 2015 года процесс стандартизации возобновлен и даже становится приоритетным на последующие годы. Длительность процесса внедрения /сближения национальных стандартов с МСФО ОС связана преимущественно с практическими барьерами, в частности, нехватка квалификации бухгалтера в государственном секторе.

Организация Объединённых Наций имеет положительный опыт внедрения МСФО ОС. При этом наблюдается ряд проблем. Так, в частности, отмечены сложности в недостаточном уровне оснащённости современными информационно-коммуникационными технологиями, низком уровне квалификации специалистов бухгалтерских служб в части практики использования международных стандартов,

а также отсутствие достаточного уровня финансирования в процессе внедрения МСФО ОС [19, с. 1256].

В части проблем внедрения МСФО ОС в европейских странах проведено исследование международной аудиторской компанией Ernst & Young. Организацией проведен опрос, связанный со сложностями внедрения МСФО ОС в 27 европейских странах.

В ходе исследования компанией оценена степень приближенности национальных стандартов к МСФО ОС. Наиболее высокую степень соответствия международным стандартам демонстрируют Великобритания (95%), Мальта, Швеция; наиболее низкий – Кипр (21%), Португалия (7%). Исследователи связывают высокий уровень соответствия национальных стандартов с МСФО ОС со сложностью и неоднородностью стран. Административно-территориальное деление государств и самостоятельность территориальных единиц предоставляют свободу в выборе механизма бухгалтерского учета. Наоборот, страны с менее сложной системой деления на местном уровне (Великобритания, Эстония) имеют высокую степень приближенности к МСФО ОС. Таким образом, национальные стандарты максимально приближены к МСФО ОС в таких государствах, как Великобритания, Мальта, Швеция, Эстония.

Опыт составления и представления финансовой отчетности позволяет выделить несколько форм соотношения МСФО и национальных стандартов:

- стандарты используются в качестве национальных стандартов либо с максимальной приближенностью к Международным;
- стандарты используются в качестве основы для разработки национальных стандартов.

В качестве примера, когда МСФО ОС используются в качестве национальных стандартов, среди стран ближнего зарубежья можно отметить обозначенную ранее республику Таджикистан.

В республике Таджикистан при формировании финансовой отчетности намечена тенденция к полному отказу от национальных стандартов в пользу перехода на МСФО ОС. Они обосновывают это решением проблемы идентичности

показателей финансовой отчетности, а также снижением затрат в части разработки национальных стандартов. Таким образом, сравнение аналогичных показателей отчетности позволяет сопоставлять проводимую политику в государстве на глобальном уровне, либо механизмы управления внутри организации общественного сектора на локальном уровне.

В ряде стран МСФО ОС являются основой для разработки национальных стандартов. Таким примером является Россия. Тот факт, что МСФО ОС не вводят на территорию России, позволяет сделать вывод, что уполномоченным органом власти в России МСФО ОС рассматриваются только в качестве основы для разработки федеральных и отраслевых стандартов, а не в качестве стандартов прямого действия.

Это положение не противоречит действующему законодательству в области регулирования бухгалтерского учета. Применение международных стандартов при разработке федеральных и отраслевых стандартов определено в качестве одного из принципов ведения учета в соответствии со ст. 20 Федерального закона № 402-ФЗ. В отношении организаций государственного сектора при разработке федеральных стандартов бухгалтерского учета используются концептуальные положения МСФО ОС. Эта позиция также отражена в Программе повышения эффективности управления общественными (государственными и муниципальными) финансами на период до 2018 года, утвержденной распоряжением Правительства Российской Федерации от 30 декабря 2013 г. № 2593-р [85], Концепции повышения эффективности бюджетных расходов в 2019-2024 годах, утвержденной распоряжением Правительства Российской Федерации от 31 января 2019 г. № 117-р [78], письме Минфина России от 18 декабря 2018 г. № 02-06-05/92424 и иных источниках [107].

В случае отсутствия необходимой информации в федеральных стандартах, рекомендовано использовать положения МСФО ОС.

Безусловно, главной целью разработки МСФО является регламентация порядка составления бухгалтерской (финансовой) отчетности на их основе, отказ от национальных стандартов. Однако есть ряд объяснений, которые

свидетельствуют, что отказ от национальных стандартов в настоящее время невозможен в российской практике:

Программа разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2017–2019 гг. предусматривает сближение ФСБУ и МСФО, при этом полный переход на МСФО не предполагается. При реформировании учета часть объектов будет трансформироваться в международные. Часть ФСБУ не претерпят изменения, по ним аналоги МСФО отсутствуют (пример, «некоммерческая деятельность»). Это позволяет сделать вывод, что имеется перспектива дальнейшего сближения ФСБУ и МСФО, но в полной мере переход на международные стандарты не предполагается [15, с. 58].

Непосредственное прямое применение международных стандартов вызывает сложности с адаптацией к национальным нормам и правилам. Первоисточник стандартов на английском языке не имеет легитимной силы на территории России. Необходимо еще учитывать тот факт, что при переводе текста теряется смысл исходной информации. Это способствует возникновению проблемы ненадлежащей их интерпретации (в том числе об этом упоминает А.В. Клементьева) [33, с. 114].

Существуют различия в отраслях права (гражданском, налоговом и иных), что способствует возникновению альтернатив в выборе порядка принятия управленческого решения, и как следствие, разного отражения их в отчетности.

Ряд авторов (М.А. Городилов [15], Т.А. Рудакова, Е.И. Трубченко [105, с. 9-12], М.В. Маничкина, В.В. Купина [44, с.66]) отмечают ещё одну причину невозможности полного перехода на МСФО и МСФО ОС – неготовность самого профессионального сообщества к подобным изменениям. Это не связано с противодействием бухгалтерского сообщества изменениям в профессиональной сфере, а прежде всего, с отсутствием квалифицированных кадров, обладающих определёнными знаниями в области МСФО и МСФО ОС и практики их применения.

Ряд учетных считают, что применение МСФО взамен используемых российских правил учета и отчетности вообще является тупиковым путем развития. Непосредственное применение стандартов подразумевает

игнорирование исторического опыта, систем учета, сформированных под влиянием определенной исторической среды.

В отношении МСФО ОС следует отметить, что в официальном переводе стандартов, размещенном на сайте Министерства финансов Российской Федерации, указано, что МСФО ОС являются основой для разработки федеральных и отраслевых стандартов. Таким образом, полный переход в России на МСФО ОС также, как и в коммерческом секторе (для целей ведения бухгалтерского учета большинством хозяйствующих субъектов, не попадающих под требования Федерального закона от 27 июля 2010 г. № 208 – ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности»), не предполагается.

Поэтому на текущий момент главная цель реформирования системы бухгалтерского учета является приведение национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с требованиями рыночной экономики и максимальной синхронизацией с обозначенными в исследовании международными нормами.

С целью оценки целесообразности дальнейшего внедрения и использования МСФО ОС в качестве основы для разработки национальных стандартов проведен SWOT – анализ (Таблица 6).

Резюме SWOT – анализа:

1. Поле сильных сторон и возможностей:

При взаимодействии сторон в рамках государственно-частного партнерства применение МСФО ОС позволит повысить уровень прозрачности и достоверности отчетности, что в свою очередь позволит привлечь контрагентов не только на российском уровне, но и на международном.

2. Поле сильных сторон и угроз:

Привлечение высококвалифицированных кадров в области бухгалтерского учета (российского и международного уровня), методологов, представителей государственного сектора, занимающихся выработкой политики в области бухгалтерского учета и составления отчетности, позволит адаптировать имеющийся перевод МСФО ОС к условиям развития учета в России при максимальной приближенности к ним.

3. Поле слабых сторон и возможностей:

Возможность частичного применения методов и положений, свойственных частному сектору, учет положительного опыта негосударственного сектора.

4. Поле слабых сторон и угроз:

Использование опыта зарубежных коллег, применяющих положения МСФО ОС, с учетом адаптации к историческому аспекту развития учета в России.

Проведенный SWOT-анализ дальнейшего использования МСФО ОС в качестве основы для разработки и внедрения федеральных стандартов позволил сделать следующие выводы. Безусловно, МСФО ОС не имеют необходимой, признанной на нормативно-правовом уровне, силы на территории России, но они являются основным инструментом реформирования бухгалтерского учета и отчетности в бюджетной сфере. Благодаря их использованию появляется необходимая всем учреждениям возможность привлечения дополнительных источников финансирования как для осуществления основной деятельности, так и для реализации сложных многоэтапных проектов, требующих значительных затрат.

Таблица 6 – SWOT- анализ применения МСФО ОС в России

<p>Сильные стороны</p> <ul style="list-style-type: none"> • Повышение прозрачности результатов деятельности, отраженных в отчетности; • Упрощение процедур аудита финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с МСФО ОС; • Повышение качества информации, позволяющей пользователям принимать правильные решения; • Обеспечение сопоставимости показателей финансовой отчетности как внутри отдельной страны, так и на международном уровне; • Повышение качества статистической информации о деятельности учреждений общественного сектора [24, с. 98] 	<p>Слабые стороны</p> <ul style="list-style-type: none"> • Недостаточные знания и опыт в области применения МСФО ОС ; • Длительные сроки перехода на новые положения подготовки и предоставления отчетности; • Отсутствие необходимой инфраструктуры и информационно-технологической базы для внедрения МСФО ОС [24, с. 101]
---	---

<p>Возможности</p> <ul style="list-style-type: none"> • Привлечение дополнительных источников финансирования в рамках государственно-частного партнерства, частная сторона которого ориентирована на получение объективной и достоверной информации, формируемой в финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами. 	<p>Угрозы</p> <ul style="list-style-type: none"> • Несовершенство перевода МСФО ОС на русский язык (сложность интерпритации) могут вызвать искажения в показателях отчетности • Юридические разночтения и связанная с ними искаженная терминология в сравнении с используемой в российском законодательстве.
--	--

[Сост.авт.]

При этом следует выделить и проблемы при переходе на международную стандартизацию в общественном секторе России:

- отсутствие необходимой квалификации специалистов бухгалтерских служб в вопросах составления и представления финансовой отчетности на основе МСФО ОС;
- наличие исторических особенностей ведения бухгалтерского учета и представления отчетности;
- технические и программные сложности при ведении и учета и составлении отчетности;
- финансовые проблемы, связанные с необходимостью обучением специалистов бухгалтерских служб и приобретением новых программных комплексов для отражения фактов финансово-хозяйственной деятельности учреждений.

Следовательно, для максимального сближения МСФО ОС с федеральными стандартами необходимо решение следующих задач:

- организация обучения специалистов финансовых (бухгалтерских) служб по вопросам формирования финансовой отчетности в соответствии с МСФО ОС;
- внесения изменений в нормативную базу в части ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности, в том числе разработка (в некоторых случаях – доработка) регистров учета;

– целевое государственное финансовое обеспечение, направленное на разработку и внедрение программных комплексов для ведения учета и формирования отчетности.

В соответствии со ст. 21 Федерального закона № 402-ФЗ к документам регулирования бухгалтерского учета относятся:

- 1) федеральные стандарты бухгалтерского учета, федеральные стандарты бухгалтерского учета государственных финансов;
- 2) отраслевые стандарты бухгалтерского учета, отраслевые стандарты бухгалтерского учета государственных финансов;
- 3) нормативные акты Центрального банка Российской Федерации, предусмотренные указанным Федеральным законом;
- 4) рекомендации в области бухгалтерского учета;
- 5) стандарты экономического субъекта.

В отличие от МСФО ОС, которые применимы на территории России в качестве рекомендаций, федеральные и отраслевые стандарты обязательны к применению экономическими субъектами.

Таким образом, по степени разработанности документов имеем следующую иерархию (Рисунок 8):



Рисунок 8 – Методология бухгалтерского учета и отчетности в соответствии с МСФО ОС [Сост.авт.]

По мнению диссертанта, документы, принимаемые Международной федерацией бухгалтеров, должны отражаться обособленно, так как они не имеют юридической силы на территории Российской Федерации. Далее иным цветом обозначены акты, обязательные к применению экономическими субъектами. Основной нормативный акт, регулирующий ведение бухгалтерского учета вне зависимости от организационно-правовой формы, – Федеральный закон № 402–ФЗ. Уровнем ниже обозначаются федеральные стандарты бухгалтерского учета государственных финансов (ранее – федеральные стандарты государственного сектора) (далее – СГС, ФСБУГФ). Они разрабатываются Министерством финансов Российской Федерации для применения организациями бюджетной сферы, и они не должны нарушать нормы Федерального закона № 402–ФЗ. На четвертом уровне иерархии находятся инструкции и правила, также регламентирующие ведение бухгалтерского учета и составление отчетности. На нижнем уровне методологического инструментария находятся стандарты самого хозяйствующего субъекта (учетная политика хозяйствующего субъекта), которые регламентируют его финансово -хозяйственную деятельность.

Такие исследователи как Е.О. Комарова, Е.Н. Жаворонкова [29, с. 91], М.К. Легенькова [40, с. 32], С.А. Квасов [75, с.98], С.А. Табалина [118, с. 55], Л.И. Ткаченко [119, с. 68] видят положительным такой вариант использования МСФО ОС в качестве основы для разработки федеральных стандартов, и считают данные международные стандарты надежным ориентиром в реформировании учета и отчетности государственного сектора России.

Уполномоченным органом по разработке и внедрению федеральных стандартов в России является Минфин России. При Министерстве создан Совет по стандартам бухгалтерского учета государственных финансов (ранее - Методический совет по стандартам бухгалтерского учета для организаций государственного сектора). Основной функцией Совета является проведение экспертизы стандартов на предмет соответствия бюджетному законодательству и законодательству Российской Федерации о бухгалтерском учете, а также соответствия потребностям пользователей бухгалтерской (финансовой)

отчетности, уровню развития науки и практики бухгалтерского (бюджетного) учета и статистики.

Анализируемая ранее методология бухгалтерского учета и отчетности (Рисунок 8) кратко отражала основные уровни нормативного регулирования. В основном исследователи используют именно такой подход к определению иерархии регулятивов в области бухгалтерского учета и отчетности [27]. В ходе проведения исследования изучены труды С.М. Бычковой, Д.Г. Бадмаевой [10, с. 6], Т.Ю. Дружиловской, Э.С. Дружиловской, Т.С. Масловой [27], Л.Б. Трофимовой [122], связанные с вопросами нормативного регулирования учета и отчетности коммерческого и некоммерческого сектора в России. С точки зрения диссертанта, нормативное регулирование учета и отчетности в государственном секторе РФ нуждается в изменении, в связи с чем, предложена авторская система нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности (Рисунок 9).

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.

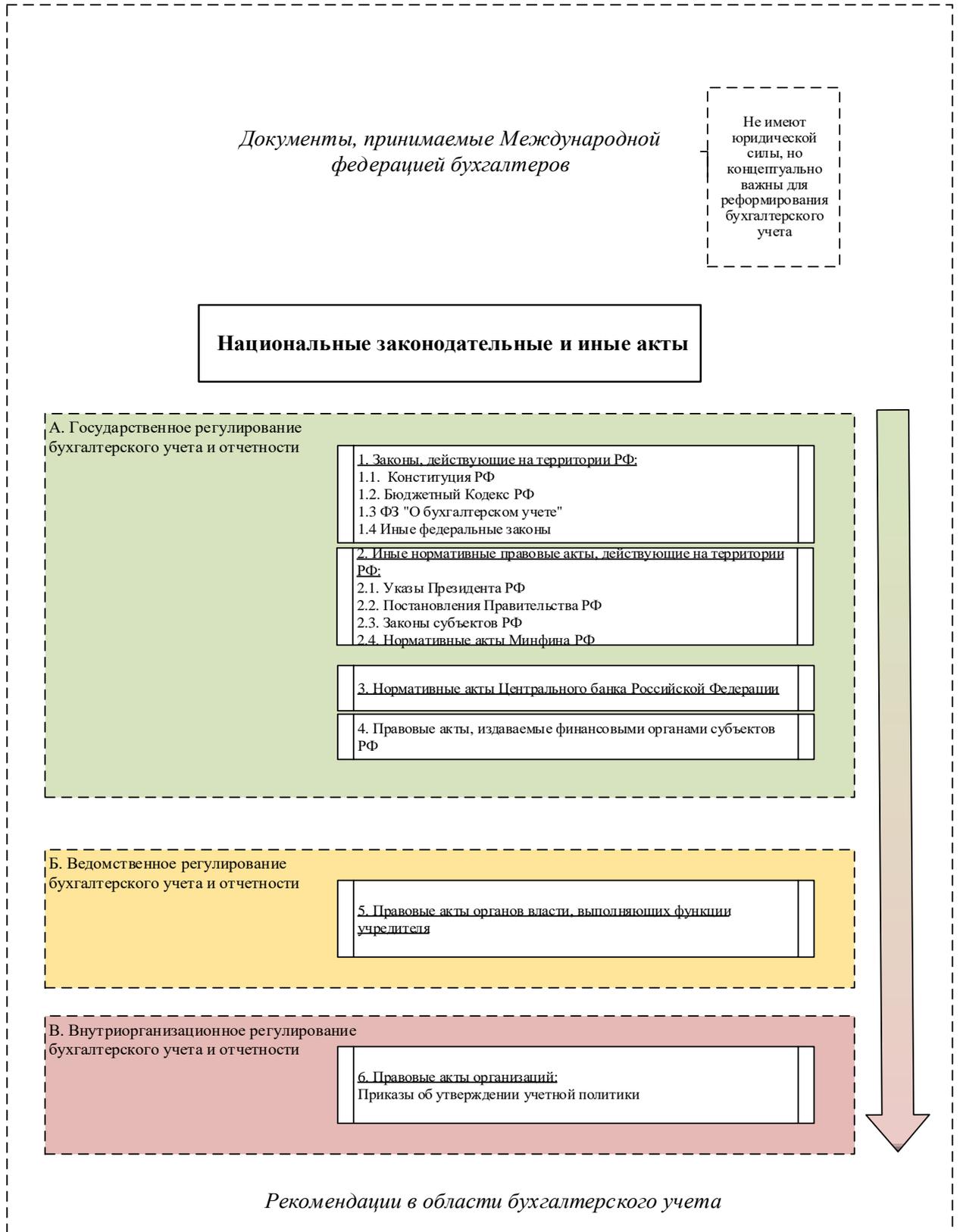


Рисунок 9 – Система нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности в государственном секторе в России [Сост.авт.]

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 коммерческой, 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 бюджетным 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 значение 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. Актуальным вопросом на текущий момент является разработка отраслевых стандартов, учитывающих специфику конкретной области регулирования в бюджетной сфере. Нужно отметить, Банком России разработаны и утверждены отраслевые стандарты бухгалтерского учета. В секторе государственного управления подобные документы отсутствуют. 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 этого, в графическом изображении системы нормативного регулирования обозначены красным цветом. Примером такого рода стандартов является документ учреждения «Организация системы внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни» [130].

Разработка стандартов осуществляется в соответствии с Правилами подготовки и Программой разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций государственного сектора, утверждаемых уполномоченным органом. Программа разработки стандартов с 2015 года претерпевала постоянные изменения, о чем свидетельствует проведенный анализ этапов разработки федеральных стандартов и анализ изменений Правил подготовки и Программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций государственного сектора, представленные в приложениях 6,7,8.

Анализ программ разработки федеральных стандартов позволяет предположить, что сближение с МСФО ОС представляет сложный процесс. Своевременная разработка и внедрение стандартов за короткие сроки затруднительна. Предположительно на замедление сроков внедрения стандартов влияет восприятие сообществом бухгалтеров нового механизма ведения учета и предоставления отчетности.

Проведенный анализ соответствия МСФО ОС и ФСБУГФ позволил определить некоторые тенденции:

1. Наблюдается тенденция к сближению национальных стандартов с международными. На основе 31 переведенного и представленного в РФ международного стандарта утверждены 23 максимально приближенных федеральных стандарта бухгалтерского учета государственных финансов, что составляет 74 %. Тем самым прослеживается тенденция постепенного перехода некоммерческого сектора на МСФО ОС в России. Отмечается, что ряд федеральных стандартов соответствует нескольким МСФО ОС (к примеру, утвержден ФСБУГФ «Финансовые инструменты», международные положения отражены в МСФО ОС 15 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации», МСФО ОС 28 «Финансовые инструменты: представление информации», МСФО ОС 29 «Финансовые инструменты: признание и оценка», МСФО ОС 30 «Финансовые инструменты: раскрытие информации»)

2. По некоторым МСФО ОС отсутствуют соответствующие федеральные стандарты в России. Примерами являются МСФО ОС 7 «Инвестиции в ассоциированные организации», МСФО ОС 16 «Инвестиционная недвижимость».

3. Часть ФСБУГФ направлена на решение вопросов регламентации учета, т.е. содержат привычные для финансовых работников план счетов, формы первичных документов и учетных регистров. Это отличает их от исследуемых международных стандартов, которые нацелены на формирование и предоставление финансовой отчетности. Регулирование вопросов бухгалтерской отчетности в их содержании отсутствует.

ГЛАВА 2. ПРИМЕНЕНИЕ ПОЛОЖЕНИЙ МСФО ОС УЧРЕЖДЕНИЯМИ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ В УСЛОВИЯХ ВНЕДРЕНИЯ ФЕДЕРАЛЬНЫХ СТАНДАРТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ГОСУДАРСТВЕННЫХ ФИНАНСОВ

2.1. Особенности составления финансовой отчетности учреждениями высшего образования в России

Система высшего образования на сегодняшний момент представляет сложную многопрофильную модель, которая направлена не только на подготовку высококвалифицированных кадров, но и на научную, инновационную деятельность, как звено взаимодействия с реальным сектором экономики. По данным мониторинга эффективности деятельности организаций высшего образования Российской Федерации за 2020 год количество организаций высшего образования составляет 1218 единиц, из них 529 филиалов, 10 университетов федерального уровня, 29 национальных исследовательских университетов, 21 участник «Проекта 5-100». По уровню принадлежности 908 учреждений государственного и муниципального уровня, 310 – частных учреждений. Причем количество высших учебных заведений в последнее время сокращается: в 2017 года их количество составляло 1461 ед., 2018 год – 1314 ед., 2019 год – 1264 ед., 2020 год, как отмечалось ранее, – 1218 ед. [50]. Такая тенденция не случайна. Система образования в текущий момент стремительно меняется исходя из потребностей современного общества. На это оказывают влияние происходящие процессы глобализации в обществе. Стремление модернизировать систему образования, обусловленное применением лучших практик (в том числе мировых), определило дальнейший вектор развития. Изменения касаются не только подходов к учебному процессу и его содержанию, но к управлению, финансовому обеспечению, учету и отчетности. Обществу и государству в целом нужны развитые научные центры с высокой степенью эффективности по многим показателям деятельности [31, с. 33; 42, с. 3; 127].

Так, одной из задач, поставленных Указом Президента Российской Федерации от 07 мая 2012 г. № 599 «О мерах реализации государственной политики в области образования и науки», является включение к 2020 году не менее пяти российских университетов в первую сотню ведущих мировых университетов согласно мировому рейтингу университетов. С целью реализации указанной задачи последовал ряд нормативных правовых актов: постановление Правительства Российской Федерации от 16 марта 2013 г. № 211 и приказ Министерства образования и науки Российской Федерации от 22 апреля 2013 г. № 296 «Требования к отбору вузов для получения ими государственной поддержки в целях повышения их конкурентоспособности среди ведущих мировых научно-образовательных центров» [18, с. 1254-1257, 129].

В текущий момент с целью максимизации конкурентной позиции ведущих вузов на международном рынке образовательных услуг и исследовательских программ профильное ведомство продолжает курировать проект повышения конкурентоспособности ведущих российских университетов среди ведущих мировых научно-образовательных центров («Проект 5-100»). Из числа российских университетов принимают участие 21 учреждение [36, с. 35].

Как правило, рейтинги вузов включают множество показателей, которые направлены на объективную оценку всех параметров эффективности деятельности учреждений. Интегральные показатели расчет рейтингов вузов позволяют оценить образовательную, научно-исследовательскую, международную, финансово-хозяйственную деятельность. Для проведения объективной и точной оценки необходима возможность сравнения аналогичных показателей у нескольких учреждений. С точки зрения проведения оценки финансово-хозяйственной деятельности важное значение приобретает финансовая отчетность. Это значит, что для формирования сопоставимой качественной и надежной финансовой отчетности нужен единый инструмент. С этой целью наиболее подходящим вариантом становятся МСФО ОС, которые распространены в международной практике.

При этом, применение МСФО ОС важно не только для участников «Проекта 5–100» с целью получения высоких показателей рейтинга. Это важно для каждого вуза, который направлен на организацию высококачественного и конкурентного учебного процесса в сравнении с международными образовательными учреждениями, а также с целью международной интеграции вузов России как в сфере образовательных программ, так и в сфере исследований и разработок. Для оценки преимуществ возможно использование бенчмаркинга, который основан на использовании передового опыта организаций – конкурентов в определенной сфере [4, с. 41]. Бенчмаркинг представляет собой эффективный инструмент управления устойчивостью организации, оценки результативности ее деятельности [21, с.101; 106, с. 74; 120, с. 64]. Особенно его необходимость в бюджетной сфере возникает в условиях бюджетирования по результатам [38;43]. Так, по результатам проведенного исследования финансовых показателей публичной отчетности отдельных государственных высших учебных заведений России и Японии можно сделать вывод о том, что при использовании МСФО ОС учреждения образования имеют возможность применить бенчмаркинг в целях повышения конкурентоспособности на рынке образовательных услуг. Эта возможность предоставляется им в результате того, что показатели финансовой отчетности, составленной на основе МСФО ОС, поддаются сопоставлению с идентичными показателями у зарубежных вузов. Применение МСФО ОС вкупе с бенчмаркингом позволит повысить качество оказываемых услуг, увеличить объем внебюджетных источников государственных, муниципальных учреждений и, как следствие, снизить нагрузку на бюджет соответствующего уровня [18, с. 1260; 39, с. 48; 41, с. 5].

С позиции привлечения иных внебюджетных источников финансового обеспечения использование МСФО ОС важно. Проведенное исследование в первой главе настоящей работы свидетельствует об ограниченности финансовых ресурсов для обеспечения всех потребностей образовательных учреждений. Это приводит к необходимости поиска дополнительных источников финансирования. Многочисленные исследования российских ученых свидетельствуют также о

необходимости расширения источников финансирования отрасли. В частности, проанализированы труды отечественных исследователей как О.В. Лагутиной [37, с. 131], Н.И. Сидорова [109, с. 37], С.П. Солянниковой [113, с. 51], М.А. Городилова, Я.Н. Гладких [16, с. 62], в которых отмечена тенденция на привлечение внебюджетных источников финансового обеспечения российскими вузами.

Безусловно, основным видом деятельности в соответствии с Общероссийским классификатором видов экономической деятельности (далее – ОКВЭД), характерным для вузов, является 85.22 – «Образование высшее». Данный вид деятельности закреплен за каждым учебным заведением высшего образования.

В целях рассмотрения иных видов деятельности государственных учреждений высшего образования проведен анализ закрепленных видов деятельности у вузов, отраженных в приложении 1, за 2021 год. Среди данных рассмотрена частота включения дополнительных ОКВЭД. Проведенное исследование констатирует наличие внушительного перечня иных видов деятельности у рассмотренных учреждений. По итогам проведенного исследования, среднее количество иных видов деятельности на одно учреждение составляет 33 (Рисунок 10).

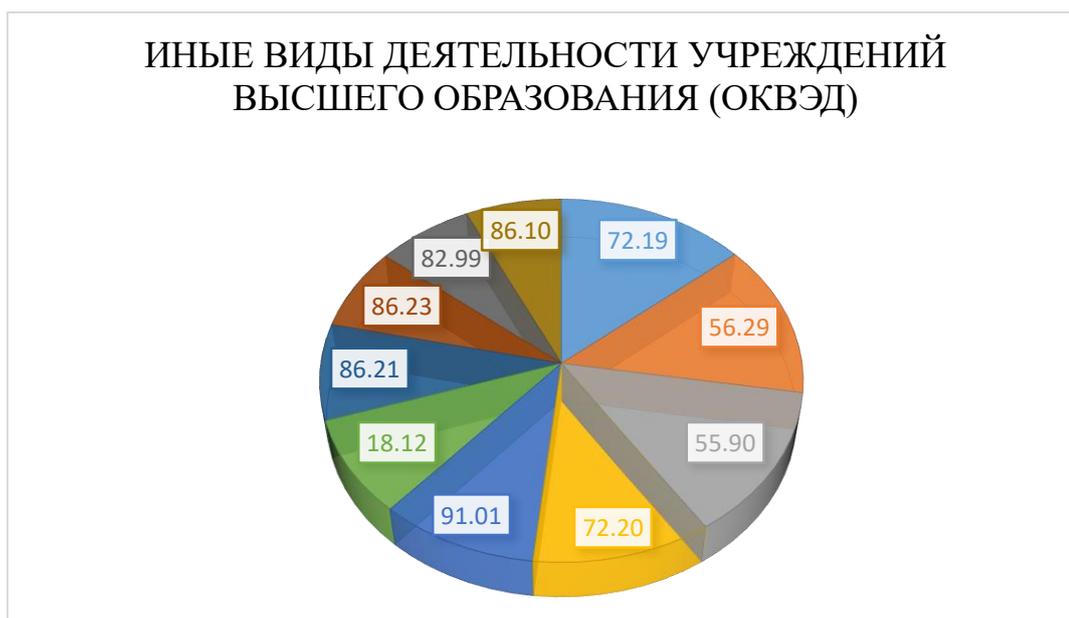


Рисунок 10 – Перечень наиболее распространенных иных видов деятельности учреждений высшего образования [Сост.авт. по данным 2021 года [98]]

Наиболее распространенными иными видами деятельности учреждений высшего образования России являются 72.19 - Научные исследования и разработки в области естественных и технических наук, 56.29- Деятельность предприятий общественного питания по прочим видам организации питания, 55.90 - Деятельность по предоставлению прочих мест для временного проживания, 72.20 - Научные исследования и разработки в области общественных и гуманитарных наук, 91.01- Деятельность библиотек и архивов, 18.12 - Прочие виды полиграфической деятельности, 86.21 - Общая врачебная практика, 86.23 - Стоматологическая практика, 82.99 - Деятельность по предоставлению прочих вспомогательных услуг для бизнеса, не включенная в другие группировки, 86.10 - Деятельность больничных организаций.

Этот факт уже свидетельствует о необходимости в привлечении иных источников, кроме бюджетных, с целью финансового обеспечения деятельности учреждений. Следует отметить, что ведение иных видов деятельности государственных (муниципальных) учреждений осложняется ее законодательным ограничением. Согласно действующим нормативным правовым актам осуществление иных видов деятельности учреждений возможно только в соответствии с целями, для которых оно создано, и при условии, что такая деятельность закреплена в учредительных документах. Таким образом, учреждения государственного (муниципального) уровня должны регулировать сбалансированность между внебюджетными источниками финансового обеспечения деятельности и их законодательными барьерами.

При этом, необходимость дополнительного финансирования учреждений связано не только с их основными потребностями – выплатой заработной платы, оплатой коммунальных услуг и иных услуг на содержание и обслуживание помещений. Приоритетными направлениями системы высшего образования является реализация крупных социально-экономических проектов. Одним из ключевых инструментов привлечения внебюджетных источников при реализации подобных проектов стало государственно-частное партнерство (далее – ГЧП) [135; 137]. В последнее время ГЧП стало одним из самых эффективных способов

взаимодействия органов государственной власти и частного сектора. Подобный механизм взаимодействия помогает реализовывать многие проекты в производственной, энергетической и социальной инфраструктуре, оборонно-промышленном комплексе, в области жилищно-коммунального хозяйства. Несмотря на то, что механизм ГЧП в России находится на начальной стадии, уже прослеживается положительная динамика его применения. В сравнении с 2013 годом, в 2016 году количество реализуемых проектов увеличилось в 25 раз. В связи с этим, в условиях постоянного сокращения финансирования и необходимостью осуществления крупных инфраструктурных проектов за счет бюджетных средств выходом является применение механизма ГЧП [14, с. 42–44; 22, с. 52]. Это позволит реализовать инновационные проекты, российского, регионального и международного уровней, направленные на выполнение совместных проектов с реальным сектором экономики проектов по созданию высокотехнологичных производств [17, с. 110; 30, с. 22].

Соответственно, с целью реализации крупных социально-экономических проектов в сфере образования, тенденция к самоокупаемости в системе высшего образования, а также стремление к достижению конкурентоспособности высших учебных заведений в мировом сообществе приводит к необходимости использования положений МСФО ОС.

Вообще, бюджетная сфера, и входящая в ее система образования, заслуживает пристального внимания. Ежегодно государство наращивает обороты по применению принципов коммерческого сектора [49, с. 66]. Андрэ Ваноли справедливо утверждал, что государство подобно рыночному предприятию, которое продает свои услуги за плату в виде налогов.

Учет в данной сфере позволяет принимать управленческие решения в области государственных (муниципальных) финансов на всех уровнях бюджетной системы Российской Федерации.

Бухгалтерский учет организаций бюджетной сферы является частью системы бухгалтерского учета. На сегодняшний день в России существует единая методология бюджетного учета и бюджетной отчетности, которая нормативно

регламентируется Министерством финансов Российской Федерации. В соответствии со ст. 264.1 Бюджетного кодекса Российской Федерации упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении о состоянии финансовых и нефинансовых активов и обязательств, а также их изменениях, относящихся к Российской Федерации, субъектам Российской Федерации и муниципальным образованиям представляет собой бюджетный учет.

Бюджетная отчетность является ключевым элементом оценки финансового положения государственного (муниципального) учреждения. Данные для бюджетной отчетности формируют на основе бюджетного учета учреждения и таким образом, составление бюджетной отчетности является завершающим этапом ведения бухгалтерского учета учреждений бюджетной сферы.

В состав бюджетной отчетности включаются:

- 1) Отчет об исполнении бюджета;
- 2) Баланс исполнения бюджета;
- 3) Отчет о финансовых результатах деятельности;
- 4) Отчет о движении денежных средств;
- 5) Пояснительная записка.

Рассматривая перечень отчетных форм в составе финансовой отчетности, составленной по МСФО ОС, можно сделать следующие выводы. Ряд форм идентичны по своему наименованию – Отчет о движении денежных средств и Отчет о финансовых результатах деятельности. То, что в МСФО ОС принято называть отчетом о финансовом положении в составе бюджетной отчетности в России носит наименование «Баланс исполнения бюджета». Как отмечалось ранее, в составе отчетных форм по МСФО ОС имеется информация о сопоставлении бюджета и фактических сумм, отраженная либо в виде отдельной колонки с бюджетными данными, либо отдельным финансовым отчетом. В практике российской финансовой отчетности принято составлять отдельную форму – Отчет об исполнении бюджета. Примечание к отчетности в соответствии с МСФО ОС соответствует форме пояснительной записки в бюджетной отчетности учреждений

государственного сектора России. Единственной отсутствующей в российской практике составления отчетности формой является Отчет о движении активов/капитала.

Проведенный первичный анализ форм отчетности в международной и российской практике позволяет говорить об их приближенности по наименованию. Отличным от мировой практики моментом является отсутствие отчета о движении активов/капитала в российской практике составления финансовой отчетности. В целом наличие аналогичных форм отчетности в российской и международной практике позволит менее проблематично осуществить сближение форм и в их содержательной части.

Сравнение принципов и положений коммерческого и некоммерческого учета позволяют рассуждать об их сопоставимости.

Метод начисления, как и для коммерческого сектора, используется в сфере государственных финансов. Использование данного метода позволяет повысить прозрачность финансовой деятельности органов государственной власти и учреждений, сопоставить себестоимость оказываемых государственных услуг.

Важным принципом, отличающим некоммерческий сектор, является принцип интеграции с бюджетной классификацией. В соответствии с ней группируются доходы, расходы и источники финансирования дефицита бюджетов бюджетной системы Российской Федерации. Данная классификация позволяет осуществлять контроль за целевым использованием бюджетных средств. Кроме того, она позволяет составлять и использовать бюджет, а самое главное, составлять бюджетную отчетность. Контрольная функция в большей степени присуща государственному сектору. В бюджетной сфере имеет важное значение целевое использование бюджетных средств и детальная отчетность за их расходование.

Бухгалтерия общественного сектора специализирована по типам юридических лиц. Выделяют бухгалтерский учет в казенных, автономных и бюджетных учреждениях.

Государственное (муниципальное) учреждение *казенного типа* направлено на оказание государственных (муниципальных) услуг, выполнение работ и

исполнение соответствующего уровня функций для обеспечения реализаций законодательно предусмотренных полномочий органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления. Финансовое обеспечение деятельности осуществляется за счет соответствующего бюджета на основании бюджетной сметы [63];

Бюджетное учреждение представляет собой созданную органами государственной власти РФ, органами государственной власти субъектов РФ, органами местного самоуправления для осуществления функций некоммерческого характера. Финансирование данного типа учреждения осуществляется из соответствующего бюджета или бюджета государственного внебюджетного фонда на основе выполнения государственного (муниципального) задания [63];

Автономное учреждение — некоммерческая организация, созданная РФ, субъектом РФ или муниципальным образованием для выполнения работ, оказания услуг в целях осуществления предусмотренных законодательством РФ полномочий органов государственной власти, полномочий органов местного самоуправления в сферах науки, образования, здравоохранения, культуры, социальной защиты, занятости населения, физической культуры и спорта [67].

Несмотря на различие типов учреждений имеется ряд общих характеристик. Так, в частности, даты составления отчетности. Бюджетная отчетность составляется на следующие даты: месячная — на первое число месяца, следующего за отчетным; квартальная — по состоянию на 1 апреля, 1 июля и 1 октября текущего года; годовая — на 1 января года, следующего за отчетным. Отчетным годом является календарный год — с 1 января по 31 декабря включительно.

Для каждого типа учреждений конкретизированы правила учета и представления отчетности (Таблица 7). С вступлением в силу федеральных стандартов бухгалтерского учета государственных финансов нормативные правовые документы в виде отраженных в табличной части Инструкций не утратили силу. В них были внесены многочисленные изменения с целью соответствия введенным стандартам учета.

Таблица 7 – Регламентация ведения бухгалтерского учета и предоставления отчетности организаций бюджетной сферы

Наименование нормативного документа	Казенное учреждение	Автономное учреждение	Бюджетное учреждение
Нормативный документ, регламентирующий порядок ведения бухгалтерского учета			
Приказ Минфина РФ от 06 декабря 2010 г. № 162н «Об утверждении Плана счетов бюджетного учета и Инструкции по его применению» [81]	х	-	-
Приказ Минфина РФ от 01 декабря 2010 г. № 157н «Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению»[70]	х	х	х
Приказ Минфина РФ от 23 декабря 2010 г. № 183н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета автономных учреждений и Инструкции по его применению»[79]	-	х	-
Приказ Минфина РФ от 16 декабря 2010 г. № 174н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкции по его применению»[80]	-	-	х
Нормативный документ, регламентирующий предоставление отчетности			
Приказ Минфина России от 28 декабря 2010 г. №191н «Об утверждении Инструкции о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации»[71]	х	-	-
Приказ Минфина России от 25 марта 2011 г. №33н «Об утверждении Инструкции о порядке составления и представления годовой, квартальной отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений»[72]	-	х	х

[Сост. авт.]

Основным источником финансирования автономных и бюджетных учреждений является субсидирование, казенные учреждения финансируются за счет бюджетных средств. В свою очередь автономные и бюджетные учреждения расходуют предоставленные им средства на основании плана финансово-хозяйственной деятельности, казенные учреждения – на основании бюджетной сметы.

В бухгалтерском учете государственных (муниципальных) учреждений различают номер счета и код счета. Они необходимы для составления бюджетной отчетности и иных ее форм.

Аналогично коммерческому сектору, сведения о хозяйственной операции отражаются в первичных учетных документах. Отличительной особенностью является то, что перечень форм для государственных (муниципальных) учреждений закреплен нормативными актами, утвержденными Министерством финансов РФ.

Бюджетная отчетность составляется на основании данных главной книги. Информация, отраженная в финансовой отчетности, должна быть подтверждена результатами инвентаризации, проведенной в порядке, установленном экономическим субъектом в рамках формирования его учетной политики.

Бухгалтерскую отчетность учреждений государственного сектора можно классифицировать.

По степени обобщенности информации (М.В. Беспалов) [7] можно выделить:

- первичную отчетность, которая составляется и предоставляется субъектом бюджетной отчетности;

- сводную или консолидированную отчетность, которую составляют главные распорядители бюджетных средств, на основании полученных сведений, и финансовый орган.

М.В. Беспалов классифицирует отчетность по основанию сроков составления и предоставления отчетности:

- внутригодовая отчетность, включающая показатели работы и результатов деятельности учреждений за день, месяц, квартал;

- годовая отчетность, отражающая результаты работы учреждения за год.

В соответствии с бюджетным кодексом Российской Федерации периодичность представления бюджетной отчетности является годовой. Согласно Инструкции 191н, отчетным годом является календарный год - с 01 января по 31 декабря включительно. Определение периода отчетного финансового года является отличительной особенностью в сравнении

с МСФО ОС, в содержании которых отсутствует информация о конкретных сроках отчетного периода.

Отчетность составляется нарастающим итогом с начала года, в рублях и предоставляется учредителю, финансовому органу в установленные сроки.

Особенностью форм отчетности государственных (муниципальных) учреждений является их представление по видам финансового обеспечения (деятельности) (код вида финансового обеспечения, далее – КВФО). Так, среди видов деятельности учреждений выделяют: собственные доходы учреждения (код вида – 2), субсидия на выполнение государственного (муниципального) задания (код вида – 4), субсидии на иные цели (код вида – 5), субсидии на цели осуществления капитальных вложений (код вида – 6), средства по обязательному медицинскому страхованию (код вида – 7). По каждому виду финансового обеспечения преимущественно создаются отдельные формы отчетности. Безусловно, при наличии многочисленных источников финансового обеспечения и необходимости контроля за деятельностью государственных (муниципальных) учреждений обосновывает необходимость представления форм по каждому виду финансового обеспечения. При этом раздробленность форм отчетности по КВФО осложняет оценку общего результата деятельности учреждения.

Как отмечалось ранее, обязательное применение федеральных и отраслевых стандартов бухгалтерского учета установлено Федеральным законом № 402-ФЗ. Начиная с 01 января 2018 г. ряд федеральных стандартов бухгалтерского учета государственный финансов вступил в силу, а именно «Концептуальные основы бухгалтерского учета и организаций государственного сектора», утвержденный приказом Минфина России от 31 декабря 2016 г. № 256н [95], «Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности», утвержденный приказом Минфина России от 31 декабря 2016 г. № 260н [92], «Основные средства», утвержденный приказом Минфина России от 31 декабря 2016 г. № 257н [94; 62], «Аренда», утвержденный приказом Минфина России от 31 декабря 2016 г. № 258н [93; 61], «Обесценение активов», утвержденный приказом Минфина России от 31 декабря 2016 г. № 259н. Удивительно, что преимущественно реформирование бухгалтерского учета и

отчетности в коммерческого сектора осуществляется более быстрыми темпами, чем в некоммерческом секторе. Но в данном случае, внедрение и использование федеральных стандартов в общественном секторе опережает стандартизацию в коммерческом секторе, и программа разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета претерпевает значительные изменения в переносе даты вступления их в силу.

В соответствии с Программой разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций государственного сектора поэтапно утверждены федеральные стандарты, перечень которых отражен в приложении 9.

С точки зрения диссертанта, разработка и внедрение стандартов связаны с приоритетностью и необходимостью в их использовании. Наличие неурегулированных вопросов в практике отражения финансово-хозяйственных операций и их дальнейшего включения в финансовую отчетность обосновывает необходимость внедрения и использования регулятивов, в нашем случае, стандартов. Введенные стандарты носят революционный характер. Они отражают важную концептуальную информацию, которая позволяет субъектам отчетности регламентировано выполнять свою деятельность.

2.2. Практика применения учреждениями высшего образования федеральных стандартов бухгалтерского учета государственных финансов (на примере СГС «Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности», Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора», «Основные средства», СГС «Аренда»)

С целью максимально приближения национальных стандартов финансовой отчетности к МСФО ОС разрабатываются и внедряются федеральные стандарты бухгалтерского учета государственных финансов. Как отмечалось ранее, с 01 января 2018 г. на территории России стали применимы пять федеральных стандартов: «Концептуальные основы бухгалтерского учета и организаций

государственного сектора», «Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности», «Основные средства», «Аренда» и «Обесценение активов». В последующие периоды также наблюдается активная работа по стандартизации бухгалтерского учета бюджетной сферы. При этом, с точки зрения проводимого исследования наибольший интерес вызывают стандарты, по которым уже сложилась практика их первого использования. С этой позиции дальнейшее исследование проводилось на основе ряда стандартов, вступивших в силу с 01 января 2018 г.

Важно оценить возможность дальнейшего сближения международных стандартов с национальными, а в качестве перспективы и обязательное применение образовательными учреждениями МСФО ОС в своей деятельности. В связи с этим, важно проводить сравнение МСФО ОС и федеральных стандартов бухгалтерского учета для государственных финансов при изучении сложившейся практики применения вторых.

Сравнение МСФО ОС 1 «Представления финансовой отчетности (далее – МСФО ОС 1)» [46] и федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности» (далее - СГС «Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности», СГС [92]).

Рассматриваемые федеральный и международный стандарты устанавливают единые требования к составлению и минимальному составу ФООН. Стандарты применимы при формировании индивидуальной и консолидированной отчетности. Дополнительно МСФО ОС 1 обозначает важную цель, заключающуюся в возможности сопоставления финансовой отчетности организаций за предыдущий период и с финансовой отчетностью других организаций. Это важный момент, так как формирование отчетности представляет собой не просто формальное действие, которое осуществляет субъект отчетности. Прежде всего, это направлено на удовлетворение информационных потребностей пользователей. Сравнение полученных показателей отчетности за текущий период помогает сравнить их с

прошлыми периодами и отчетностью иных организаций преимущественно аналогичной сферы для принятия решения о дальнейшей стратегии развития.

В стандартах содержатся основные термины и определения. В отличие от федерального стандарта, который раскрывает только три определения (отчетная дата, пояснения к бухгалтерской (финансовой) отчетности, раскрытие информации), МСФО ОС 1 содержит значительный список понятий и их определений. Так раскрываются термины «метод начисления», «активы», «взносы собственников», «выплаты в пользу собственников», «группа организаций», «расходы», «коммерческая организация с государственным участием», «практически неосуществимо», «обязательства», «существенный», «чистые активы/капитал», «примечания», «выручка». Такие понятия как «активы», «расходы», «обязательства» рассмотрены в СГС «Концептуальные основы», понятие «выручка» не содержится в федеральных стандартах (заменен на понятие «доход»). Понятие «Группа организаций» имеет аналог в российской практике. Так в соответствии с Инструкцией 33н принято выделять субъекты консолидированной отчетности и периметр консолидации, который включает в себя перечень субъектов бухгалтерской отчетности, бухгалтерская отчетность которых подлежит включению в консолидированную бухгалтерскую отчетность. При этом, понятие «Группа организаций» используется в российском нормотворчестве, в частности в законодательстве о конкуренции и ограничении монополистической деятельности, налоговом законодательстве, законодательстве о консолидированной финансовой отчетности и гражданском законодательстве. Иные понятия, указанные в МСФО ОС 1, не нашли своего отражения в СГС «Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности».

С точки зрения назначения финансовой отчетности федеральный стандарт и его международный аналог идентичны. Информацию, отраженную в финансовой отчетности, условно можно разделить на информацию об использовании финансовых ресурсов, источниках финансового обеспечения хозяйственной деятельности учреждения, а также для оценки результатов деятельности организации и эффективности.

В финансовой отчетности содержатся данные по следующим показателям (Таблица 8).

Таблица 8 – Показатели деятельности организации в соответствии с МСФО ОС 1 и СГС

МСФО ОС 1	СГС
Активы	Активы
Обязательства	Обязательства
Чистые активы/капитал	х
Выручка	Доходы
Расходы	Расходы
Прочие изменения в чистых активах/капитале	х
Денежные потоки	Движение денежных средств
х	Дополнительная нефинансовая информация (отдельные отчеты)

[Сост.авт.]

Становится очевидным, что в большинстве показатели деятельности учреждений общественной сферы, отраженные в финансовой отчетности, составленной по международным и федеральным стандартам, идентичны. Различия наблюдаются в отсутствии показателя «чистые активы/капитал» в федеральном стандарте. При этом, в СГС «Концептуальные основы» понятие «чистые активы» определяется как разница между активами и обязательствами субъекта учета на определенную дату. Поэтому парадоксально, что данный термин отсутствует в СГС «Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности».

МСФО ОС 1 содержит полный комплект финансовой отчетности, который обозначен как «компоненты финансовой отчетности». Перечень форм финансовой отчетности включает Отчет о финансовом положении, Отчет о финансовых результатах деятельности, Отчет об изменении чистых активов/капитала, Отчет о движении денежных средств, Примечания. Дополнительно организация может составить отчет о достижении показателей утвержденного бюджета либо отразить эти данные в составе имеющихся форм путем добавления соответствующей колонки.

В комплект финансовой отчетности в соответствии с СГС «Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности» входят бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах деятельности, отчет о движении денежных средств, пояснительная записка, отчет об исполнении бюджета, а также пояснения. В целом компоненты финансовой отчетности имеют не совсем идентичные названия, как и отмечалось в первой главе, но отражают общую суть отражаемых в них данных. Следует отметить, что в соответствии с пп. 6 п.3 ст. 21 Федерального закона № 402-ФЗ, федеральный стандарт должен устанавливать образцы форм финансовой отчетности, а также перечень приложений к основным формам бухгалтерской (финансовой) отчетности. В несоответствие данному пункту, а также в отличие от МСФО ОС в СГС «Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности» данная информация отсутствует. Несмотря на наличие Инструкции 33н, читаем целесообразным включение форм отчетности, приложений к ним, а также структуру пояснений к отчетности в состав федерального стандарта для организаций бюджетной сферы в целях целостного восприятия сведений по подготовке и представлению бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В отличие от федеральных стандартов в МСФО ОС 1 отражен общий анализ информации, включенной в финансовую отчетность. Прежде всего, информация должна отличаться достоверностью, последовательностью представления, должна быть произведена оценка способности организации продолжать свою деятельность, на существенность и агрегирование, возможность сравнивать информацию.

В части оформления финансовой отчетности каждый отчет содержит следующую информацию, обозначенную как в МСФО ОС 1, так и в федеральном стандарте: наименование субъекта отчетности (отчитывающейся организации), степень обобщения отчетности, отчетная дата и (или) отчетный период, единица измерения показателей отчетности (в международном стандарте – валюта представления отчетности и степень округления). Отчетный период, обозначенный в МСФО ОС 1, ограничивается годом. Однако имеется возможность изменения периодичности представления отчетности, что не приемлемо для финансовой

отчетности, составленной в соответствии с федеральными стандартами. В соответствии с ФСБУГФ отчетным периодом считается период с 01 января по 31 декабря. Исключение составляют только случаи реорганизации, создания либо ликвидации субъекта отчетности. В федеральных стандартах обозначена и отчетная дата – 01 января года, следующего за отчетным. Данная дата отсутствует в финансовой отчетности, составленной по МСФО ОС, предположительно, по причине «плавающих» сроков ее составления. Выпуск финансовой отчетности в соответствии с МСФО ОС 1 должен быть организован в течение 6 месяцев от отчетной даты. В федеральных стандартах эти даты не определены.

Как отмечалось ранее, в МСФО ОС 1, кроме четко обозначенных компонентов финансовой отчетности и представленных форм, содержится ее подробное описание содержания и структуры.

В отчете о финансовом положении (МСФО ОС 1) важным моментом является разделение активов и обязательств на краткосрочные и долгосрочные. Иным вариантом является распределение по степени ликвидности. Наиболее типичным вариантом является разделение компонентов отчетности на долгосрочные и краткосрочные. Применяемый вариант разделения активов и обязательств зависит от вида деятельности экономического субъекта. Таким образом, организациям представлен выбор способа отражения элементов финансовой отчетности для обеспечения представления более надежной и уместной информации. Рассматривая бухгалтерский баланс, составленный в соответствии с федеральными стандартами, ни один из вариантов в полной мере не соответствует российской практике. В СГС обозначено, что активы и обязательства в бухгалтерском балансе представлены как долгосрочные (внеоборотные) и краткосрочные (оборотные). При этом, в самой форме бухгалтерского баланса ОКУД 0503730 статьи не структурированы по обозначенным признакам. По ряду статей формы отражена детализация на краткосрочные, долгосрочные (в частности, в отношении отражения показателей дебиторской и кредиторской задолженности), имеется детализация по степени оборачиваемости (отдельные строки – по материальным запасам, вложениям в нефинансовые активы).

В отчете о финансовом положении, составленном в соответствии с МСФО ОС 1, отражен минимальный перечень статей, которые должны включаться в отчетную форму. В СГС данные статьи не отражены. С точки зрения диссертанта, это обусловлено наличием утвержденной формы баланса (ОКУД 0503730) с учетом необходимых для отражения статей. В соответствии с МСФО ОС 1 необходимо отсутствующую информацию в отчете о финансовом положении организации отразить в Пояснениях. Приведен ряд пунктов, необходимых для пояснения с целью отражения полной информации о деятельности экономического субъекта. При описании бухгалтерского баланса перечень информации, необходимой для отражения в Пояснениях отсутствует. Акцентируется внимание на раскрытие детализированной существенной информации об активах и обязательствах, что позволит пользователям отчетности сделать выводы о финансовом положении субъекта отчетности. Дополнительно обозначена необходимость раскрытия информации о чистых активах. При этом, детальная информация о их формировании в федеральных стандартах государственных финансов отсутствует.

В МСФО ОС 1, как и при описании отчета о финансовом положении, обозначены минимальные требования к статьям отчета о финансовых результатах деятельности. Международный стандарт определяет несколько подходов к структуре отчета. Расходы экономического субъекта могут отражаться по назначению и по содержанию. В случае отражения расходов по назначению, они объединяются в соответствии с их характером (к примеру, вознаграждения работникам, транспортные услуги и другие). Данный подход применим при отсутствии распределения расходов по классификации. При ее наличии применяется второй подход – по содержанию. В соответствии с ним расходы распределяются по программам и целям. На выбор подходов влияют исторические факторы, нормативные требования, а также характер организации. Немаловажное значение при выборе подхода отведено профессиональному суждению бухгалтера. Выбор подхода требует уместного и надежного представления информации для внешних пользователей с целью принятия решений в отношении субъекта отчетности.

Федеральный стандарт опять же не содержит формы финансовой отчетности, а лишь информацию о том, что отчет представляет информацию о доходах и расходах за отчетный период и аналогичный период прошлого года, систематизированную по уровню существенности к финансовому результату отчетного периода. СГС не содержит альтернативных подходов при выборе отражения расходов (по содержанию и назначению), как отражено в МСФО ОС 1. С одной стороны, применение данных подходов возможно в российской практике учета в бюджетной сфере. В соответствии с программно-целевым методом финансирование государственных (муниципальных) учреждений осуществляется в соответствии с государственными программами. Соответственно, при учете учреждения отражают направления расходов в зависимости от представленных средств соответствующей программы. Учитывая многочисленное количество программ, в соответствии с которыми учреждению представляется финансовое обеспечение со стороны государства, становится нерациональным применение отражение расходов по назначению. Исторически учет и представление отчетности учреждений основан на подходе по экономическому содержанию (по соответствующим кодам классификации операций сектора государственного управления (КОСГУ)). С точки зрения диссертанта, выбор подхода должен быть определен на законодательном уровне, так как применение различных способов у периметра консолидации может вызвать сложности у субъекта консолидации (у учреждений с различными подходами отсутствует возможность проведения верной консолидации показателей отчетности).

МСФО ОС 1 содержит краткое описание отчета о движении денежных средств, отчета об изменениях чистых активов/капитала, что отсутствует в федеральном стандарте. Несмотря на наличие понятия «чистых активов» в федеральных стандартах государственных финансов, определение расчета данного показателя и его отражение в финансовой отчетности отсутствует.

В МСФО ОС 1 представлено краткое пояснение особенностей представления отчета о движении денежных средств. В частности, на основе данного отчета представляется возможность оценки способности организации генерировать

денежные средства и их эквиваленты, а также потребности субъекта отчетности в их использовании. В федеральном стандарте информация об особенностях представления данной формы отсутствует.

В части пояснений к финансовой отчетности, то по основным моментам наблюдается сходство рассматриваемых федерального и международного стандартов. В них содержится информация о необходимости отражения основных положений учетной политики, о применяемых методах подготовки финансовой отчетности. В МСФО ОС 1 обозначена необходимость упорядочивания структуры Примечаний. Это прежде всего направлено для большего понимания пользователями финансовой отчетности и возможностью ее сопоставления с финансовой отчетностью других организаций. Отличительной особенностью СГС является включение дополнительной детализированной информации в состав пояснений, касающейся местонахождения субъекта отчетности, перечень нормативных правовых актов, регламентирующих деятельность субъекта отчетности, наименование учредителя и другие сведения. Это, прежде всего, историческая нормативно закрепленная практика, свойственная российскому опыту в государственном секторе, отказ от которой в ближайшее время не предполагается.

Международный стандарт также содержит информацию о раскрытии в Пояснениях информации о ключевых допущениях, а также об оценке капитала, что также не нашло отражения в федеральном стандарте.

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, входящих в рейтинг, обозначенный ранее. Предметом анализа отчетности учреждений высшего образования стало наличие отчетных форм, необходимых для публикации, за 2020 год. В качестве источника получения данных о деятельности учреждений

выступает официальный сайт для размещения информации о государственных (муниципальных) учреждениях bus.gov.ru [102]. Проведенный анализ отчетных форм учреждений позволил сделать вывод о недостаточной степени размещения информации для публичного пользования. Среди представленных для анализа учреждений 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, не размещены формы отчета о движении денежных средств учреждения и пояснительная записка к балансу учреждения, что не позволяет в полной мере сделать вывод о финансово-хозяйственной деятельности учреждения. Дополнительно изучены официальные сайты учреждений высшего образования (при их наличии) на предмет публикации отчетных форм. По ряду учреждений формы пояснительных записок отражены на их официальных сайтах в сети интернет. Отчетные формы этих учреждений изучены, рассмотрены представленные пояснения. Проведенный анализ свидетельствует об отсутствии необходимой информации по используемым методам оценки и применения профессиональных суждений бухгалтера.

Анализ федерального и международного стандартов позволяет сделать вывод об их схожести в части назначения финансовой отчетности, показателях деятельности организации, компонентах финансовой отчетности, описания допущений, изложении структуры и содержания отчетных форм. При этом, международный стандарт содержит детализированное описание этой информации в отличие от федерального стандарта. Неоспоримым преимуществом является подробное описание форм отчетности в совокупности с представлением данных форм, что нельзя отметить в отношении федерального стандарта. В нем кратко описан основной комплект форм финансовой отчетности, сами образцы и подробный анализ их заполнения содержится в Инструкции 33н, что доставляется неудобство при подготовке отчетности. Преимуществом международного стандарта является возможность выбора подходов к составлению отчетности. Так,

в частности, отчет о финансовых результатах возможно сформировать по назначению и по содержанию. Это позволяет организациям осуществлять свой выбор исходя из целей их деятельности. В МСФО ОС 1 акцентировано внимание на необходимость профессионального суждения при проведении оценок, а также отражение его применения в Примечаниях к финансовой отчетности.

Сравнение Концептуальных основ финансовой отчетности общего назначения организаций общественного сектора (далее – Концептуальные основы МСФО ОС) [46] и федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора» (далее - СГС «Концептуальные основы», СГС [95]).

Прежде всего, следует отметить, что Концептуальные основы МСФО ОС представляют собой отдельный документ, который устанавливает принципы разработки международных стандартов и руководств по их практическому применению. Этот документ существует обособленно и является основой МСФО ОС. СГС «Концептуальные основы» в отличие от международных правил является стандартом, ничем не отличным от других. Хотя с точки зрения значимости и весомости, целесообразно его обособление от иных федеральных стандартов, так как он является основой ведения бухгалтерского учета и составления отчетности. Структура анализируемого международного документа и федерального стандарта представлена в Таблице 9. Анализ структуры документов международного и федерального уровней не отражает максимальной степени сближения данных стандартов. СГС направлен на жесткую регламентацию ведения бухгалтерского учета, нежели на общие принципы формирования финансовой отчетности, ее целесообразность и целеполагание.

Документ концептуальных основ представляет весомый и объемный труд, содержащий детальную, основанную на примерах, информацию по основным моментам применения МСФО ОС. Указанные в табличной части разделы содержат также параграфы, которые еще детализируют имеющийся материал. Таким образом, Концептуальные основы международного уровня – это

высокоструктурированный документ, детальным образом излагающий основы формирования финансовой отчетности общего назначения.

Таблица 9 – Структура документа «Концептуальные основы финансовой отчетности общего назначения организаций общественного сектора» и СГС «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора» [132]

Документ «Концептуальные основы финансовой отчетности общего назначения организаций общественного сектора»	СГС «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора»
Раздел 1. Значение и влияние концептуальных основ	I. Общие положения
Раздел 2. Цели и пользователи финансовой отчетности общего назначения	x
Раздел 3. Качественные характеристики	II. Основные правила (способы) ведения бухгалтерского учета + частично VI. Общие требования к порядку формирования информации, раскрываемой в бухгалтерской (финансовой) отчетности, и ее качественные характеристики
Раздел 4. Отчитывающиеся организации	I. Общие положения
Раздел 5. Элементы финансовой отчетности	III. Объекты бухгалтерского учета
Раздел 6. Признание финансовой отчетности	IV. Общие правила признания и прекращения признания объектов бухгалтерского учета
Раздел 7. Оценка активов и обязательств в финансовой отчетности	V. Оценка (денежное измерение) и методы оценки (денежного измерения) объектов бухгалтерского учета
Раздел 8. Представление финансовой отчетности общего назначения	VI. Общие требования к порядку формирования информации, раскрываемой в бухгалтерской (финансовой) отчетности, и ее качественные характеристики
x	VII. Основные принципы (допущения) подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности
x	VIII. Основные требования к инвентаризации активов и обязательств

Раздел 1 СГС «Концептуальные основы» содержит общие положения, касающиеся определения субъектов бухгалтерского учета, субъектов отчетности, понятия индивидуальной и консолидированной бухгалтерской (финансовой) отчетности. Как и в Концептуальных основах МСФО ОС, СГС содержит понятия

бухгалтерской (финансовой) отчетности общего и специального назначения. В целом данные понятия в международных и отечественных документах идентичны. При этом в федеральном стандарте детализирован перечень пользователей финансовой отчетности и адаптирован под круг лиц исходя из российской практики. Концептуально важно, что в число пользователей отчетности общего назначения включены кредиторы, инвесторы, участники международных договоров. Тем самым, законодательно закрепляется направленность и необходимость в привлечении дополнительных источников финансирования путем привлечения иностранного капитала в бюджетную сферу России.

В международном документе выделен раздел «Отчитывающиеся организации», в котором определены отчитывающиеся организации общественного сектора, группа отчитывающихся организаций, а также их основные черты [121]. В федеральном стандарте в разделе «Общие положения» представлены понятия «субъекты бухгалтерского учета» и «субъекты» бухгалтерской (финансовой) отчетности. В международном документе к их числу относятся не только организации с отдельным юридическим статусом, но и административные структуры или программы без отдельного юридического статуса. В практике российского учета и отчетности организаций бюджетной сферы субъектом отчетности может выступать только юридическое лицо.

В отличие от Концептуальных основ МСФО ОС в СГС «Концептуальные основы» содержится информация о видах представления отчетности, сроках ее хранения, возможности передачи ведения бухгалтерского учета и (или) составления отчетности иному учреждению (централизованной бухгалтерии), и как следствие, формирование единой учетной политики субъектов централизованного учета. Подобные положения отсутствуют в Концептуальных основах МСФО ОС, так как они определяют более широкие границы.

В разделе 2 федерального стандарта содержатся положения относительно основных правил (способов) ведения бухгалтерского учета. В данном разделе, с точки зрения диссертанта, неструктурировано отражены принципы (допущения), а также качественные характеристики, в отличие от Концептуальных основ МСФО

ОС. В частности, в сравнении с принципами, отраженными в первой главе настоящей работы, СГС содержит только один – принцип начисления. Принцип непрерывности деятельности в федеральном стандарте отражен в разделе 7 СГС, что не совсем логично. Дополнительно отражены принцип равномерности признания доходов и расходов и допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности, а в разделе 7 дополнительно выделен принцип имущественной обособленности, что, на наш взгляд, несущественно и выделение в качестве отдельного принципа нецелесообразно. В рамках данного раздела рассматривается еще информация и первичных и сводных первичных документах, их составлении, отражении обязательных реквизитов, ответственности за их оформление.

Раздел 3 СГС «Концептуальные основы» определяет перечень объектов бухгалтерского учета. В отличие от документа Концептуальные основы, в котором определены элементы финансовой отчетности, в федеральном стандарте акцент сделан опять же на ведение бухгалтерского учета, а не формирования отчетности. Реформирование бухгалтерского учета и финансовой отчетности в бюджетной сфере России привело к формированию новых категорий и их характеристик. Вновь вводимые понятия «активов» и «обязательств» должны быть признаны в учете при наличии соответствующих характеристик, максимально приближенных к МСФО ОС. Ключевыми свойствами объекта учета для признания его активом является ожидание полезного потенциала или экономических выгод.

В разделе 4 представлены общие правила признания и прекращения признания объектов бухгалтерского учета. Новшеством данного СГС также является условия признания объекта бухгалтерского учета, которые заключаются в соответствии определению, представленному в стандарте, а также возможности надежной оценки его стоимости. При прекращении соблюдения хотя бы одного из критериев приводит к прекращению признания данного объекта учета. Это революционно новые аспекты, внедренные в СГС «Концептуальные основы», максимально соответствуют положениям МСФО ОС.

Нововведениям, свойственным для российских и международных стандартов, стало применение оценки и методов оценки объектов бухгалтерского учета, что отражено в разделе 5 СГС. Так в федеральном стандарте вводится новое понятие «справедливой стоимости», которая представляет собой оценку, соответствующую цене, по которой может быть осуществлен переход права собственности на актив между независимыми сторонами сделки, осведомленными о предмете сделки и желающими ее совершить. Кроме того, отдельно обозначены методы определения справедливой стоимости. Это метод рыночных цен и метод амортизированной стоимости замещения.

В федеральном стандарте также содержатся общие требования к порядку формирования информации в финансовой отчетности. Информация, включаемая в бухгалтерскую отчетность должна обладать рядом характеристик, таких как, уместность, существенность, достоверное представление, сопоставимость, возможность проверки, своевременность и понятность. Международный документ также содержит аналогичные качественные характеристики информации для отчетности, которые описаны подробно в отдельном разделе. При этом, показатель «существенности» в международной практике относится к ограничениям на информацию, включенную в финансовую отчетность общего назначения вместе с соотношением затрат и выгод и балансом между качественными характеристиками. По мнению диссертанта, это обосновано, так как уровень существенности является по своей сущности ограничителем при отражении информации в отчетности и ее раскрытии в пояснениях.

В отдельном разделе федерального стандарта обособлены основные принципы (допущения), необходимые для подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, что с точки зрения диссертанта является нецелесообразным.

В качестве дополнения в содержание СГС включены еще основные требования к инвентаризации активов и обязательств (раздел 8). Обозначен перечень случаев обязательного проведения инвентаризации.

Таким образом, проведенный сравнительный анализ международного документа «Концептуальных основ» и СГС с аналогичным наименованием

позволяет рассуждать о высокой степени приближенности стандартов международного и федерального уровней. Вполне стандартные категории и их характеристики для МСФО ОС, такие как, активы, полезный потенциал, экономические выгоды, чистые активы, обязательства, расходы, доходы, справедливая стоимость, методы ее определения, становятся революционно новыми в практике учета и отчетности бюджетного сектора России [26, с. 3].

При этом, отмечается отличие в применяемой терминологии (к примеру, субъекты бухгалтерского учета и субъекты бухгалтерской (финансовой) отчетности в федеральных стандартах аналогичны понятиям отчитывающейся организации в МСФО ОС), структурированности при изложении принципов и допущений составления финансовой отчетности (в международной практике выделяются отдельные разделы с качественными характеристиками и ограничениями на информацию, включаемую в отчетность, четко изложены допущения в одном разделе, что отличается от федерального стандарта, в котором отсутствует четкая выстроенная логика изложения), наличии в СГС положений по ведению бухгалтерского учета в отличие от международных стандартов (что вполне оправдано по причине того, что они являются и регулятивами при ведении учета).

Сравнение МСФО ОС 17 «Основные средства» [46] с федеральным стандартом бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Основные средства» (далее – СГС «Основные средства», СГС [94]).

Федеральный стандарт внес достаточно много изменений в учет объектов в составе основных средств, приближенных к положениям международных стандартов. Ранее в федеральном законе № 402-ФЗ содержалось понятие актива, но в законодательстве, регламентирующем ведение бухгалтерского учета в государственном секторе, такое понятие отсутствовало. В СГС «Основные средства» решающую роль при принятии объектов в состав основных средств является обладание признаками актива. Среди таких признаков можно обозначить принадлежность учреждению и (или) нахождение в пользовании, его контроль, обладание полезным потенциалом или экономическими выгодами. Если ранее

подразумевалось, что в состав основных средств включались только объекты на праве оперативного управления, то с вступлением в силу СГС «Основные средства» дополнительно в их состав включаются объекты, полученные во временное владение и пользование или во временное пользование по договору аренды либо договору безвозмездного пользования. Ранее такие объекты учитывались на забалансовом счете 01 «Имущество в пользовании». Объекты, не обладающие признаками актива (не приносящие экономических выгод и полезного потенциала), должны быть учтены на забалансовом счете 02 «Материальные ценности, принятые на хранение». В связи с этим, становится очевидным уменьшение внеоборотных активов учреждения. Анализ такой отчетности вызовет предположение об отсутствии возможности организации инвестировать в материально-техническую базу.

Как и ранее, единицей учета основных средств в российском законодательстве остался инвентарный объект. В отличие от прежнего учета учреждение вправе определить состав инвентарного объекта, то есть несколько основных средств могут объединяться в один инвентарный объект. Это возможно при наличии условий: одинакового срока полезного использования, незначительной стоимости данных объектов. При этом международный стандарт не определяет единицу учета (объект основных средств). В связи с этим, применительно к каждой отдельной ситуации необходимо использование профессионального суждения. Но по своей сути, это аналог инвентарного объекта.

В стандарте введены термины «обменных» и «необменных» операций. Ранее использовались только способы поступления – приобретение либо их создание или получение безвозмездно. Теперь же данные операции нужно классифицировать в разряд обменных или необменных операций. От способа поступления основного средства в учреждение зависит и их первоначальная стоимость.

В результате обменной операции, то есть передаче актива по сопоставимой денежной величине (стоимости), первоначальная стоимость формируется с учетом капитальных вложений. Формирование себестоимости основного средства в соответствии с МСФО ОС 17 происходит аналогичным образом. Сравним

компоненты, входящие в первоначальную стоимость основных средств, отраженные в рассматриваемых национальных и международных стандартах (Таблица 10).

Таблица 10 – Формирование первоначальной стоимости основных средств в соответствии с международным и федеральным стандартом

СГС «Основные средства»	МСФО ОС 17 «Основные средства»
Цена приобретения с учетом таможенных пошлин, невозмещаемых сумм НДС (иного налога)	Цена покупки с учетом импортных сборов и пошлин
Фактические затраты на приобретение, создание объекта ОС, в том числе на доставку его к месту назначения и приведение в состояние, пригодное для эксплуатации (к примеру, расходы на оплату труда и страховые взносы на обязательное социальное страхование, непосредственно связанные с созданием объекта ОС (не отражено, но и возможный вариант с приобретением – <i>прим. диссертанта</i>), государственные пошлины и иные обязательные платежи в бюджет, суммы вознаграждений за посреднические услуги, затраты на подготовку площадки, на доставку и разгрузку, установку и монтаж, проверку надлежащего функционирования объекта, на информационные и консультационные услуги)	Затраты на доставку актива к месту назначения и приведение его в состояние, пригодное для использования (к примеру, расходы на выплату вознаграждений работникам, непосредственно связанных со строительством или приобретением объекта основных средств, затраты на подготовку участка, затраты на установку и монтаж, затраты на профессиональные услуги)
Затраты на демонтаж, вывод основных средств из эксплуатации, а также восстановления участка, на котором объект расположен при условии отражения этих затрат в договоре (соглашении) (формирование резерва в соответствии с СГС «Резервы. Раскрытие информации об условных обязательствах и условных активах».	Оценка затрат* на демонтаж и ликвидацию объекта основных средств и восстановление участка, на котором он расположен при условии принятых обязательств по данным видам работ (*Оценка затрат подразумевает создание резерва- <i>прим. диссертанта</i>).

[Сост.авт. на основе СГС, МСФО ОС 17]

Формирование первоначальной стоимости основного средства, полученного в результате обменной операции, происходит методом калькулирования всех фактических затрат при его приобретении. Как показывает проведенный анализ, компоненты затрат максимально схожи и, условно, включают три составляющие:

1) цену приобретения, 2) затраты на подготовку и функционирование основного средства и 3) предполагаемые затраты на его демонтаж и восстановления участка.

В результате необменной операции первоначальной стоимостью актива в федеральных стандартах признается справедливая стоимость, как и в соответствии с МСФО ОС 17. Причем методы определения справедливой стоимости также определены в стандарте. МСФО ОС 17 рассматривает случай, если справедливую стоимость объекта невозможно определить. Выходом из сложившейся ситуации является оценка на основе балансовой стоимости переданного актива, то есть, по передаточным документам. В практике российского учета бюджетной сферы используется не балансовая стоимость, а остаточная стоимость объекта. Дополнительно в СГС рассматривается вариант отсутствия справедливой стоимости и стоимости переданного имущества. В этом случае экономический субъект может использовать условную оценку: 1 объект равен 1 рублю.

После признания основного средства дальнейший учет ведется по балансовой стоимости в соответствии с рассматриваемыми международным и федеральным стандартами.

Дальнейшая переоценка основных средств в соответствии с СГС возможна только при замене частей объекта. Переоценка после признания в соответствии с МСФО ОС 17 возможна с использованием одной из двух моделей: учета по себестоимости или учета по переоцененной стоимости. Опять же бухгалтеру представлен выбор в использовании моделей, наиболее приемлемых в деятельности организации.

В соответствии с МСФО ОС 17 модернизация может признаваться в качестве актива, поскольку без нее организация не может организовать работу. В соответствии с федеральными стандартами модернизация увеличивает балансовую стоимость основного средства и не подлежит отдельному признанию в качестве актива.

В СГС предусмотрено кроме линейного способа начисления амортизации еще два других: метод уменьшаемого остатка, пропорционально объему продукции. Это также соответствует нормам международной стандартизации.

Нововведением федеральных стандартов стало появление категории «обесценения», который представляет снижение стоимости актива, которое превышает плановое снижение его стоимости в связи с использованием таким активом и связано со снижением ценности данного актива. С целью отражения убытков от обесценения основных средств введен новый счет учета 0 114 00 000 с одноименным названием.

С внедрением федерального стандарта введена категория «Инвестиционной недвижимости», для которой также введен счета 0 101 X3 000. При этом в составе МСФО ОС имеется отдельный стандарт 16 «Инвестиционная недвижимость». Привлечение дополнительных источников финансового обеспечения при помощи использования инвестиционной недвижимости является ключевым моментом в деятельности учреждения. В связи с чем становится целесообразно выделения данной категории в отдельный стандарт.

В соответствии с федеральным стандартом учет основных средств можно отразить следующим образом (Рисунок 11).

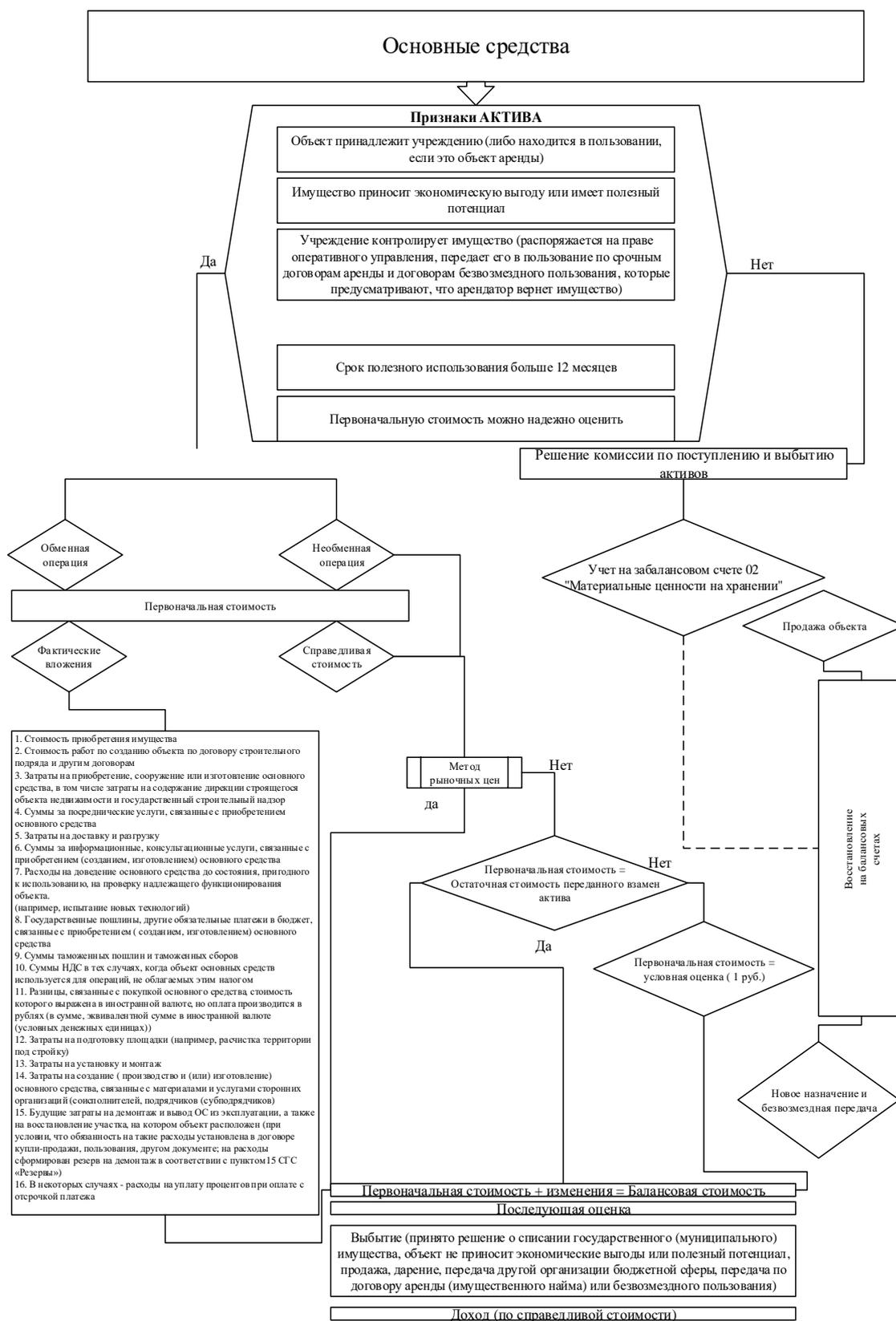


Рисунок 11 – Учет основных средств в соответствии с СГС «Основные средства»

[Сост.авт.]

В отношении первоначальной стоимости положительным моментом является изложение в стандарте перечня фактических вложений, входящих в нее. Учет данных расходов при формировании первоначальной стоимости препятствует появлению ошибок неоправданного завышения оценки основных средств, следовательно, соблюдению принципа осмотрительности [28, с. 5].

Сравнительный анализ МСФО ОС 17 «Основные средства» и СГС «Основные средства» позволяет констатировать максимальную приближенность этих документов. Ключевым общим моментом является наличие признаков актива. При отсутствии у основного средства признаков актива данный объект учитывается за балансом на соответствующих счетах.

Сравнение МСФО ОС 13 «Аренда» [46] с федеральным стандартом бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Аренда» (далее – СГС «Аренда», СГС [93]).

Введенный федеральный стандарт «Аренда» является также значимым документом в реформировании бухгалтерского учета и отчетности в бюджетной сфере. Следуя к максимальному сближению с МСФО ОС 13, федеральный стандарт классифицировал объекты учета аренды. С внедрением федерального стандарта выделяют финансовую и операционную (нефинансовую) аренду. Для определения вида аренды в международном стандарте предложены критерии (Рисунок 12).

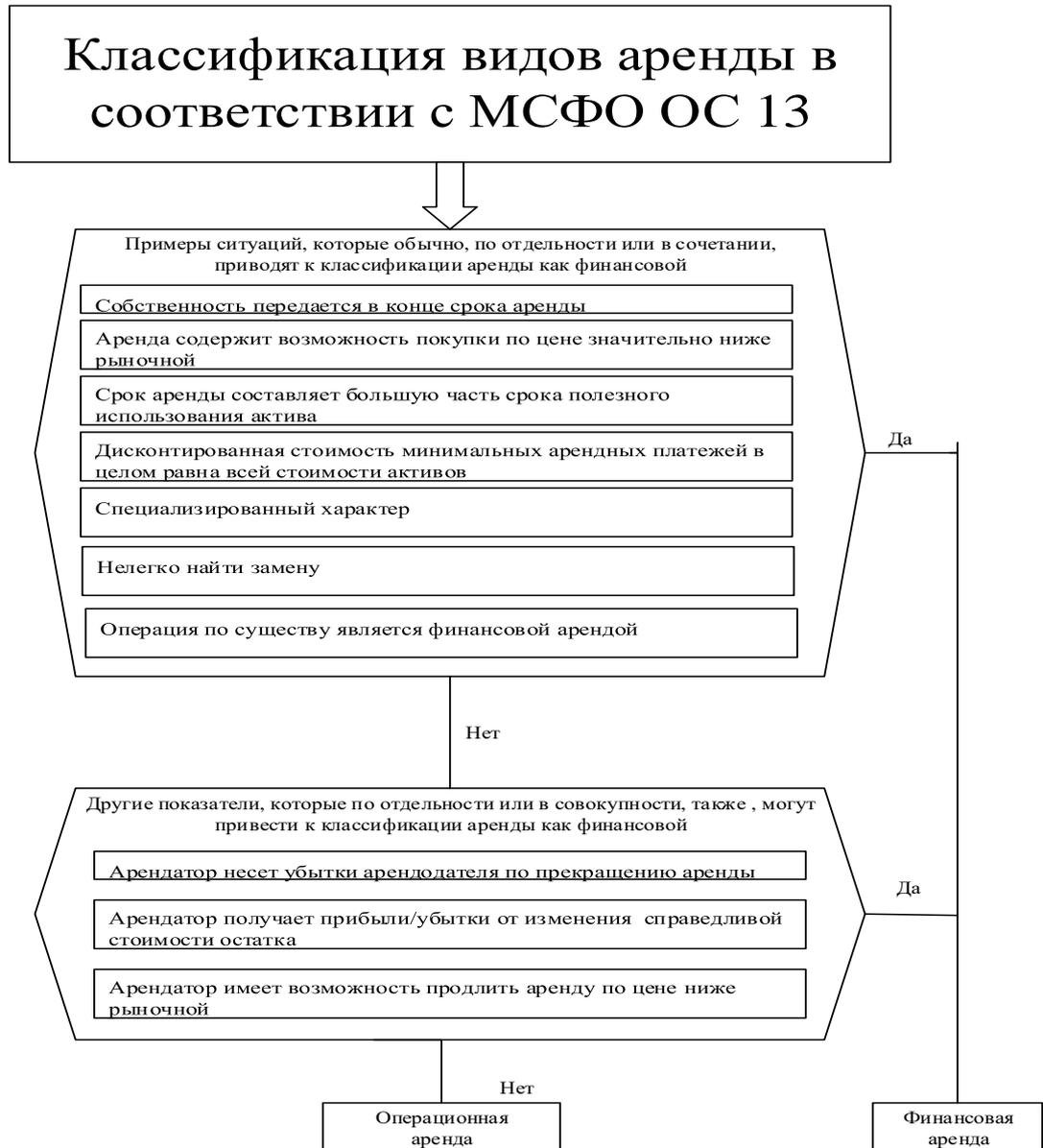


Рисунок 12 – Классификация видов аренды в соответствии с МСФО ОС 13
[МСФО ОС 13]

Федеральный стандарт аналогичным образом подразумевает для определения вида аренды руководствоваться следующими критериями (Рисунок 13).

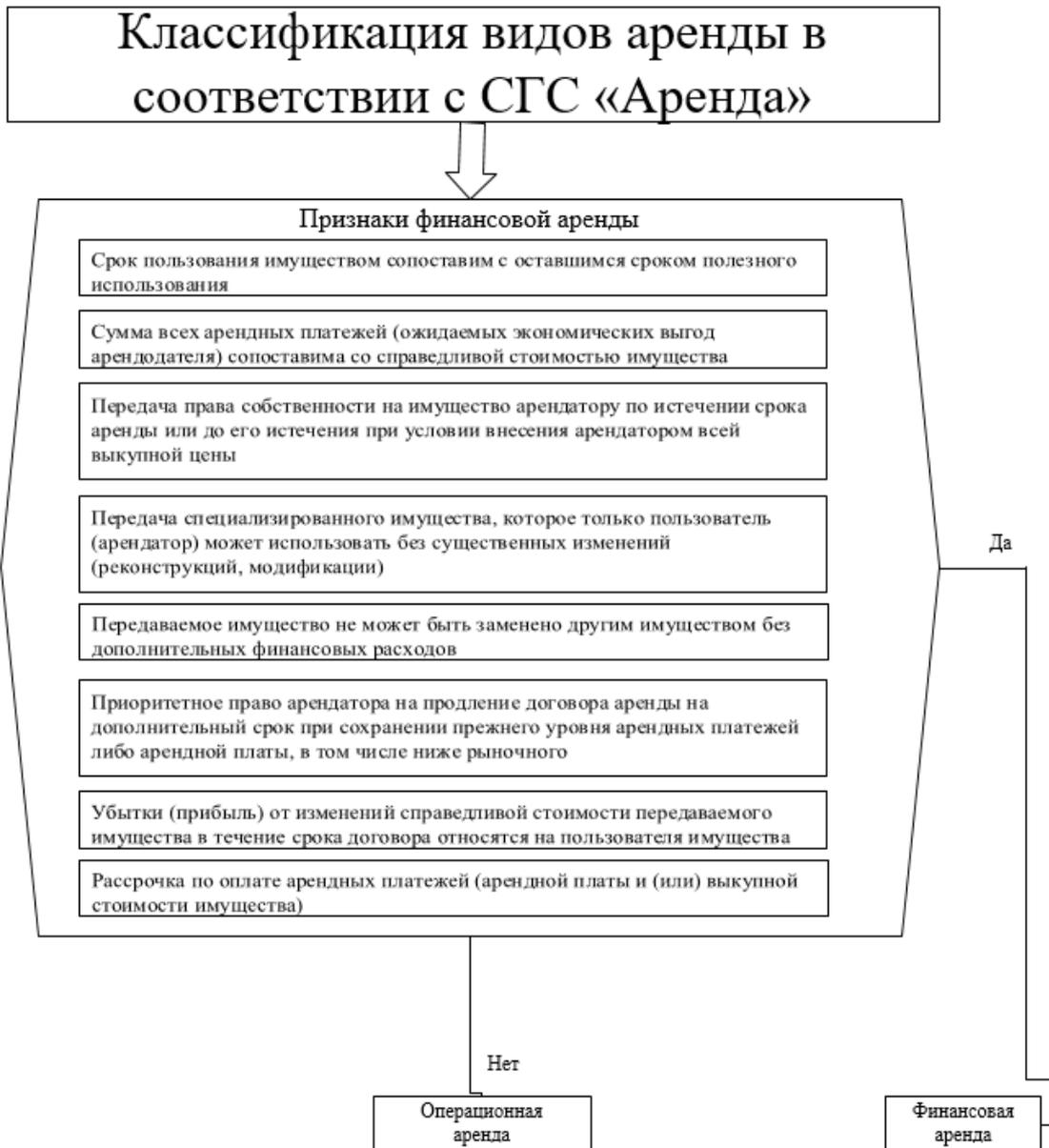


Рисунок 13 – Классификация видов аренды в соответствии с СГС «Аренда»

[Сост.авт.]

Сравнение критериев, представленных в МСФО ОС 13 и СГС «Аренда» позволяет сделать следующие выводы:

1. В исследуемых стандартах содержится перечень идентичных по своему содержанию критериев. В частности, это относится к сопоставлению сроков аренды со сроком полезного использования, возможности передачи прав

собственности в конце срока аренды (в российском законодательстве существует возможность сокращения срока за счет внесения всей выкупной цены объекта), специализированности объекта аренды (объект специализирован и ему нелегко найти замену без дополнительных финансовых вложений в модернизацию или реконструкцию), рискам арендатора в части изменения справедливой стоимости, возможности продления срока аренды на условиях платежа, ниже рыночного.

2. Представленные критерии имеют и ряд различий:

2.1. В международном документе установлен приоритет содержания над формой (критерий – операция по существу является финансовой арендой), что невозможно отметить в отношении СГС.

2.2. В федеральном стандарте отмечена возможность оплаты арендных платежей или выкупной стоимости с учетом рассрочки.

В целом в МСФО ОС 13 содержится важный критерий, помогающий отнести аренду к определенному виду, – передача рисков и преимуществ. При их передаче аренда классифицируется как финансовая, при невозможности передачи – как операционную. Подобные характеристик отсутствуют в федеральном стандарте.

В части финансовой аренды международный и федеральный стандарт имеют общую концептуально важную идею. При определении величины арендных обязательств арендатора необходимо выбрать наименьшую из двух сумм: сумму справедливой стоимости имущества и дисконтированной стоимости арендных платежей. По этой стоимости в учете будут признаваться активы и обязательства по договору аренды. Амортизация арендуемых активов начисляется аналогичным образом, как по объектам, находящимся в оперативном управлении у учреждения. Эта позиция также отражена и в международном и федеральном стандартах. При отсутствии уверенности в дальнейшем приобретении имущества по договору финансовой аренды в федеральном стандарте подразумевается срок амортизации актива в соответствии с договорными условиями. В международном стандарте в подобном случае амортизация происходит на протяжении более короткого из двух сроков: срока аренды или срока его полезного использования.

Сумма арендных платежей по договору финансовой (неоперационной) аренды в соответствии с федеральным стандартом включает платежи за приобретаемое имущество и процентные платежи. Платежи за имущество представляют собой первоначальную стоимость имущества, которая формируется из наименьших из двух величин: дисконтированной или справедливой стоимости.

Следует отметить, что финансовая (неоперационная) аренда развита в международной практике. Правительства создают специализированные организации, отвечающие за централизованные закупки, которые приобретая централизованно объекты основных средств (возможно, с учетом льгот при приобретении), передают их иным правительственным структурам на основе договора финансовой аренды с последующим правом выкупа.

В соответствии с федеральным законодательством имущество организаций бюджетной сферы закреплено на праве оперативного управления. Собственником имущества автономного учреждения является соответственно Российская Федерация, субъект Российской Федерации, муниципальное образование. Такие положения отражены в Законе об автономных учреждениях, Гражданском кодексе Российской Федерации, Законе о некоммерческих организациях. На уровне субъекта правом по управлению и распоряжению имуществом обладает созданный государственный орган исполнительной власти, то есть имеет право собственности на объекты имущественного комплекса соответствующего уровня. Соответственно, это существенно сокращает круг потенциальных арендодателей в части финансовой аренды, так как учреждения (автономные, бюджетные, казенные) не имеют правовых возможностей для передачи объектов, не принадлежащих им на праве собственности, в аренду соответствующего типа. Следовательно, в большинстве случаев в практике российского учета бюджетной сферы государственные (муниципальные) учреждения выступают со стороны арендаторов объектов неоперационной аренды.

Существенным отличием международного стандарта от федерального является то, что в первом детально рассмотрен расчет дисконтированной

стоимости арендуемого имущества, а также рассмотрен вариант операций продажи с обратной арендой.

В федеральном стандарте имеется ссылка на дисконтированную стоимость арендных платежей, при этом, формула в стандарте отсутствует. В качестве примера она приведена в письме Министерства финансов Российской Федерации от 13 декабря 2017 № 02-07-07/83464, содержащем методические рекомендации по применению данного федерального стандарта.

Продажа с обратной арендой – распространенный тип аренды в МСФО ОС и МСФО, при этом, он отсутствует в нормах российского законодательства бюджетной сферы.

Таким образом, сравнение МСФО ОС 13 и СГС «Аренда» указывает на их сходство при определении типов аренды: финансовой и операционной, а также критериев их определения. При этом, существуют и расхождения. Так законодательно не определен расчет дисконтированной стоимости объектов аренды, не рассмотрена возможность применения способа продажи с обратной арендой. Кроме того, применив международную практику и закрепив законодательно такой вид аренды как финансовая, значительно снижается вероятность ее использования по причине отсутствия правовых оснований у государственных (муниципальных) учреждений выступать со стороны арендодателя. Закрепление имущества на праве оперативного управления за всеми организациями бюджетной сферы не позволяет осуществить сдачу в финансовую аренду с последующим правом выкупа иным экономическим субъектам (необходимо право собственности арендодателя на объекты финансовой аренды).

2.3. Результаты применения учреждениями высшего образования федеральных стандартов бухгалтерского учета государственных финансов (на примере СГС «Основные средства», СГС «Аренда»)

Проведенный анализ федеральных стандартов в сравнении с международными аналогами показал значительные изменения в бухгалтерском

учете и отчетности бюджетной сферы. Определена терминология, включены новые методы и подходы при учете и отражении показателей отчетности. Такое глобальное реформирование учета и отчетности бюджетной сферы, основанное на максимальном сближении с международными стандартами в общественном секторе, безусловно привело к пересмотру многих подходов и методов. Для оценки существенного изменения показателей отчетности с внедрением федеральных стандартов, рассмотренных ранее, проведено исследование. Рассмотрена бухгалтерская отчетность государственных учреждений высшего образования, входящих в рейтинг 100 лучших университетов. Рейтинг составлен при поддержке Российской академии народного хозяйства и государственной службы Российской Федерации. Расчет рейтинга вузов осуществляется на основе интегральной оценки, которая включает образовательную, научно-исследовательскую, международную, финансово-экономическую деятельность и иных показателей. Как и отмечалось ранее, перечень высших учебных заведений и их рейтинговые оценки представлены в приложении 1. В качестве информационной базы для проведения анализа использованы балансы государственных (муниципальных) учреждений (ОКУД 0503730) за период 2015–2019 годов [98]. Использование данных отчетных форм позволит оценить степень влияния внедренных федеральных стандартов «Основные средства», «Аренда» на показатели отчетности в динамике.

Представленный ранее сравнительный анализ СГС «Основные средства» и МСФО ОС 17 «Основные средства» выявил главную ключевую особенность отражения основного средства на балансе учреждения – наличие признаков актива. Соответственно, если объект не обладает признаком актива, на основании решения комиссии по поступлению и выбытию активов он подлежит списанию с балансового учета и отражению на забалансовых счетах (в частности, предполагается к использованию забалансовый счет 02). Подобную оценку объектов на наличие признаков актива специалисты бухгалтерских служб должны были провести при первом применении соответствующего СГС.

По представленным в рейтинге у 86 учреждений присутствовали показатели отчетности за период 2015–2019 гг. по остаточной стоимости основных средств. По

результатам проведенного исследования у 31 учреждения выявлена выраженная тенденция к уменьшению остаточной стоимости основных средств, что составляет 36%, что может быть обусловлено переходом на новые стандарты.

По результатам проведенного горизонтального анализа за период 2017–2019 гг. можно сделать следующие выводы (Таблицы 11,12).

Таблица 11 – Анализ изменения остаточной стоимости основных средств за 2017–2018 гг.

№ п/п	Наименование учреждения	Анализ изменения остаточной стоимости основных средств за 2017-2018 гг.			
		2017 г., тыс. р.	2018 г., тыс. р.	абсолютный прирост, тыс. р.	относительный прирост, %
1	2	3	4	5	6
1	Томский политехнический университет	3 888 773,38	3 614 054,25	- 274 719,13	92,94
2	Национальный исследовательский Томский государственный университет	3 131 928,21	2 833 824,42	- 298 103,79	90,48
3	СПбПУ, Санкт-Петербургский политехнический университет Петра Великого	6 139 387,18	5 779 638,66	- 359 748,52	94,14
4	УрФУ имени первого Президента России Б.Н. Ельцина	5 207 416,35	4 730 530,24	- 476 886,11	90,84
5	КФУ, Казанский (Приволжский) федеральный университет	14 160 293,27	12 564 009,22	-1 596 284,05	88,73
6	ЮФУ, Южный федеральный университет	6 815 317,55	6 662 481,71	- 152 835,84	97,76
7	Самарский национальный исследовательский университет имени академика С.П. Королева	3 257 608,13	3 071 322,28	- 186 285,85	94,28
8	СГУ, Саратовский национальный исследовательский государственный университет имени Н.Г. Чернышевского	2 383 240,24	2 195 950,68	- 187 289,56	92,14
9	МГАВМиБ им. К.И. Скрябина, Московская государственная академия ветеринарной медицины и биотехнологии им. К.И. Скрябина	229 002,47	228 142,66	-859,81	99,62

№ п/п	Наименование учреждения	Анализ изменения остаточной стоимости основных средств за 2017-2018 гг.			
		2017 г., тыс. р.	2018 г., тыс. р.	абсолютный прирост, тыс. р.	относительный прирост, %
1	2	3	4	5	6
10	СПБГИКиТ, Санкт-Петербургский государственный институт кино и телевидения	434 348,22	411 057,87	-23 290,35	94,64
11	МГИМО, Московский государственный институт международных отношений	1 431 352,63	1 365 552,16	-65 800,48	95,40
12	Московский государственный институт музыки имени А.Г. Шнитке	218 826,37	206 391,99	-12 434,38	94,32
13	РЭУ им. Г.В. Плеханова, Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова	4 430 655,85	4 270 955,71	- 159 700,14	96,40
14	СПбГПМУ, Санкт-Петербургский государственный педиатрический медицинский университет	2 956 310,92	2 817 181,62	- 139 129,30	95,29
15	ДВФУ, Дальневосточный федеральный университет	61 727 285,16	59 974 292,10	- 1 752 993,07	97,16
16	МГХПА, Московская государственная художественно-промышленная академия им. С.Г. Строганова	212 544,30	191 902,08	-20 642,22	90,29
17	Финансовый университет, Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации	9 293 876,44	8 960 244,14	- 333 632,29	96,41
18	КГИИ, Красноярский государственный институт искусств	520 001,77	510 194,84	- 9 806,93	98,11
19	НГТУ, Новосибирский государственный технический университет	1 426 819,81	1 337 095,64	-89 724,16	93,71
20	ПНИПУ, Пермский национальный исследовательский политехнический университет	2 071 322,30	1 765 619,13	- 305 703,17	85,24
21	ЧГИК, Челябинский государственный институт культуры	195 460,70	188 862,39	- 6 598,32	96,62

№ п/п	Наименование учреждения	Анализ изменения остаточной стоимости основных средств за 2017-2018 гг.			
		2017 г., тыс. р.	2018 г., тыс. р.	абсолютный прирост, тыс. р.	относительный прирост, %
1	2	3	4	5	6
2	СПбГУПТД, Санкт-Петербургский государственный университет	1 602 289,05	1 495 425,85	- 106 863,20	93,33
23	80. Тверской ГМУ, Тверской государственный медицинский университет	528 435,28	59 770,41	- 468 664,87	11,31
24	УрГАХА, Уральский государственный архитектурно-художественный университет	326 830,54	324 213,37	- 2 617,18	99,20
25	ВГУ, Воронежский государственный университет	1 489 980,03	1 474 555,69	-15 424,33	98,96
26	СГСХА, Самарская государственная сельскохозяйственная академия	194 744,61	194 173,93	-570,68	99,71
27	Казанский ГАУ, Казанский государственный аграрный университет	1 216 796,82	532 633,22	- 684 163,60	43,77
28	СПбГХПА, Санкт-Петербургская государственная художественно-промышленная академия имени А.Л. Штиглица	64 674,69	63 622,55	- 1 052,14	98,37
29	АХИ, Академия хорового искусства имени В.С. Попова	31 670,18	28 707,84	- 2 962,34	90,65
30	Ижевская ГСХА, Ижевская государственная сельскохозяйственная академия	476 406,27	472 871,07	- 3 535,21	99,26
31	ЮУрГИИ, Южно-Уральский государственный институт искусств имени П.И. Чайковского	226 853,97	207 165,25	-19 688,72	91,32
Среднее значение по изменению остаточной стоимости ОС			x	- 250 258,38	90,34

[Сост.авт. на основе [98]]

Таблица 12 – Анализ изменения остаточной стоимости основных средств за 2018–2019 гг.

№ п/п	Наименование учреждения	Анализ изменения остаточной стоимости основных средств за 2018-2019 гг.			
		2018 г., тыс. р.	2019, тыс. р.	абсолютный прирост, тыс. р.	относительный прирост, %
1	2	3	4	5	6
1	Томский политехнический университет	3 614 054,25	3 508 680,76	-105 373,49	97,08
2	Национальный исследовательский Томский государственный университет	2 833 824,42	2 696 379,71	-137 444,72	95,15
3	СПбПУ, Санкт-Петербургский политехнический университет Петра Великого	5 779 638,66	5 446 247,16	-333 391,51	94,23
4	УрФУ имени первого Президента России Б.Н. Ельцина	4 730 530,24	4 580 699,09	-149 831,15	96,83
5	КФУ, Казанский (Приволжский) федеральный университет	12 564 009,22	12 157 662,87	-406 346,36	96,77
6	ЮФУ, Южный федеральный университет	6 662 481,71	6 645 399,66	- 17 082,04	99,74
7	Самарский национальный исследовательский университет имени академика С.П. Королева	3 071 322,28	3 253 089,20	181 766,92	105,92
8	СГУ, Саратовский национальный исследовательский государственный университет имени Н.Г. Чернышевского	2 195 950,68	2 006 647,83	-189 302,85	91,38
9	МГАВМиБ им. К.И. Скрябина, Московская государственная академия ветеринарной медицины и биотехнологии им. К.И. Скрябина	228 142,66	226 586,42	- 1 556,24	99,32
10	СПбГИКиТ, Санкт-Петербургский государственный институт кино и телевидения	411 057,87	389 715,40	- 21 342,48	94,81

№ п/п	Наименование учреждения	Анализ изменения остаточной стоимости основных средств за 2018-2019 гг.			
		2018 г., тыс. р.	2019, тыс. р.	абсолютный прирост, тыс. р.	относитель ный прирост, %
1	2	3	4	5	6
11	МГИМО, Московский государственный институт международных отношений	1 365 552,16	1 326 012,94	- 39 539,22	97,10
12	Московский государственный институт музыки имени А.Г. Шнитке	206 391,99	204 604,61	- 1 787,39	99,13
13	РЭУ им. Г.В. Плеханова, Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова	4 270 955,71	4 168 966,16	-101 989,55	97,61
14	СПбГПМУ, Санкт-Петербургский государственный педиатрический медицинский университет	2 817 181,62	2 656 912,30	-160 269,32	94,31
15	ДВФУ, Дальневосточный федеральный университет	59 974 292,10	58 564 617,88	-1 409 674,21	97,65
16	МГХПА, Московская государственная художественно-промышленная академия им. С.Г. Строганова	191 902,08	176 966,64	- 14 935,44	92,22
17	Финансовый университет, Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации	8 960 244,14	8 846 046,29	-114 197,86	98,73
18	КГИИ, Красноярский государственный институт искусств	510 194,84	507 134,89	- 3 059,95	99,40
19	НГТУ, Новосибирский государственный технический университет	1 337 095,64	1 300 760,08	- 36 335,56	97,28
20	ПНИПУ, Пермский национальный исследовательский политехнический университет	1 765 619,13	1 430 127,21	-335 491,92	81,00
21	68. ЧГИК, Челябинский государственный институт культуры	188 862,39	187 208,77	- 1 653,61	99,12

№ п/п	Наименование учреждения	Анализ изменения остаточной стоимости основных средств за 2018-2019 гг.			
		2018 г., тыс. р.	2019, тыс. р.	абсолютный прирост, тыс. р.	относительный прирост, %
1	2	3	4	5	6
22	СПбГУПТД, Санкт-Петербургский государственный университет	1 495 425,85	1 397 944,11	- 97 481,74	93,48
23	Тверской ГМУ, Тверской государственный медицинский университет	59 770,41	48 682,91	- 11 087,49	81,45
24	УрГАХА, Уральский государственный архитектурно-художественный университет	324 213,37	324 158,91	- 54,46	99,98
25	ВГУ, Воронежский государственный университет	1 474 555,69	1 429 456,43	- 45 099,27	96,94
26	СГСХА, Самарская государственная сельскохозяйственная академия	194 173,93	182 420,83	- 11 753,10	93,95
27	87. Казанский ГАУ, Казанский государственный аграрный университет	532 633,22	506 100,09	- 26 533,13	95,02
28	СПбГХПА, Санкт-Петербургская государственная художественно-промышленная академия имени А.Л. Штиглица	63 622,55	58 066,61	- 5 555,94	91,27
29	АХИ, Академия хорового искусства имени В.С. Попова	28 707,84	27 254,77	- 1 453,07	94,94
30	Ижевская ГСХА, Ижевская государственная сельскохозяйственная академия	472 871,07	461 321,55	- 11 549,52	97,56
31	ЮУрГИИ, Южно-Уральский государственный институт искусств имени П.И. Чайковского	207 165,25	201 776,31	- 5 388,93	97,40
Среднее значение по изменению остаточной стоимости ОС			x	-116 606,28	95,70

[Сост.авт. на основе [98]]

В абсолютных показателях снижение остаточной стоимости основных средств за период 2017–2018 гг. составило в среднем 250 258,38 тыс. руб. Существенные снижения остаточной стоимости основных средств

наблюдаются у Дальневосточного федерального университета (1 752 993,07 тыс. руб.), Казанский (Приволжский) федеральный университет (1 596 284,05 тыс. руб.), Казанский государственный аграрный университет (684 163,60 тыс. руб.), УрФУ имени первого Президента России Б.Н. Ельцина (476 886,11 тыс. руб.), Тверской государственный медицинский университет (468 664,87 тыс. руб.) Относительные показатели в среднем составили 10% за рассматриваемый период. Наиболее существенно снижение остаточной стоимости основных средств стало для Тверского медицинского университета (снижение на 89%), Казанского государственного аграрного университета (снижение на 56%).

В сравнении 2018 и 2019 годов абсолютные значения уже значительно ниже. Средний показатель снижения остаточной стоимости составляет 116 606,28 тыс. руб. Тенденция к значительному снижению стоимости основных средств продолжает наблюдаться у Дальневосточного федерального университета (1 409 674,21 тыс. руб.). Относительные показатели снижения в среднем составляют 4%. Наиболее существенными снижения наблюдаются у Пермского национального исследовательского политехнического университета (19%), Тверского государственного медицинского университета (18%).

Среди учреждений, у которых наблюдается тенденция к уменьшению основных средств на балансовых счетах, проведен вертикальный анализ. Рассмотрена доля основных средств в общей сумме активов (валюте баланса) (Таблица 13).

Таблица 13 – Доля основных средств в общей сумме активов учреждения

№ п/п	Наименование учреждения	Основные средства в валюте баланса, %			Абсолютное значение (2017–2018)	Абсолютное значение (2018–2019)
		2017	2018	2019		
1	Национальный исследовательский Томский государственный университет	38,18	30,60	26,06	-7,58	-4,54

№ п/п	Наименование учреждения	Основные средства в валюте баланса, %			Абсолютное значение (2017-2018)	Абсолютное значение (2018-2019)
		2017	2018	2019		
2	СПбПУ, Санкт-Петербургский политехнический университет Петра Великого	41,52	38,80	26,90	-2,72	-11,90
3	УрФУ имени первого Президента России Б.Н. Ельцина	45,45	40,17	37,96	-5,28	-2,21
4	КФУ, Казанский (Приволжский) федеральный университет	61,57	55,65	44,97	-5,92	-10,68
5	ЮФУ, Южный федеральный университет	45,46	44,41	33,33	-1,04	-11,08
6	СГУ, Саратовский национальный исследовательский государственный университет имени Н.Г. Чернышевского	68,12	64,83	43,65	-3,29	-21,19
7	СПбГИКиТ, Санкт-Петербургский государственный институт кино и телевидения	53,40	49,20	28,37	-4,20	-20,83
8	МГИМО, Московский государственный институт международных отношений	21,21	19,57	18,68	-1,64	-0,88
9	Московский государственный институт музыки имени А.Г. Шнитке	47,81	44,76	31,51	-3,06	-13,25
10	ДВФУ, Дальневосточный федеральный университет	88,45	88,04	81,81	-0,41	-6,23
11	МГХПА, Московская государственная художественно-промышленная академия им. С.Г. Строганова	17,16	15,51	9,00	-1,65	-6,51
12	НГТУ, Новосибирский государственный технический университет	46,10	43,47	25,04	-2,63	-18,43
13	ПНИПУ, Пермский национальный исследовательский политехнический университет	20,89	17,80	10,06	-3,09	-7,75
14	ЧГИК, Челябинский государственный институт культуры	62,16	24,87	22,84	-37,29	-2,03
15	Тверской ГМУ, Тверской государственный медицинский университет	56,36	5,70	2,42	-50,66	-3,28
16	УрГАХА, Уральский государственный архитектурно-художественный университет	46,92	46,69	31,06	-0,24	-15,63

№ п/п	Наименование учреждения	Основные средства в валюте баланса, %			Абсолютное значение (2017-2018)	Абсолютное значение (2018-2019)
		2017	2018	2019		
17	Казанский ГАУ, Казанский государственный аграрный университет	71,28	33,30	27,46	-37,98	-5,84
18	ЮУрГИИ, Южно-Уральский государственный институт искусств имени П.И. Чайковского	48,35	27,70	27,46	-20,65	-0,24
ИТОГО		48,91	38,39	29,36	-10,52	-9,03

[Сост.авт. на основе [98]]

Из общего числа рассматриваемых учреждений (31 учреждение) 18 учреждений (58%) имеют тенденцию к снижению доли основных средств в общей сумме активов учреждения. Средний уровень основных средств в общей сумме активов составляет в 2017 году – 49%, в 2018 году – 38% (снижение в 2018 году в сравнении с 2017 годом – 11%), в 2019 году – 29% (снижение в 2019 году в сравнении с 2018 годом – 9%). Негативная динамика в 2018 году в сравнении с 2017 годом наблюдается в значительной степени у таких учреждений как Тверской государственный медицинский университет (51%), Казанский государственный аграрный университет (38%), Челябинский государственный институт культуры (37%), Южно-Уральский государственный институт искусств имени П.И. Чайковского (21%). Подобная динамика наблюдается в 2019 году в сравнении с 2018 годом у Саратовского национального исследовательского государственного университета имени Н.Г. Чернышевского (21%), Санкт-Петербургского государственного института кино и телевидения (21%).

Таким образом, проведенный анализ изменения основных средств учреждений высшего образования позволяет сделать вывод о сокращении их доли в период с 2017–2019 гг. Среди 86 рассматриваемых учреждений у 31 (36%) учреждения наблюдается явная тенденция к снижению уровня исследуемых внеоборотных активов. Среди этого 31 учреждения у 18 учреждений (58%) на протяжении анализируемого периода выявлен тренд на снижение доли основных

средств в общей сумме активов учреждения. По данным учреждениям среднее значение снижения основных средств в активе баланса в 2018 году в сравнении с 2017 годом составляет 11%, в 2019 году в сравнении с 2018 годом – 9%. Снижение уровня внеоборотных активов отражает отрицательную динамику, предположительно связанную с внедрением федеральных стандартов.

Кроме влияния федерального стандарта «Основные средства» на показатели отчетности рассмотрен СГС «Аренда». Государственное (муниципальное) учреждение в части арендных отношений может выступать со как стороны арендатора, так и арендодателя.

Выступая со стороны арендатора у учреждения возникает право пользования активами. До внедрения стандарта арендуемые объекты отражались на забалансовом счете 01 «Имущество, полученное в пользование». Применение стандарта привело к пересчету балансовых статей.

Количество учреждений, у которых с 2018 года возникло право пользования активами, в 2018 году составляет 53 (53%), в 2019 году – 55 учреждений (55%) (Приложение 10).

В 2018 году средняя доля прав пользования в составе активов учреждения составляет 1%. Увеличение валюты баланса в большей степени выявлено у Северного государственного медицинского университета (10%), Омский государственный медицинский университет (10%), НИУ ВШЭ (8%), Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации (5%).

В 2019 году средняя доля прав пользования в составе активов учреждения также составляет 1%. Увеличение валюты баланса в большей степени выявлено Омского государственного медицинского университета (9%), Московского государственного института международных отношений (9%).

В целом процент изменения валюты баланса от введения новой балансовой статьи незначительный. При этом, появился принципиально новый показатель финансовой отчетности, который позволяет идентифицировать возникновение прав на арендованное имущество.

Выступая со стороны арендодателя 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 Инструкцию 33н, Инструкцию 157н, позволили классифицировать доходы от собственности, начиная с отчетности за 2019 год. Так, согласно отчету о результатах деятельности доходы от операционной аренды имеют 63 учреждения (63%) (Приложение 11). 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 0,43 (43%). Это значит, что почти половина всех доходов от собственности связана с арендными платежами. Соответственно, операционная аренда является значимым инструментом в получении внебюджетных средств учреждения. Среди анализируемых учреждений 34% (21 учреждение) вся сумма доходов от собственности составляют доходы от операционной аренды, у 14 учреждений этот показатель составляет от 70 до 99%. Прочие учреждения (28 учреждений) имеют показатель операционной аренды ниже уровня в 70%.

Как и отмечалось ранее, ввиду законодательных ограничений у учреждений образования отсутствуют доходы от финансовой аренды. Идентифицировать финансовую аренду в случае, когда учреждение выступает со стороны арендатора, в отчете о финансовом положении, о финансовых результатах не представляется возможным.

Таким образом, внедренный федеральный стандарт «Аренда» увеличивает валюту баланса государственных (муниципальных) учреждений на незначительный показатель в 1%. При этом, появляются новые показатели финансовой отчетности. Так, в отчете о финансовом положении рассмотрена строка «Права пользования активами», в отчете о финансовых результатах

деятельности появилась классификация доходов, в том числе в зависимости от вида аренды.

Следует отметить, что как в отношении основных средств, так и арендных отношений существенных 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.

Исследование практики внедрения федеральных стандартов происходило не только расчетным путем с использованием отчетных форм. Еще одним этапом исследования стало проведенное анкетирование специалистов бухгалтерских служб.

Основная идея проводимого анкетирования заключается в том, чтобы проанализировать отношение респондентов к реформированию области бухгалтерского учета и составления отчетности в бюджетной сфере. Следует отметить, что исследование практики применения федеральных стандартов на основе форм бухгалтерской (финансовой) отчетности, отраженное ранее, направлено преимущественно на изучение изменения количественных показателей отчетности с внедрением ряда стандартов. Проведенное анкетирование, прежде всего, направлено на исследование изменения качественных показателей, а также оценку проводимому реформированию в области бухгалтерского учета и отчетности в государственном секторе.

В анкетировании приняли участие специалисты в области бухгалтерского учета и отчетности Пермского края (96,9%), Свердловской области (1,6%), Москвы (0,8%), Московской области (0,7%). Общее число респондентов составило 129 человек (Рисунок 14).

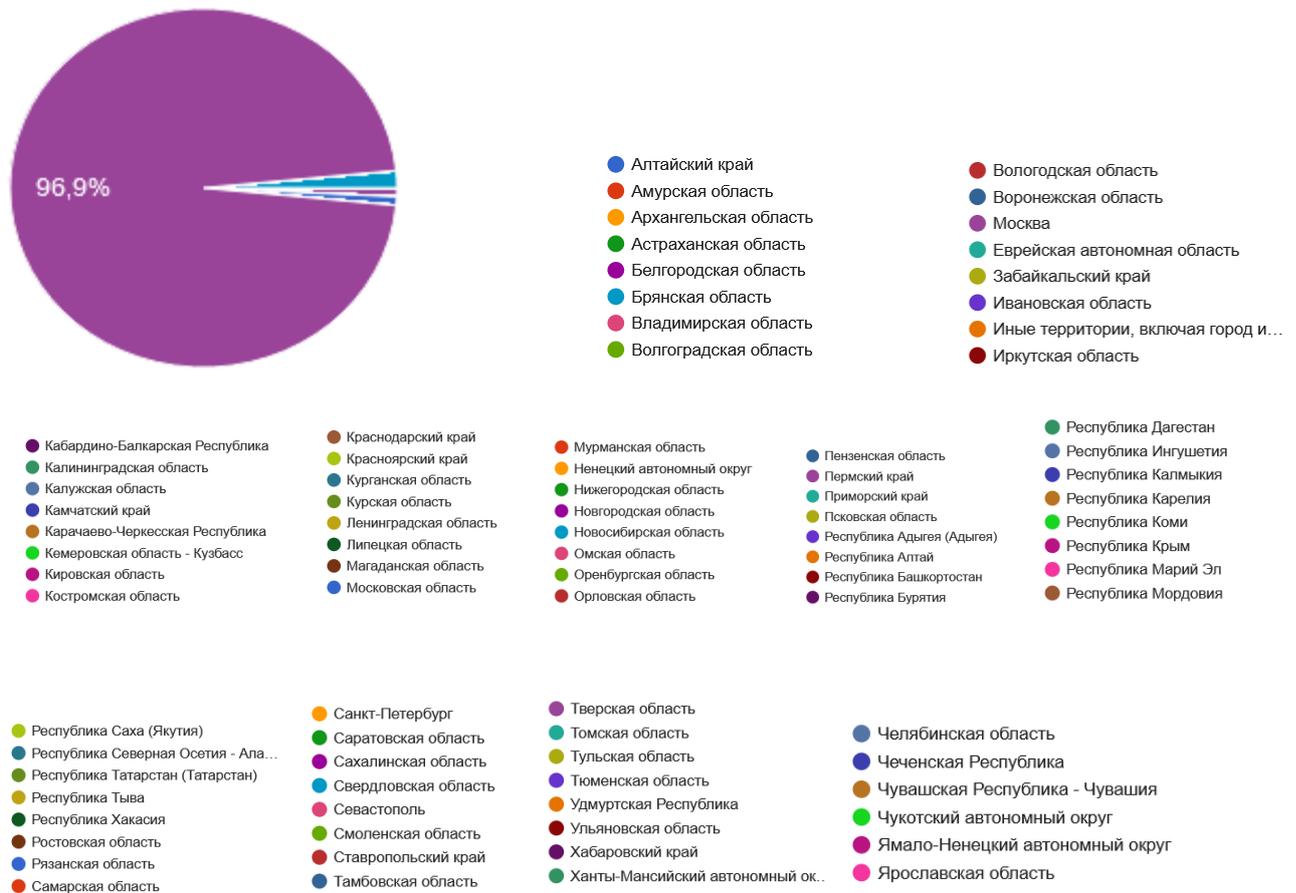


Рисунок 14 – Распределение респондентов по субъектам Российской Федерации

При этом, 90,7 % опрошенных, исходя из выполняемых должностных функций, связаны с бухгалтерским учетом и составлением отчетности в государственном секторе (Рисунок 15).

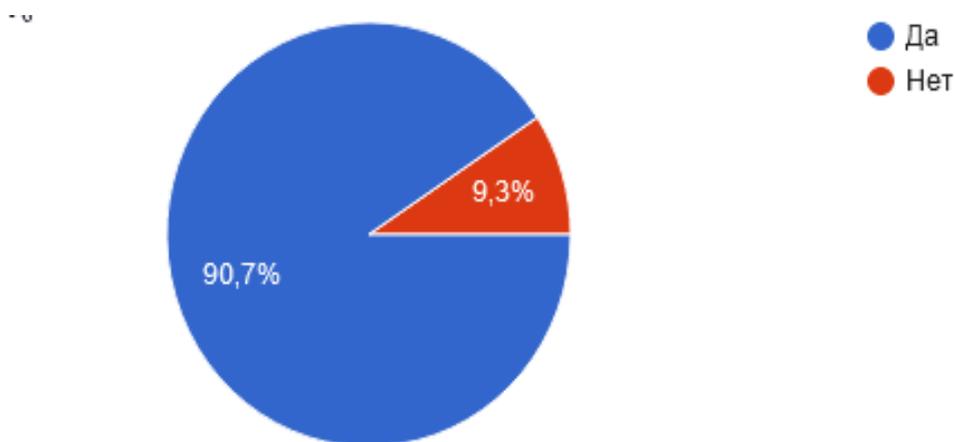


Рисунок 15 – Принадлежность опрошиваемых к выполнению должностных функций по ведению бухгалтерского учета и составлению отчетности

Стаж работы в данной области у большинства опрошенных (61,5%) составляет более 10 лет, 17,1% опрошенных имеют стаж работы от 5-10 лет, 16,2% - от 1 года до 5 лет (Рисунок 16). Таким образом, в целом можно отметить, что респонденты имеют существенный опыт работы в бухгалтерском учете государственного сектора и, соответственно, могут надежно оценить происходящие процессы реформирования. Это объясняет высокий уровень достоверности собранных данных.

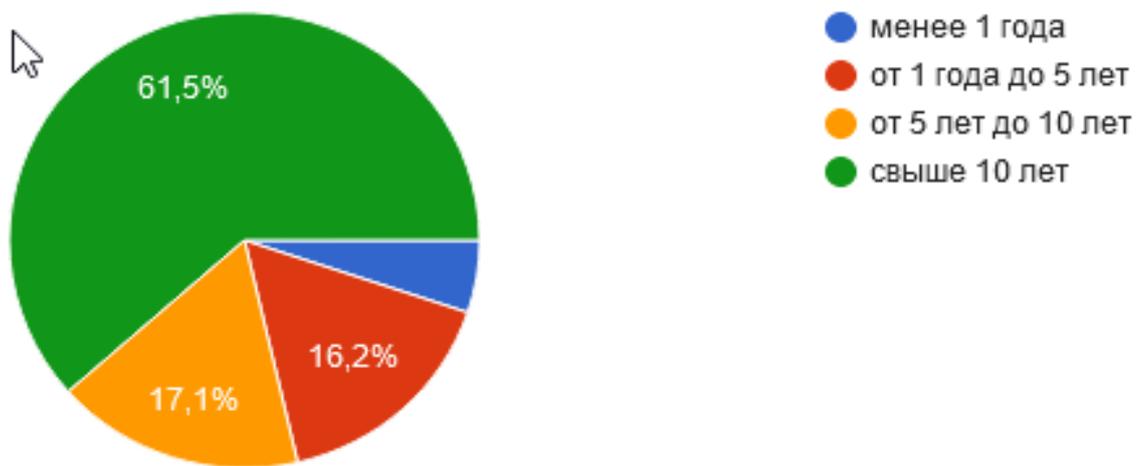


Рисунок 16 – Стаж респондентов

При оценке проблем, связанных с внедрением федеральных стандартов бухгалтерского учета государственных финансов, в целом можно отметить, что умеренно значимыми являются проблемы организационного характера и финансовые проблемы. Прежде всего, респондентами отмечены финансовые проблемы (38 ответов). Следовательно, опрошенные осознают необходимость вложения в обучения специалистов. Внедрение федеральных стандартов подразумевает изменение подходов и методов к ведению учета и, что самое важное, составлению отчетности. Для этого специалисту бухгалтерской службы необходимо пройти обучение, а его работодателю организовать данный процесс обучения. К числу финансовых проблем относится и привлечение финансовых

консультантов на первом этапе работы с внедренными стандартами. Несущественными, с точки зрения респондентов, являются технические проблемы. Таким образом, респонденты не наблюдают технических проблем, связанных с информационно-коммуникационными технологиями, настройкой и подготовкой программного обеспечения для ведения учета и подготовки отчетности (Рисунок 17).

С точки зрения преимуществ, которые представляют нам внедренные стандарты для ведения учета и составления отчетности, можно отметить следующее. Респонденты на среднем уровне оценивают преимущества федеральных стандартов. При этом, наибольшее число ответов отдано за простоту/понятность в применении стандартов. Это объясняется тем, что кроме внедренных стандартов Министерство финансов Российской Федерации разработало методические рекомендации при первом применении федеральных стандартов (Рисунок 18).

Немаловажным фактором является то, что сообществом бухгалтеров отмечена возможность расширения деятельности организации и выходы на международные рынки. Это означает, что существуют потенциальные возможности для привлечения дополнительных средств в учреждения государственного сектора за счет зарубежного капитала, в том числе путем применения государственно-частного партнерства. Далее, 51 респондент отметил возможность сопоставления показателей отчетности с различными организациями в отрасли, включая зарубежные, и привлечение лучших практик. Следовательно, организациям важна возможность сопоставления показателей отчетности для проведения бенчмаркинга с целью улучшения показателей деятельности.

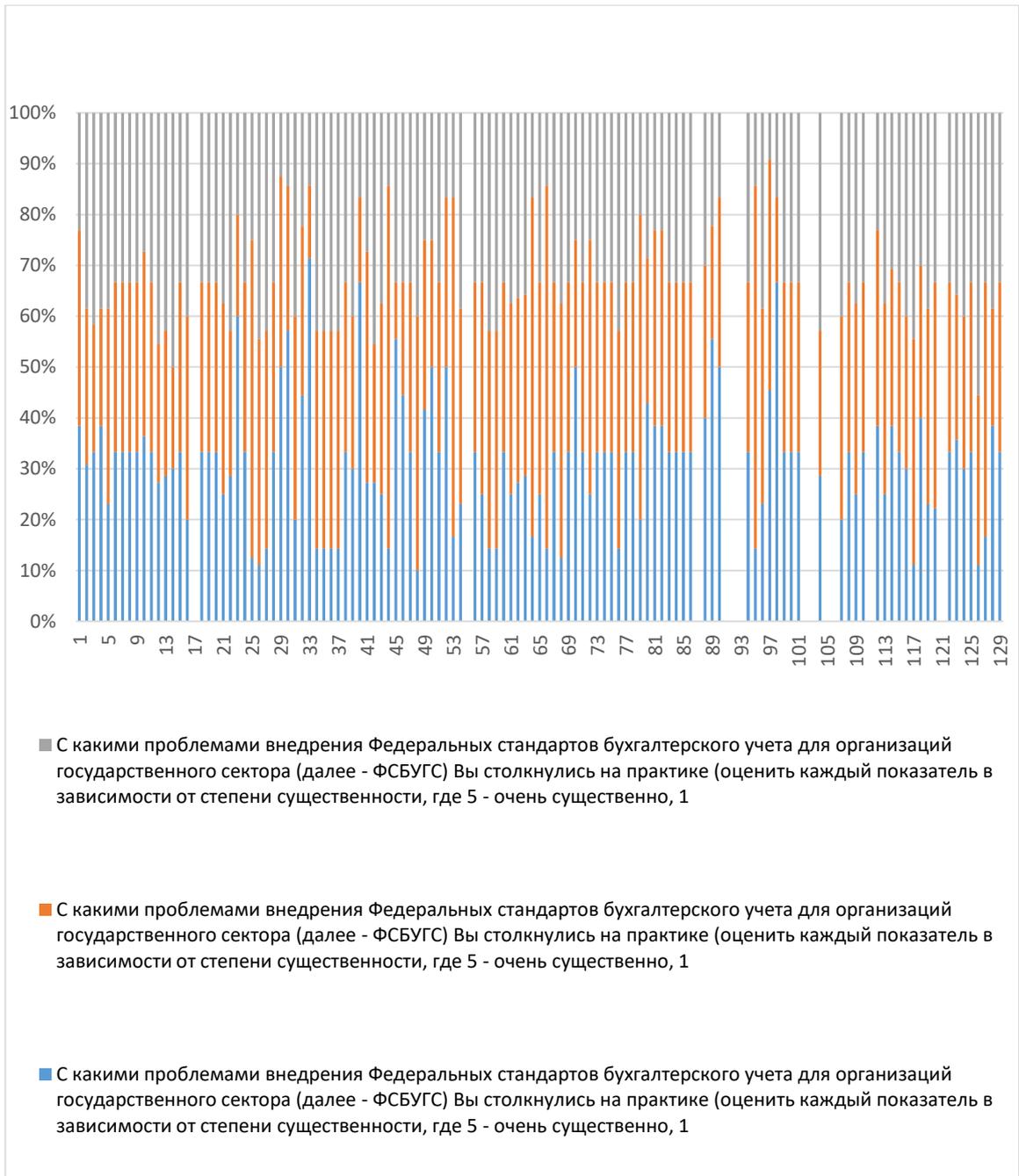


Рисунок 17 – Рейтинг проблем, с которыми столкнулись специалисты бухгалтерских служб при внедрении федеральных стандартов бухгалтерского учета государственных финансов

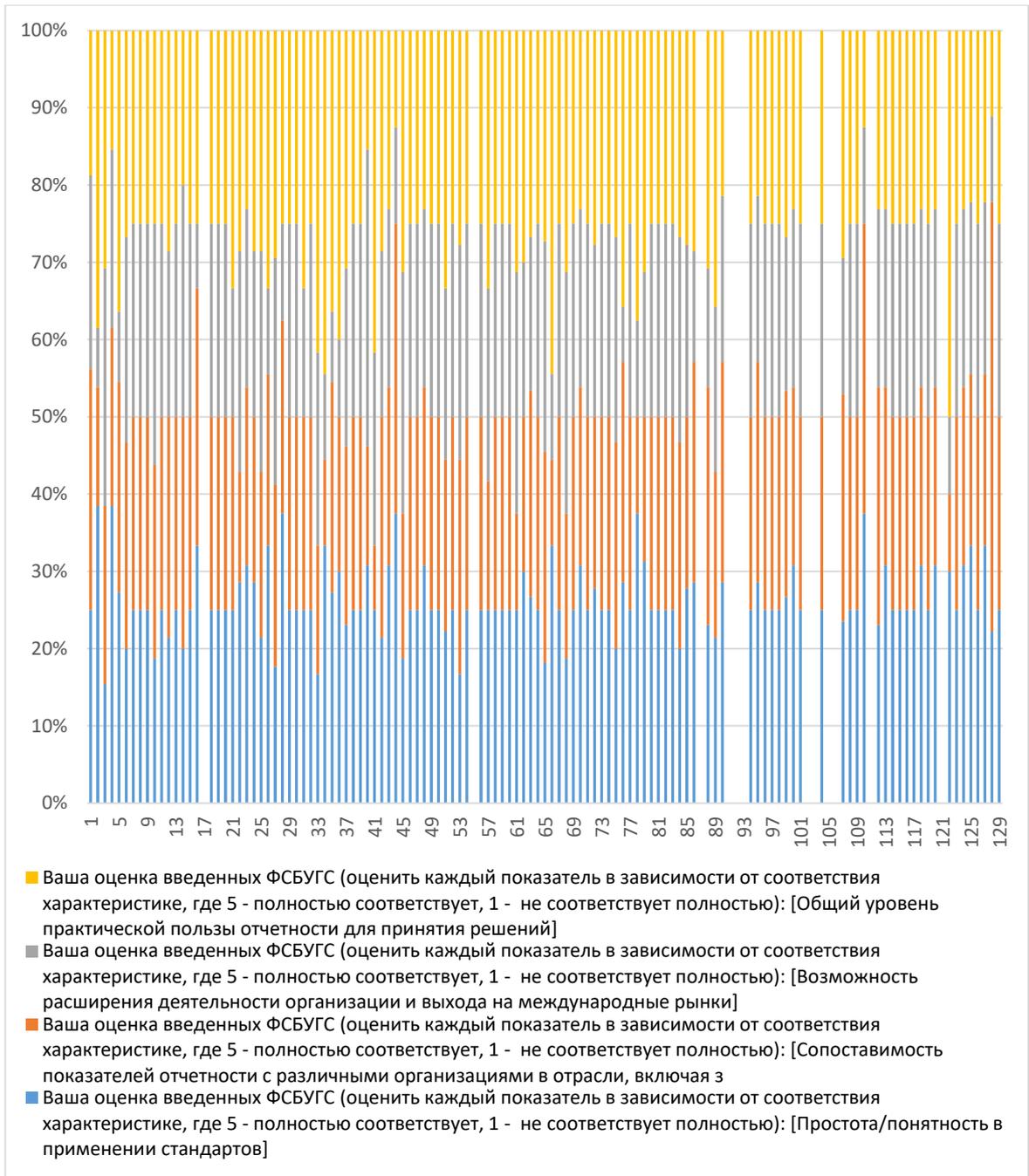


Рисунок 18 – Оценка введенных федеральных стандартов бухгалтерского учета государственных финансов

С точки зрения опрошенных, внедренные стандарты значительно изменили показатели отчетности на 30-40% (44,4% из числа опрошенных) (Рисунок 19).

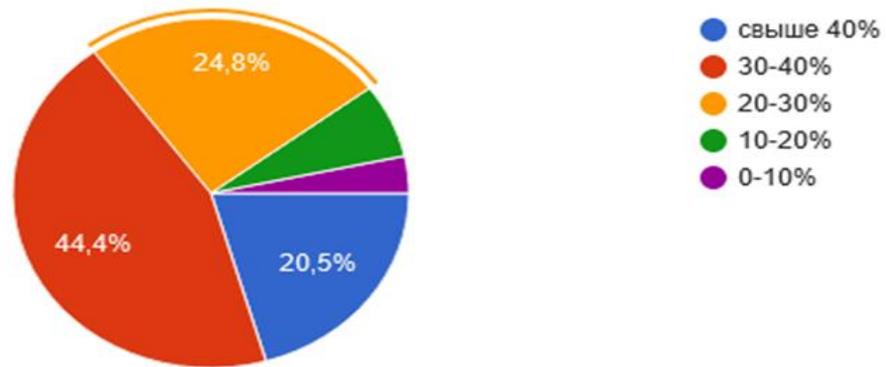


Рисунок 19 – Процент изменения показателей отчетности с внедрением федеральных стандартов бухгалтерского учета государственных финансов [128; с.156-159]

ГЛАВА 3. РЕФОРМИРОВАНИЕ ФЕДЕРАЛЬНЫХ СТАНДАРТОВ В СООТВЕТВИИ С МСФО ОС

3.1. Оценка возможных изменений федеральных стандартов государственных финансов «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора» и «Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности» с целью максимального сближения с МСФО ОС

В результате проведенного сравнительного анализа МСФО ОС «Представление отчетности» и СГС «Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности» констатируется сопоставимость этих документов.

При этом, с целью максимального сближения этих стандартов предлагается ряд рекомендаций.

1. В части терминологии дополнить федеральный стандарт необходимыми для использования и доступности в понимании понятиями:

1.1. Экономический субъект – группа организаций, включающая контролирующие и контролируемые организации. Синонимами данного понятия являются административная единица, финансовая организация, консолидированная организация и группа. С точки зрения диссертанта, отдельная отчетность может относиться к субъекту отчетности, в целом группа субъектов отчетности по степени контроля – экономический субъект.

2. Необходимым условием для достижения общего понимания пользователями структуры и содержания отчетных форм является их отражение в федеральном стандарте. На текущий момент стандарт содержит краткое описание части форм бухгалтерской (финансовой) отчетности. При этом, как отмечалось ранее, непосредственно формы отчетности не содержатся в документе, что вызывает сложности у пользователей отчетности в понимании структуры отчетности и отраженных в них элементов.

3. Для достижения целей дополнить перечень показателей отчетности (элементов отчетности) информацией о чистых активах/капитале. МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности» содержит показатель деятельности организации «чистые активы/капитал». В отчете о финансовом положении этот показатель представляет собой разницу между активами и обязательствами организации. Кроме того, в международном стандарте содержится форма отчетности для отражения изменений данного показателя.

В практике российского учета и отчетности показатель «чистых активов» появился в федеральных стандартах бухгалтерского учета государственных финансов (СГС «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора», «Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности»). Он так же, как и в международном стандарте, отражает разницу между активами и обязательствами учреждения. Безусловно, до вступления в силу федеральных стандартов показатель «чистых активов» относился к деятельности коммерческих организаций для оценки финансового положения. По причине коммерциализации принципов бюджетного учета и отчетности данный показатель стал свойственен для некоммерческого сектора. Подходы к определению величины чистых активов учреждений государственного сектора отражают в своих трудах А.В. Кривошеев [34, с. 151], О.Е. Орлова [97].

В связи с этим, целесообразным становится отражение динамики изменения чистых активов в дополнительной отчетной форме.

4. Дополнить федеральный стандарт компонентами бухгалтерской (финансовой) отчетности, которые включают помимо бухгалтерского баланса, отчета о результатах деятельности, о движении денежных средств и пояснений, отчетом об изменении чистых активов/капитала.

5. Отчетные формы бухгалтерской (финансовой) отчетности также рекомендуется доработать.

5.1. В части формирования отчета о финансовом положении в соответствии с МСФО ОС 1 предполагается возможность представления активов и обязательств с точки зрения возрастания или убывания ликвидности. Иным

вариантом отражения показателей отчетности является их разделение на краткосрочные и долгосрочные. Как отмечалось ранее, согласно СГС «Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности» активы и обязательства представляются с подразделением на долгосрочные (внеоборотные) и краткосрочные (оборотные). При этом в достаточной мере эти способы при отражении показателей отчетности в бухгалтерском балансе не обозначены. Четкое и явное разделение по структуре отчета отсутствует. В связи с чем, возникает необходимость в изменении формы отчета о финансовом положении. В качестве альтернативы утвержденной на сегодняшний момент формы рекомендовано отражение показателей отчетности в максимальном сближении с международными нормами. Следует отметить, что подходы к изменению формы бухгалтерского баланса для учреждений государственного сектора разрабатывались некоторыми учетными-экономистами. В частности, Т.Ю. Дружиловской, Л.Б. Трофимовой [123], которые также рассматривали сближение действующей формы с международными. Данные подходы рассмотрены, при этом рекомендована форма, учитывающая особенности учреждений государственного (муниципального) уровней. Предложенный авторский вариант баланса государственного (муниципального) учреждения представляет обобщенный вариант отчетной формы, учитывающий, как международные нормы, так и особенности формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с национальными положениями (Приложение 12). Структура дополнена делением активов на оборотные и внеоборотные, обязательства разделены на краткосрочные и долгосрочные, что соответствует положениям СГС «Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности». При этом, считаем необходимым в структуре баланса учесть деление на источники финансового обеспечения: на внебюджетные и иные источники. Предполагается, что в графе «внебюджетные источники» подлежат отражению доходы и соответствующие по ним расходы за счет предпринимательской и иной приносящей доход деятельности (КВФО – 2), иные источники – соответствующим образом бюджетные средства (КВФО – 1,4,5,6,7). Это позволит осуществлять контроль за источниками формирования

доходной части бюджета, а также за расходование средств, выделенных учреждениям за счет бюджетных средств.

5.2. Отчет о финансовых результатах деятельности учреждения на текущий момент также не удовлетворяет необходимым требованиям по информативности и соответствию действующего законодательства, в связи с чем целесообразным является внесение в него изменений. Для этого предложен проект формы, который позволяет не только учесть нормы международной стандартизации в части отражения доходов, получаемых от обменных и необменных операций, но и учитывает утвержденный на законодательном уровне перечень доходов (данный перечень доходов и соответствующий перечень кодов доходов отражаются в Инструкции 157н) (Приложение 13).

5.3. По отчету о движении денежных средств необходимо включение информации в СГС «Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности», которая отсутствует в содержании стандарта в настоящий момент. Предлагается стандарт дополнить формулировкой, максимально приближенной к международным нормам: «Информация в отчете о движении денежных средств представляет пользователям бухгалтерской (финансовой) отчетности основу для оценки способности субъекта отчетности генерировать денежные средства и их эквиваленты, а также потребностей в использовании этих денежных потоков». В дополнение к указанной формулировке, как и в отношении иных отчетных форм, необходимо их отражение в федеральном стандарте.

5.4. Концептуально важный момент, обозначенный в МСФО ОС 1, касается отражения в Пояснениях необходимой информации. Так, в пункте 133 МСФО ОС 1 обозначена важность включения в Пояснения информации о методах оценки, которые использованы в отчетности. Это может быть оценка справедливой стоимости, первоначальной стоимости и иной информации. Подобная информация значительно влияет на проводимый анализ пользователями отчетности. Это касается и отражения в Пояснениях профессиональных суждений. Проведенный анализ представленных Пояснений к формам отчетности позволяет констатировать сложности в их отражении. Прежде всего, в нарушение положений федерального

стандарта «Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности» у ряда учреждений публикация бухгалтерской (финансовой) отчетности в электронном виде в информационно-коммуникационной сети Интернет и публичное раскрытие показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности осуществляется не на регулярной основе. Проведенное исследование по размещению информации в информационно-коммуникационной сети Интернет отражает отсутствие комплекта форм отчетности. Причем исследование проведено на официальном сайте для размещения информации о государственных (муниципальных) учреждениях (bus.gov.ru), на официальных сайтах государственных учреждений высшего образования (при их наличии). Анализ форм отчетности свидетельствует об отсутствии необходимой информации по используемым методам оценки и применения профессиональных суждений бухгалтера. Соответственно, в части отражения пояснений необходимо, во-первых, ввести административную ответственность руководителей учреждений за не размещение информации в сети Интернет. Во-вторых, для удовлетворения потребностей пользователей релевантной информацией необходимы к использованию таблицы, размещаемые в текстовой части пояснительной записки. Данные дополнения к форме отчетности позволят отразить крайне необходимую информацию по методам оценки и применению профессионального суждения. Это, в свою очередь, позволит пользователям отчетности проводить полный анализ финансовой отчетности экономического субъекта.

Важным моментом является то, что пояснения к финансовой отчетности должны содержать информацию о методах оценки, использованных в данной отчетности (к примеру, оценка первоначальной стоимости, текущей стоимости, справедливой стоимости и т.д.), так как способы составления финансовой отчетности значительно влияют на проводимый анализ. Представленные пояснения должны содержать и информацию, связанную с профессиональными суждениями, оказывающее наиболее значимое влияние на суммы, признанные в финансовой отчетности (к примеру, признание объекта в качестве активов). Такая позиция обозначена в МСФО ОС «Представление финансовой отчетности».

Аналогичные позиции по раскрытию информации в пояснениях содержит СГС «Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности» в отношении профессиональных суждений, выработанных в процессе применения учетной политики и оказывающих существенное влияние на показатели отчетности, а также способах оценки активов, обязательств, доходов и расходов, применяемых субъектом отчетности.

При этом, анализ имеющихся форм пояснительных записок (форма отчетности ОКУД 0503760) позволил сделать выводы, что данная информация не содержится в пояснениях к бухгалтерской (финансовой) отчетности. Для получения данных сведений необходимо внедрение расшифровок в табличной части пояснительных записок, представляемых в составе форм бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Сравнительный анализ документа «Концептуальные основы» и СГС «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора» позволил выявить ряд проблем и предложить пути их решения.

1. Исключить из состава федеральных стандартов Концептуальных основ бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора. В соответствии с федеральным законом № 402-ФЗ федеральный стандарт бухгалтерского учета государственных финансов устанавливают минимальные требования к бухгалтерскому учету, а также допустимые способы ведения бухгалтерского учета для организаций бюджетной сферы. По своей сути, федеральный стандарт раскрывает минимальные требования по учету определенного объекта бухгалтерского учета.

С международной позиции Концептуальные основы устанавливают принципы, которые применимы при разработке МСФО ОС и руководств по практическому применению, которые используются для подготовки и представления финансовой отчетности общего назначения. Таким образом, Концептуальные основы представляют собой базу для построения МСФО ОС. Проводя аналогию с российской практикой бюджетной сферы, следует отметить,

что определение Концептуальных основ в качестве федерального стандарта становится нелогичным ввиду того, что в нем не рассмотрены способы учета конкретных объектов и минимальные требования. Становится целесообразным вывод Концептуальных основ за рамки федерального стандарта в качестве нормативного правового акта федерального уровня.

2. С целью максимального сближения с международными нормами рекомендовано применение общепризнанных терминов. Концептуальные основы международного уровня определяют элементы финансовой отчетности. Федеральный стандарт определяет объекты бухгалтерского учета: факты хозяйственной жизни, активы, обязательства, источники финансирования деятельности, доходы, расходы, иные объекты, установленные федеральными стандартами. Данные объекты соответствуют Федеральному закону № 402-ФЗ, что свидетельствует о соответствии федеральных стандартов действующему законодательству. При этом, при рассмотрении и расшифровке объектов бухгалтерского учета в федеральном стандарте, категории источников финансирования деятельности субъекта учета и факты хозяйственной жизни не рассмотрены. То есть не все объекты бухгалтерского учета подлежат определению. Ввиду чего становится нецелесообразным применения наименования «объекты бухгалтерского учета». С точки зрения диссертанта, подходящим определением к данной категории является «элементы финансовой отчетности». При употреблении данного термина его можно определить в значении «Элементы финансовой отчетности – это составные части бухгалтерской (финансовой) отчетности, которые являются основой для объединения экономических сведений и их классификации, а также необходимых для представления пользователям информации в соответствии с целями финансовой отчетности с соблюдением качественных характеристик и ограничений». Следует отметить, что и МСФО коммерческого сектора «Концептуальные основы» также содержит термин «элементы финансовой отчетности».

С точки зрения признания элементов финансовой отчетности в международных нормах одним из критериев является достижение качественных

характеристик и соблюдение ограничений. Данный критерий не нашел отражения в российском аналоге, что является недопустимым. Соблюдение качественных характеристик и ограничений позволит получить достоверную и надежную информацию о деятельности субъекта отчетности.

В дополнение к имеющимся критериям, обозначенных в международном документе, а также в целях уточнения имеющихся формулировок в федеральном стандарте предлагается в критерий признания элемента финансовой отчетности внести соответствующие изменения. В настоящее время в качестве критерия признания важна оценка стоимости объекта учета. С точки зрения диссертанта, наиболее приемлемой является формулировка возможности надежной оценки стоимости элемента финансовой отчетности. Это означает, что информация полная, нейтральна и не содержит ошибок. Данные изменения целесообразны к внесению еще и ввиду того, что категория надежной оценки присутствует в иных федеральных стандартах (к примеру, в СГС «Основные средства»).

3. При определении первоначальной стоимости активов и обязательств, полученных в результате необменных операций, преимущественно использовать справедливую стоимость. Оценка объектов бухгалтерского учета в соответствии с СГС «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора» определяет первоначальную стоимость активов и обязательств, полученных в результате необменных операций, как справедливую стоимость на дату приобретения либо как стоимость, отраженную в документах, подтверждающих переход права на активы (возникновения обязательств). То есть стандарт обозначает эти способы определения первоначальной стоимости как равнозначные. С точки зрения диссертанта, наиболее приемлемым вариантом определения первоначальной стоимости активов считать справедливую стоимость.

4. Дополнить перечень методов определения справедливой стоимости. С точки зрения определения справедливой стоимости активов и обязательств в СГС «Концептуальных основах» выделено два метода: метод рыночных цен и метод амортизированной стоимости замещения.

С позиции международного документа определение справедливой стоимости возможно следующими способами: рыночной стоимости, стоимости замещения, чистая цена продажи и ценность использования. Если допустить, что цена продажи отсутствует по правовым основаниям в федеральном стандарте, то не совсем обосновано упущена возможность включения такой оценки, как «ценность использования». При оценке ценности использования актива сравнивается дисконтированная стоимость возможности полезного использования или получения выгоды с той чистой суммой, которую должна получить организация при продаже этого актива в конце срока полезного использования. В настоящее время глава 7 Концептуальных основ подлежит доработке в части внесения изменений в методы оценки приведенной стоимости. В проекте международного документа включены три подхода к оценке приведенной стоимости по аналогии с МСФО 13 «Оценка справедливой стоимости»: рыночный, доходный, затратный подходы. В связи с данным обстоятельством, уместно внесение изменений и в федеральный стандарт с целью максимального сближения с международными нормами и правилами учета и отчетности.

3.2. Оценка возможных изменений федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Основные средства» с целью максимального сближения с МСФО ОС

Внедренный федеральный стандарт «Основные средства» внес многочисленное количество изменений в учет и отчетность. Проведенный анализ положений международного и федерального стандарта позволил сделать выводы о максимальном сближении их ключевых аспектов. В российском стандарте появляются новые категории и их определения (активы, обязательства, доходы, расходы, инвестиционная недвижимость, обменные и необменные операции, обесценение объекта), новые методы оценки (справедливая стоимость), дополнены методы начисления амортизации объектов (метод уменьшаемого остатка, пропорционального объему продукции (услуг)).

Оценка практического применения СГС «Основные средства» отражает сокращение их доли в период с 2017–2019 гг. Среди 86 рассматриваемых учреждений у 31 (36%) учреждения наблюдается явная тенденция к снижению уровня исследуемых внеоборотных активов. Среди 31 учреждения у 18 учреждений (58%) на протяжении анализируемого периода выявлен тренд на снижение доли основных средств в общей сумме активов учреждения. По данным учреждениям среднее значение снижения основных средств в активе баланса в 2018 году в сравнении с 2017 годом составляет 11%, в 2019 году в сравнении с 2018 годом – 9%. Снижение уровня внеоборотных активов отражает отрицательную динамику, предположительно связанную с внедрением федеральных стандартов. Данная оценка носит вероятностный характер по причине отсутствия пояснений в части применения СГС «Основные средства». 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 отчитывающейся организации значительно влияют на проводимый анализ пользователями отчетности, что может привести к неверной интерпретации показателей отчетности. Для недопущения подобной ситуации диссертантом разработана дополнительная расшифровка, входящая в состав пояснений (ОКУД 0503760 Пояснительная записка), форма которой и пример заполнения представлены в приложении 14.

Разработанная форма состоит из шести граф, в которых отражены данные по оценке стоимости основных средств на начало и конец отчетного периода. Как отмечено в СГС «Основные средства», принимаемый к учету объект может быть получен путем обменной и необменной операций. В разработанной автором форме учтен этот аспект. При получении основного средства путем обменной операции предполагается расшифровка первоначальной стоимости основного средства в

зависимости от аналитического кода вида имущества, закрепленного Инструкцией 157н. Полученные основные средства путем необменной операции предполагает несколько видов оценки: по справедливой стоимости, по стоимости, отраженной в передаточных документах. Причем в форме предполагается при определении справедливой стоимости применять подходы, закрепленные в МСФО 13 «Оценка справедливой стоимости»: рыночный, затратный, доходный подходы. В текущий момент рассматривается возможность внесения изменений в МСФО ОС в части применения указанных подходов к определению оценки справедливой стоимости, ввиду чего становится уместным и целесообразным их включение в дополнительные расшифровки к бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Проект Документа проводимой оценки основных средств в зависимости от типа операций позволит пользователям отчетности идентифицировать источники поступления основных средств в учреждение: в результате необменных операций или полученных в ходе обменной операции. В расшифровке не предусмотрен третий вариант оценки стоимости основного средства – по условной оценке: 1 объект – 1 рубль. Стоимость объекта, отраженная по условной оценке, не является, с точки зрения диссертанта, в полной мере надежной и достоверной оценкой активов. На практике такая оценка приводит к возникновению сложных ситуаций при дальнейшей переоценке основных средств. По этой причине данная оценка в федеральном стандарте считается нецелесообразной и не подлежит отражению в расшифровке пояснительной записки.

Оценка основного средств на наличие и отсутствие признаков актива также является важной оценкой, проводимой субъектом учета. В случае, когда комиссией учреждения по поступлению и выбытию активов установлено, что объект основных средств не соответствует критериям признания актива (то есть при его использовании прекращено получение экономических выгод или полезного потенциала от дальнейшего использования объекта учреждением), такое имущество подлежит отражению учреждением на забалансовом счете 02 «Материальные ценности на хранении». При этом на указанном забалансовом счете отражаются не только объекты, не обладающие признаками актива. В

соответствии с Инструкцией 157н, счет также предназначен для материальных ценностей, принятых учреждением на хранение, в переработку, материальных ценностей, полученных (принятых к учету) учреждением до момента оформления юридических и правоустанавливающих документов и иных вариантов. В связи с этим, оценка забалансового счета 02 «Материальные ценности на хранении» не представит возможность идентифицировать стоимость основных средств, не обладающих признаками актива. Как следствие, это может привести к неверной интерпретации показателей отчетности со стороны пользователей, а также с позиции представителей учреждения – формально подходить к такому типу оценки объектов учета.

По этой причине важным моментом является оценка объектов основных средств на наличие признаков актива. В связи с этим, актуальным становится введение дополнительной расшифровки в составе пояснительной записки (ОКУД 0503760), форма которой и пример отражены в приложении 15.

Форма предназначена для основных средств, по которым Комиссией по поступлению и выбытию активов учреждения принято решение об отсутствии признаков актива по объекту учета либо по ситуации, когда принято решение о восстановлении объекта на балансовых счетах с целью его дальнейшей продажи, определения нового назначения или безвозмездной передачи. Разработанная форма дополнительной расшифровки позволит неформализованно подходить к оценке активов учреждения. Кроме того, данные этой формы позволят учредителям и руководству учреждения сделать выводы о состоянии имущественного комплекса субъекта учета, о перспективах дальнейшего финансового обеспечения на его развитие.

Применение СГС «Основные средства» подразумевает возможное использование группы «Инвестиционная недвижимость». Данная категория представляет собой часть недвижимого имущества или в целом недвижимость, а также движимое имущество, составляющее с ним имущественный комплекс. Отнесение основного средства к категории инвестиционной недвижимости предполагает наличие критериев: объект находится во владении или пользовании

учреждения; он приносит доходы в виде платы за пользование имуществом (арендной платы) либо увеличения стоимости недвижимого имущества; данный объект не предназначен для выполнения возложенных на учреждение полномочий (функций), осуществления деятельности по выполнению работ, оказанию услуг либо для управленческих нужд или для продажи. Определение понятия «Инвестиционная недвижимость», а также перечень критериев отнесения к ней отражен в СГС «Основные средства».

Как правильно отмечено Т.Ю. Дружиловской, Э.С. Дружиловской, Т.С. Масловой, введение дополнительного объекта учета повышает информативность бухгалтерской (финансовой) отчетности учреждений государственного сектора. [27, с. 15]. При этом, незначительная информация по инвестиционной недвижимости отражена отдельным пунктом в федеральном стандарте. В МФО ОС, также, как и в МСФО, с целью установления порядка учета данной категории и раскрытию информации по ней существует отдельный стандарт. С точки зрения диссертанта, это целесообразно. Ввиду особого назначения данной группы основных средств (как отмечалось ранее, инвестиционная недвижимость не используется при выполнении возложенных на учреждение функций), а также, что имеет огромное значение, в связи с тенденцией к самокупаемости и необходимости привлечения внебюджетных источников финансового обеспечения учреждений государственного сектора становится очевидным необходимость детального отражения информации о возможности применения инвестиционной недвижимости. Подробное описание понятий, признания, оценке объекта после признания, способы перевода в другую категорию и, что немаловажно, примеры объектов инвестиционной недвижимости отражены в МСФО ОС 16. Внедрение и использование федерального стандарта, связанного с учетом инвестиционной недвижимости, позволит рассмотреть новые возможности в привлечении внебюджетных источников финансового обеспечения учреждений и в максимальной степени привлечь к использованию имущественный комплекс соответствующего уровня.

Таким образом, представленные рекомендации условно можно разделить на методологические и практические. С методологической точки зрения, необходимо обособление подходов к признанию и оценке инвестиционной недвижимости в отдельный федеральный стандарт. Подробное описание возможностей использования инвестиционной недвижимости, прозрачность и понятность в применении ее оценок позволят учреждениям рассмотреть возможность в привлечении дополнительного финансирования. С практической точки зрения, рекомендованы к включению в пояснительную записку ОКУД 0503760 дополнительные расшифровки, которые позволяют оценить происходящие изменения при учете основных средств. В частности, предложена форма по оценке стоимости основных средств, в которой комплексно оценивается способ получения объекта, его стоимость в зависимости от этого способа с учетом особенностей бухгалтерского учета в бюджетной сфере (с учетом аналитических групп, определенных действующим законодательством). Кроме того, предложена форма по анализу основных средств на наличие признаков актива. Отражение этой информации в виде расшифровки позволит проанализировать активы учреждения и сделать вывод о состоянии имущественного комплекса учреждения за отчетный период.

3.3. Оценка возможных изменений федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Аренда» с целью максимального сближения с МСФО ОС

Внедрение СГС «Аренда» внесло значительные изменения в бухгалтерский учет и представление финансовой отчетности. Появились новые понятия и категории: финансовая и операционная аренда, права пользования активом. Несмотря на наличие новых терминов в федеральном стандарте отсутствуют их определения. В связи с этим становится целесообразным дополнение раздела II федерального стандарта соответствующими терминами и их определениями:

Аренда (соглашение об аренде) – юридически значимые и документально оформленные отношения (договор, соглашение), на основании которых арендодатель представляет арендатору право на использование актива в течение согласованного периода времени в обмен на платеж или серию платежей.

Финансовая аренда – вид аренды, отличающийся передачей практически в полном объеме рисков и преимуществ арендатору при владении активом.

Операционная аренда – вид аренды, не являющийся от финансовой аренды, при которой арендные платежи являются только платой за использования имущества в течение срока, меньшего чем срок полезного использования, в сумме ниже, чем справедливая стоимость передаваемого имущества [20; с.147].

В соответствии с видами аренды у арендатора и арендодателя возникают соответствующие объекты учета.

При операционной аренде, как отмечалось ранее, у арендатора возникают новые для отчитывающейся организации права – права пользования активом. Они отражаются на отдельных статьях баланса с одноименным наименованием. Кроме данных прав, у принимающей стороны возникают дополнительно обязательства по уплате арендных платежей, амортизация права пользования активом, расходы по условным арендным платежам.

В рамках операционной аренды у арендодателя возникают следующие объекты учета: расчеты по арендным платежам по доходным счетам учета (балансовый счет 0 205 21 000 «Расчеты с плательщиками доходов от операционной аренды»), информация об объектах учета, переданных в аренду, безвозмездное пользование, ожидаемый доход за весь срок использования активом, доходы по условным арендным платежам).

Для исследования практики применения положений федерального стандарта «Аренда» проведен анализ бухгалтерской (финансовой) отчетности учреждений высшего образования, отраженных в приложении 1. В частности, проанализирована форма ОКУД 0503730 «Баланс государственного (муниципального) учреждения. В Инструкцию 33н внесены соответствующие изменения по включению в баланс новой статьи «Права пользования активом».

Анализ отчетных форм учреждений высшего образования позволил сделать выводы об увеличении валюты баланса (хотя и незначительном, в среднем составляющем 1%). Проанализирована доходная часть бюджета учреждения от сдачи имущества в аренду. В целом внедрение стандарта в части операционной аренды положительно сказывается на финансовом положении учреждения, увеличивая его внеоборотные активы.

С другой стороны, анализ отражения положений федерального стандарта позволяет сделать вывод о недостаточном уровне информативности по объектам арендных отношений.

Операционная аренда:

С позиции арендатора:

Как отмечалось ранее, возникшие арендные отношения могут быть в виде непосредственно аренды, аренды на льготных условиях, в виде безвозмездного пользования. Объекты учета в соответствии с двумя последними видами аренды оцениваются по справедливой стоимости. При этом, в соответствии с СГС «Аренда» учитываются отложенные доходы (доходы будущих периодов) от представления права пользования активами, которые подлежат отражению на счетах Рабочего плана счетов субъекта учета, рассчитываемые как разница между суммой арендных платежей и суммой справедливой стоимости арендных платежей. Возникшие оценки арендных отношений в настоящий период достаточно трудно поддаются оценке. В связи с данным обстоятельством, становится целесообразно закрепление профессиональное суждение в отношении оценки арендных обязательств пользователя (арендатора) по договору операционной аренды, которое позволит не только проанализировать имеющиеся договоры аренды (безвозмездного пользования), но и приведет к единообразию в применении профессионального суждения бухгалтера в данном вопросе (Приложение 16). Отмечается универсальность данной формы, так как учитывая незначительные изменения, 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 ОКУД 0503760 пояснительной записки за отчетный период (Приложение 17). 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:

Результатом возникновения у учреждения операционной аренды являются доходы от права пользования активом. При анализе пояснительных записок учреждений высшего образования, представленных в рейтинге, отсутствовала детальная информация по объектам аренды, переданным иным пользователям. Преимущественно, в пояснениях содержались сведения об общей сумме доходов, полученных от использования имущественного комплекса (КОСГУ 120 – Доходы от собственности). Иная аналитическая информация по операционной аренде, возникшей у арендодателя, не нашла отражение в форме ОКУД 0503760. В связи с этим для пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности предложена форма «Сведения об имуществе, переданном в пользование в операционную аренду» (Приложение 18). 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 разделе – по объектам движимого имущества. В составе разделов подлежит отражению информация о переданном имуществе иным сторонам, в частности казенным учреждениям, бюджетным и автономным учреждениям, иным организациям с государственным участием, а также организациям коммерческого сектора и физическим лицам. 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:

- а) суммы справедливой стоимости передаваемого в пользование имущества;
- б) дисконтированной стоимости арендных платежей.

В связи с этим, необходима разработка профессионального суждения бухгалтера в отношении оценки арендных обязательств пользователя (арендатора) (Приложение 19). В предлагаемой форме документа содержится 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 сближения МСФО ОС и МСФО в применении аналогичных подходов к определению справедливой стоимости, становится уместным включение этих методов и в федеральный стандарт.

По расчету дисконтированной стоимости в профессиональное суждение включена формула, рекомендуемая Минфином России. В федеральном стандарте эта формула не закреплена, ввиду чего целесообразно ее утверждение в рамках профессионального суждения. Отмечается универсальность в отношении данной формы. Она применима и со стороны арендодателя (при наличии у него правовых оснований) 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 представляет возможным идентифицировать вид аренды при приведении финансового анализа. Возможно 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, целесообразно введение забалансового счета 27 «Имущество, переданное в возмездное пользование (финансовую аренду)».

Вместе с этим, необходимы также дополнительные расшифровки по переданным объектам финансовой аренды. Предлагается к заполнению в составе пояснительной записки (ОКУД 0503760) дополнительная таблица, аналогично, как и по операционной аренде, содержащая сведения по переданным объектам недвижимого и движимого имущества с соответствующим разделением по арендаторам (казенным учреждениям, бюджетным и автономным учреждениям, государственным (муниципальные) унитарным предприятиям, иным организациям с государственным участием, организациям коммерческого сектора и физическим лица) (Приложение 20).

Кроме того, анализ международного стандарта «Аренда» позволяет рассмотреть возможность рассматривать арендные отношения с точки зрения их компонентов. Зачастую, арендные отношения связаны с несколькими объектами учета. В свою очередь, определение их стоимости и видов аренды затруднительно. При этом, пояснения по арендным отношениям ввиду наличия нескольких компонентов аренды в федеральном стандарте отсутствуют. В связи с этим,

считаем целесообразным дополнение СГС «Аренда» следующей информацией в соответствии с МСФО 16 «Аренда»:

«Применительно к договору, который в целом является договором аренды или отдельные компоненты которого являются договором аренды, организация должна учитывать каждый компонент аренды в рамках договора в качестве аренды отдельно от компонентов договора, не являющихся арендой. В качестве упрощения практического характера арендатор вправе принять решение (для отдельного вида базовых активов) не отделять компоненты, которые не являются арендой, от компонентов, которые являются арендой, а вместо этого учитывать каждый компонент аренды и соответствующие компоненты, не являющиеся арендой, в качестве одного компонента аренды».

Рассуждая во второй главе настоящего исследования о применении международных стандартов в качестве основы для развития ГЧП, считаем возможным дополнить федеральный стандарт положениями, относительно аренды с обратной продажей.

Таким образом, при максимальном сближении международных и федеральных стандартов финансового учета нераскрытым остался еще ряд вопросов. Дополнение стандарта определениями, расшифровками к пояснительной записке, а также профессиональными суждениями, закрепленными в учетной политике либо в составе стандарта, позволит расширить потенциал для привлечения внебюджетных средств в деятельности учреждений и сделать выводы пользователям отчетности общего назначения.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Проведенное исследование на тему «Теория и практика применения учреждениями высшего образования Международных стандартов финансовой отчетности общественного сектора» позволяет сделать обобщенные выводы и представить рекомендации по дальнейшему реформированию бухгалтерского учета и подходов к формированию бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В ходе проведения исследования удалось сделать выводы о необходимости применения стандартизации в случаях многократного использования и упорядочивания процессов. В работе рассмотрены исторические этапы стандартизации, в том числе в области бухгалтерского учета и отчетности. Зарождение стандартизации в области бухгалтерского учета и отчетности связано с зарубежным опытом, а именно с возникновением обществ бухгалтеров и научных школ бухгалтерского учета. Изучение исторических этапов развития стандартизации в области бухгалтерского учета и отчетности позволили выделить ключевой момент – развитие международной стандартизации, которое связано экономическим кризисом в индустриально развитых странах. Это послужило отправной точкой для создания МСФО, направленные на эффективное ведение бизнеса на международной арене и принятия рациональных экономических и управленческих решений.

При этом, на данный момент для коммерческого сектора используются МСФО, для организаций некоммерческого сектора – МСФО ОС. Хотя эти секторы развивались преимущественно обособленно, в последнее время намечена тенденция на их сближение, в том числе по положениям международных стандартов.

В 2012 году Министерство финансов Российской Федерации совместно с Международным банком реконструкции и развития завершают работу по официальному переводу 31 стандарта МСФО ОС на русский язык. Основанием для применения МСФО ОС на территории России является постановление Правительства Российской Федерации от 25 февраля 2011 г. № 107. Стандарты

общественного сектора размещены на официальном сайте Министерства финансов Российской Федерации, как исполнительного органа власти, осуществляющего полномочия по организации признания МСФО для применения на территории России. При этом, законодательно установленные требования о введении на территории страны МСФО ОС отсутствуют. Принято решение об использовании МСФО ОС в качестве основы для разработки федеральных стандартов, что позволит учесть исторические особенности российской системы бухгалтерского учета в бюджетной сфере.

В настоящий момент ведется активная работа по формированию и внедрению федеральных стандартов бухгалтерского учета государственных финансов, ряд из которых уже начал свое действие с 01 января 2018 г. Проведенный анализ свидетельствует о направлении к сближению с международными нормами федеральных стандартов. На основе 31 переведенного и представленного в Российской Федерации МСФО ОС утверждены 23 приближенных федеральных стандарта для государственного сектора, что составляет 74%. Часть федеральных стандартов бухгалтерского учета государственных финансов направлена на регламентацию бухгалтерского учета, то есть содержат привычные для финансовых работников план счетов, формы первичных документов и учетных регистров. Это отличает их от международных стандартов, которые нацелены на формирование и предоставление финансовой отчетности.

Предметная область настоящего исследования выбрана неслучайно. Система образования в текущий момент стремительно меняется исходя из потребностей современного общества. На это оказывают влияние происходящие процессы в обществе. Стремление модернизировать систему образования, обусловленное необходимостью и желанием применения лучших мировых практик и методологических основ, определило дальнейший вектор развития. Изменения касаются не только подходов к учебному процессу и его содержанию, но к управлению, финансовому обеспечению, учету и отчетности. Обществу и государству в целом нужны развитые научные центры с высокой степенью эффективности по многим показателям деятельности. Практика применения

образовательными учреждениями МСФО ОС в России незначительная. Непосредственное их использование связано с деятельностью университетов, участвующих в «Проекте 5-100», который направлен на повышение их конкурентоспособности. При этом международная конкурентоспособность, тенденция к коммерциализации, а также необходимость решение социально – значимых задач в том числе с применением инструментов государственно-частного партнерства является целью для многих высших учебных заведений России. В связи с этим, наблюдается потребность в максимальном сближении положений международных и федеральных стандартов, а в некоторых случаях даже их прямое применение. С этой целью проведен сравнительный анализ теоретических положений международных и федеральных стандартов, а также рассмотрена степень влияние внедренных федеральных стандартов на показатели отчетности учреждений высшего образования. Реформирование бухгалтерского учета бюджетной сферы на основе внедрения федеральных стандартов бухгалтерского учета государственных финансов изменило многие положения, действующие в Инструкциях, регламентирующих эти вопросы. По многим положениям действительно наблюдается тенденция к максимальному сближению с международными стандартами. При этом, отмечены вопросы, по которым необходимо внесение изменений в действующие федеральные стандарты.

В результате проведенного сравнительного анализа МСФО ОС «Представление отчетности» и СГС «Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности» необходимо внесение изменений в раздел терминологии, дополнив его понятием «Экономический субъект». Перечень показателей финансовой отчетности необходимо дополнить, включив «чистые активы/капитал». В практике российского учета и отчетности показатель «чистых активов» появился в федеральных стандартах учета государственных финансов (СГС «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора», «Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности»). Он так же, как и в международном стандарте, отражает разницу между активами и обязательствами учреждения. Безусловно, до вступления в силу федеральных

стандартов показатель «чистых активов» относился к деятельности коммерческих организаций для оценки финансового положения. По причине коммерциализации принципов бюджетного учета и отчетности данный показатель стал свойственен для некоммерческого сектора.

В связи с этим, целесообразным становится включение его в перечень показателей отчетности, а также отражение динамики изменения чистых активов в дополнительной отчетной форме.

С целью максимального сближения с международными стандартами необходимы изменения в части форм финансовой отчетности. В связи с этим, предложена авторская разработка формы бухгалтерского баланса государственного (муниципального) учреждения, учитывающая классификацию показателей отчетности по степени оборачиваемости и временной определенности (краткосрочности/долгосрочности). Дополнительной аналитикой к предложенной форме будет являться деление источников финансового обеспечения на бюджетные и внебюджетные. Это позволит осуществлять контроль за источниками формирования доходной части бюджета, а также за расходование средств, выделенных учреждениям за счет бюджетных средств.

Целесообразным является внесение изменений в отчет о результатах деятельности. Проект формы позволяет не только учесть нормы международной стандартизации в части отражения доходов, получаемых от обменных и необменных операций, но и учитывает утвержденный на законодательном уровне перечень доходов организаций.

Федеральный стандарт «Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности» не содержит информации об отчете о движении денежных средств, который является обязательным компонентом финансовой отчетности. В связи с этим, становится необходимым включение информации по его представлению в указанный стандарт. С точки зрения диссертанта, необходимым дополнением является и включение измененных форм отчетности в состав приложений к федеральному стандарту, что непосредственным образом должно быть в соответствии с положениями Федерального закона № 402–ФЗ.

Сравнительный анализ международного документа «Концептуальные основы» и СГС «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора» также выявил необходимость дополнений российского правового акта. Аналогично предыдущему стандарту, необходимо включение новых терминов. В соответствии с международными положениями рекомендовано дополнить федеральный стандарт понятием «элементы финансовой отчетности».

Определение справедливой стоимости является важным моментом в учете и представлении отчетности. В связи с этим, предложено дополнить подходы к оценке справедливой стоимости в соответствии с МСФО 13 «Оценка справедливой стоимости», определив возможное применение рыночного, доходного, затратного подходов. В настоящее время на официальном сайте Совета по международным стандартам финансовой отчетности в государственном секторе рассмотрена возможность максимального сближения МСФО ОС и МСФО в части дополнения первых подходами по определению справедливой стоимости в соответствии с положениями стандартов коммерческого сектора. Ввиду этого, считаем целесообразным включить в федеральный стандарт указанные подходы для определения справедливой стоимости.

По данным стандартам проведена оценка теоретических положений и представлены рекомендации по дальнейшему сближению с международными нормами. По ФСБУГФ «Основные средства» и «Аренда» кроме анализа теоретических положений, проведена еще оценка изменения показателей отчетности в периоде с 2015 по 2019 годы. Как отмечалось ранее, стандарты используются с 01 января 2018 г., поэтому анализируемый период расширен, для возможности оценки динамики показателей отчетности до внедрения стандартов и после начала их применения.

Оценка практического применения СГС «Основные средства» отражает сокращение их доли в период с 2017-2019 гг. Среди 86 рассматриваемых учреждений у 31 (36%) учреждения наблюдается явная тенденция к снижению уровня исследуемых внеоборотных активов. Среди этого 31 учреждения у 18

учреждений (58%) на протяжении анализируемого периода выявлен тренд на снижение доли основных средств в общей сумме активов учреждения. По данным учреждениям среднее значение снижения основных средств в активе баланса в 2018 году в сравнении с 2017 годом составляет 11%, в 2019 году в сравнении с 2018 годом – 9%. Снижение уровня внеоборотных активов отражает отрицательную динамику, предположительно связанную с внедрением федеральных стандартов. Данная оценка носит вероятностный характер по причине отсутствия пояснений в части применения СГС «Основные средства». Пояснительные записки к годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности по ряду учреждений официально не опубликованы. По размещенным на официальных сайтах отчетным формам учреждений (форма ОКУД 0503760) сделать однозначные выводы об изменениях внеоборотных активов не представляется возможным. Соответственно, отсутствие информации об использованных методах оценки при подготовке финансовой отчетности отчитывающейся организации значительно влияют на проводимый анализ пользователями отчетности, что может привести к неверной интерпретации показателей отчетности. Для недопущения подобной ситуации диссертантом разработаны формы дополнительных расшифровок, входящих в состав пояснений (форма ОКУД 0503760).

Аналогичным образом проведен анализ показателей отчетности, связанных с СГС «Аренда». Анализ отчетных форм учреждений высшего образования позволил сделать выводы об увеличении валюты баланса (хотя и незначительном, в среднем составляющем 1%). Проанализирована доходная часть бюджета учреждения от сдачи имущества в аренду. В целом внедрение стандарта в части операционной аренды положительно сказывается на финансовом положении учреждения, увеличивая его внеоборотные активы.

С другой стороны, анализ отражения положений федерального стандарта позволяет сделать вывод о недостаточном уровне информативности по объектам арендных отношений. В связи с этим, в рамках исследования разработаны дополнительные расшифровки к пояснительной записке, а также проекты профессиональных суждений, которые могут быть отражены в качестве

приложений к федеральному стандарту и (или) внутриорганизационному документу.

Предложенные изменения позволят пользователям получить полную, качественную и достоверную информацию на основе финансовой отчетности общего назначения.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Алавердян К.И., Алексанян Р.А., Табалина С.А. Международный опыт составления консолидированных финансовых отчетов в общественном секторе/ К.И. Алавердян, Р.А. Алексанян, С.А. Табалина // Финансовый журнал. – 2018. – № 4. – С. 103–114.
2. Аргучинцев Д.А. Переход сектора государственного управления на международные стандарты финансовой отчетности. Основные определения и проблемы / Д.А. Аргучинцев // Бизнес-образование в экономике знаний. – 2017. – № 3. – С. 4–8.
3. Аронов И.З., Версан В. Г., Чайка И.И. Стандартизация: по закону или по понятиям?/ И.З. Аронов, В.Г.Версан, И.И. Чайка//Стандарты и качество. – 2012.– № 10. – С. 8 –14.
4. Ахметзянова Э.Р., Касимова Д.Ф. Финансовый бенчмаркинг как инструмент управления финансами предприятия/ Э.Р. Ахметзянова, Д.Ф. Касимова // Современная наука и практика. – 2016. – № 12 (17). – С.40 – 42.
5. Баева Е.А., Абдукаримова Л.Г., Черемисина Т.Н. Стандартизация учетно-аналитического обеспечения в госсекторе/ Е.А. Баева, Л.Г. Абдукаримова, Т.Н. Черемисина // Социально-экономическое развитие России и регионов в цифрах статистики. Материалы V международной научно-практической конференции. – Т.2. – Издательство: Издательский дом «Державинский» – 2019. – С. 16–25.
6. Белоусова С.В. Социальный стандарт как модель поведения государства в социальной сфере/ С.В. Белоусова // Национальные интересы: приоритеты и безопасность. – 2007. – №1. – С. 18–23.
7. Беспалов М.В. Годовая бухгалтерская отчетность бюджетных учреждений: классификация, структура, основные элементы [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://lexandbusiness.ru/> (дата обращения: 02.03.2020).
8. Большая советская энциклопедия [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://gufo.me/dict/bse> (дата обращения: 02.03.2020).
9. Буянова Т.И., Шевчук О.В. Сравнение российской и международной практики учета финансовых инструментов и пути совершенствования учета в России. В сборнике: труды уральского государственного экономического университета. сборник научных статей: в 2 т. Ответственный за выпуск Е. Б. Дворядкина. Редакционная коллегия: Е. Г. Анимица; В. Ж. Дубровский; М. С. Марамыгин; А. Ю. Коковихин; В. П. Соловьева.–Екатеринбург,. – 2016.– С. 114-119.

10. Бычкова С.М., Бадмаева Д.Г. Бухгалтерский финансовый учет М.:Эксмо, 2014.– 212 с.
11. Вавилкина Н.А. Исследование регионального опыта социально-экономической стандартизации/ Н.А. Вавилкина // Региональная экономика: теория и практика. – 2007. – №11. – С.163–168.
12. Василькова Е.А. Стандарт и стандартизация: общие понятия/ Е.А. Василькова //Вестник Таганрогского института управления и экономики.– 2019. – № 1. – С.80 – 86.
13. Власова И.Е., Алешина Е.А. Модели построения отчета о финансовых результатах в соответствии с Российскими стандартами и МСФО. В сборнике: Бухгалтерский учет, анализ и аудит: современное состояние и перспективы развития. Материалы X Международной научно-практической конференции. – 2019.– С. 10–13.
14. Гладков А.В., Мартышкина С.А., Прохоров Д.В., Тарасов А.В., Тюкавкин Н.М., Цлаф В.М., Исупов А.М. Зарубежный опыт реализации государственно-частного партнерства: общая характеристика и организационно – институциональные основы/ А.В. Гладков, С.А. Мартышкина, Д.В. Прохоров, А.В. Тарасов, Н.М. Тюкавкин, В.М. Цлаф, А.М. Исупов // Вестник Самарского государственного университета. – 2008. – № 7(66). – С. 36–55.
15. Городилов М.А. Международные стандарты финансовой отчетности. Практика применения организациями, не подпадающими под требования федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности» / М.А. Городилов // Министерство образования и науки Российской Федерации, Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Пермский государственный национальный исследовательский университет», Союз «Пермская торгово-промышленная палата». - Пермь: Пермский гос. нац. исследовательский ун-т, 2018. – 127 с.
16. Городилов М.А., Гладких Я.Н. Развитие инновационной деятельности и услуг в национальных исследовательских университетах как фактор социально-экономического развития региона: монография. Пермь: Перм. гос. нац. исслед. ун-т, 2019. – 116 с.
17. Городилов М.А., Гладких Я.Н. Роль вузов в развитии инновационной системы регионов/ М.А. Городилов, Я.Н. Гладких //Экономика и управление: проблемы, решения. – 2019. – № 2. – С.106–114.
18. Городилов М.А., Черткова А.В. Использование международных стандартов финансовой отчетности общественного сектора в целях подготовки финансовой отчетности вузами для последующего применения бенчмаркинга / М.А. Городилов, А.В. Черткова // Международный бухгалтерский учет. – 2018. Т. 21. – № 11 (449). – С. 1253–1266.

19. Городилов М.А., Черткова А.В. Исследование причин применения международных стандартов финансовой отчетности в общественном секторе/ М.А. Городилов, А.В. Черткова // Международный бухгалтерский учет. – 2018. – № 11(449). – С.1253–1266.
20. Городилов М.А., Черткова А.В. Особенности применения федерального стандарта бухгалтерского учета государственных финансов «Аренда»/ М.А. Городилов, А.В. Черткова // Развитие учетно-аналитической и контрольной системы в условиях глобализации экономических процессов, сборник научных статей / под общ. ред. Т.Г. Шешуковой; Пермский государственный национальный исследовательский университет. – Пермь, 2021.– Вып.12.–212 с.
21. Гусева Н. М., Медведев Г. Б. Перспективы внедрения бенчмаркинга в государственном управлении/ Н. М. Гусева, Г.Б. Медведев // Финансы и бизнес. – 2011. – № 2. – С. 92–102.
22. Делмон Д. Государственно-частное партнерство в инфраструктуре: практическое руководство для органов государственной власти/ Д. Делмон// The World Bank, 2010. –165 с.
23. Дементьева Н.М. Необходимость и роль классификации некоммерческих организаций/ Н.М. Дементьева // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2014. – № 5. – С.14–20.
24. Долгова В.А. История развития бюджетного учета и перспективы учета в России. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://be5.biz/ekonomika1/r2013/1633.htm> (дата обращения: 10.04.2021).
25. Домбровская Е.Н. О применении МСФО в общественном секторе экономики России/ Е.Н. Домбровская // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – №34. – С. 22–31.
26. Дружиловская Т.Ю. Вопросы применения справедливой стоимости в связи с новацией ее введения в федеральные бухгалтерские стандарты/ Т.Ю. Дружиловская // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2018. – № 1 (433). – С. 2 – 10.
27. Дружиловская Т.Ю., Дружиловская Э.С., Маслова Т.С. Особенности нормативного регулирования бухгалтерского учета в государственных (муниципальных) учреждениях/ Т.Ю. Дружиловская, Э.С. Дружиловская, Т.С. Маслова // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2017. – № 4. – С. 16 – 27; Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2019. – № 22. – С. 7 – 20.
28. Дружиловская Э.С. Первоначальная оценка основных средств в учете государственного и негосударственного секторов: совершенствование методики и терминологического аппарата/ Э.С. Дружиловская // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2017. – № 14. – С.2 – 18.

29. Жаворонкова Е.Н. Реформа бюджетной системы России на современном этапе/ Е.Н. Жаворонкова //Государственное управление. Электронный вестник. – 2014. – №43. – С. 81–94.
30. Иванов В.В., Жабина М.М. Международная практика государственно-частного партнерства (ГЧП)/ В.В. Иванов, М.М. Жабина // Российский внешнеэкономический вестник. – 2015. – № 6. – С. 20–33.
31. Ивинский Д.В., Чепурова И.Ф. Предпринимательская деятельность вуза как элемент рыночной экономики/ Д.В. Ивинский, И.Ф. Чепурова // Социально-экономические явления и процессы. – 2014. – № 3. – С. 31–36.
32. Квасов С.А. Применение МСФО в общественном секторе экономики России / С.А. Квасов //Вестник Томского государственного университета. Экономика. – 2015. – № 3. – С. 96–102.
33. Клементьева А.В. Проблемы перехода на МСФО/ А.В. Клементьева // Инновационное развитие.– 2017.– № 12 (17).– С. 114–115.
34. Кривошеев А.В. Развитие теоретических и методических положений анализа финансовой устойчивости вузов/ А.В. Кривошеев //Современная экономика: проблемы и решения.– 2020.– № 12(132).– С.137–151.
35. Кудряшов В.С. Анализ процесса стандартизации государственного финансового контроля/ В.С. Кудряшов // Экономика, предпринимательство и право. — 2016. — № 3 (32). – С. 291–302.
36. Куликова Л.И., Яхин И.И. Федеральный стандарт для организаций государственного сектора «Основные средства»: новый подход к оценке объектов/ Л.И. Куликова, И.И. Яхин // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2017. – № 14 (422). – С. 31–42.
37. Лагутина О.В. Фандрайзинг в деятельности российских вузов: от «пожертвований благомыслящих особо в пользу народного просвещения» до эндаумент-фондов// О.В. Лагутина // Известия юго-западного государственного университета. Серия: история и право.– 2017.– № 1(22).– С.128–135.
38. Ларина С.Е. Общее и особенное в развитии бюджетной децентрализации/ С.Е. Ларина // Вестник Адыгейского государственного университета. Серия 5: Экономика. – 2013. – № 4. – С. 43—52.
39. Латушко М., Радько М. Бенчмаркинг – метод управления бизнесом/ М. Латушко, М. Радько // Наука и инновации. – 2015. Т. 5. – № 147. – С. 47–49.
40. Легенькова М. К. Особенности стандартизации учетного процесса субъекта общественного сектора на основе МСФО ОС (IPSAS)/ М. К. Легенькова // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). — 2019. — № 1. — С. 29–34.
41. Лифанова С.А. Бенчмаркинг в сфере образовательных услуг / С.А. Лифанова // Медицина и образование в Сибири. – 2008. – № 1.– С. 1–7.

42. Львова Д.А. Роль бюджетного учета в преобразовании сектора государственного управления: итоги последней реформы / Д. А. Львова // Финансы и бизнес. – 2013. – № 4. – С. 115–131.
43. Макашина О.В. Бюджетирование, ориентированное на результат/ О.В. Макашина // Вестник ИГЭУ. – 2018. – Вып.1. – С.1–5.
44. Маничкина М.В., Купина В.В. О проблемах использования МСФООС в качестве инструмента реформирования бухгалтерского учета и отчетности бюджетной сферы/ Маничкина М.В., Купина В.В.// Научный журнал КубГАУ. – 2017. – № 129. – С.62–67.
45. Международная организация по стандартизации [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.iso.org/ru> (дата обращения: 02.03.2020).
46. Международные стандарты финансовой отчетности для государственного сектора: Министерство финансов РФ -Электрон. дан. -М., 2015. [Электронный ресурс]. – Режим доступа:http://www.minfin.ru/ru/performance/budget/bu_gs/sfo/ (дата обращения: 08.11.2015).
47. Метрология, стандартизация, сертификация: учеб. пособие /А.П. Баталов, Ю.П. Бойцов, С.Л. Иванов. – СПб.: Санкт-Петербургский государственный горный институт (технический университет), 2003. –65 с.
48. Метьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
49. Мирзагалямова З.Н. Финансовая устойчивость вуза в условиях организационных изменений/ З.Н. Мирзагалямова // Вестник экономики, права и социологии. – 2014. – № 4. – С. 65–69.
50. Мониторинг эффективности деятельности организаций высшего образования. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://monitoring.miccedu.ru/> (дата обращения: 10.04.2021).
51. Натарова Е.В. Исторические предпосылки международной стандартизации бухгалтерского учета в государственном секторе/ Е.В. Натарова // Научный вестник: финансы, банки, инвестиции. – 2019. – №1 (46). – С. 210–216.
52. Николаева М. А., Лебедева Т. П. История возникновения и развития стандартизации в России и за рубежом/ М. А. Николаева, Т. П. Лебедева // СТЭЖ. – 2015. – №1 (20).– С. 86–89.
53. Новиков О.В. Применение международных стандартов финансовой отчетности. Правовые основы. - М.: «Прометей», 2017. – 208 с.
54. О бухгалтерском учете: [Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (изм.доп.ред. от 26.07.2019)]// Справочно-правовая система «КонсультантПлюс», проф. версия [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 10.11.2019).
55. О внесении изменений в Инструкцию по бюджетному учету, утвержденную Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 30

декабря 2008 г. № 148н: [Приказ Минфина РФ от 30.12.2009 № 152н]// Справочно-правовая система «КонсультантПлюс», проф. версия [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 20.11.2020).

56. О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений: [Федеральный закон от 08.05.2010 № 83-ФЗ (изм.доп.ред. от 24.02.2021)]// Справочно-правовая система «КонсультантПлюс», проф. версия [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 05.04.2021).

57. О внесении изменения в приказ Министерства финансов Российской Федерации от 10 апреля 2015 г. № 64н «Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций государственного сектора»: [Приказ Минфина России от 25.11.2016 № 218н]// Справочно-правовая система «КонсультантПлюс», проф. версия [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 25.11.2019).

58. О консолидированной финансовой отчетности: [Федеральный закон от 27.07.2010 № 208-ФЗ (изм.доп.ред. от 07.04.2020)]// Справочно-правовая система «КонсультантПлюс», проф. версия [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 10.02.2021).

59. О Концепции развития национальной системы стандартизации: [Распоряжение Правительства РФ от 28.02.2006 № 266-р]// Справочно-правовая система «КонсультантПлюс», проф. версия [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 10.04.2021).

60. О мерах по повышению результативности бюджетных расходов» (вместе с «Концепцией реформирования бюджетного процесса в Российской Федерации в 2004 - 2006 годах», «Планом мероприятий по реализации Концепции реформирования бюджетного процесса в Российской Федерации в 2004 - 2006 годах»): [Постановление Правительства РФ от 22.05.2004 № 249 (изм.доп.ред. от 06.04.2011)]// Справочно-правовая система «КонсультантПлюс», проф. версия [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 05.04.2021).

61. О направлении Методических указаний по переходным положениям СГС «Аренда» при первом применении»: [Письмо Минфина России от 13.12.2017 № 02-07-07/83463]// Справочно-правовая система «КонсультантПлюс», проф. версия [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 17.06.2020).

62. О направлении Методических указаний по применению переходных положений СГС «Основные средства» (вместе с «Методическими указаниями по применению переходных положений СГС «Основные средства» при первом применении»): [Письмо Минфина России от 30.11.2017 № 02-07-07/79257]//

Справочно-правовая система «КонсультантПлюс», проф. версия [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 17.06.2020).

63. О некоммерческих организациях: [Федеральный закон от 12.01.1996 № 7-ФЗ (принят ГД РФ 08.12.1995, изм.доп.ред. от 30.12.2020)]// Справочно-правовая система «КонсультантПлюс», проф. версия [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 10.03.2021).

64. О стандартизации в Российской Федерации: [Федеральный закон от 29.06.2015 № 162-ФЗ] //Справочно-правовая система «КонсультантПлюс», проф. версия [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 28.12.2020).

65. О стандартизации: [Закон Российской Федерации от 10.06.1993 № 5154-1]// Справочно-правовая система «КонсультантПлюс», проф. версия [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 28.12.2020).

66. О техническом регулировании: [Федеральный закон от 27.12.2002 № 184-ФЗ (изм.доп.ред. от 22.12.2020)]// Справочно-правовая система «КонсультантПлюс», проф. версия [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 28.12.2020).

67. Об автономных учреждениях: [Федеральный закон от 03.11.2006 № 174-ФЗ (принят ГД РФ 11.10.2006, изм.доп.ред. от 24.02.2021)]// Справочно-правовая система «КонсультантПлюс», проф. версия [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 10.03.2021).

68. Об одобрении Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу: [Приказ Минфина РФ от 01.07.2004 № 180]// Справочно-правовая система «КонсультантПлюс», проф. версия [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 10.04.2021).

69. Об одобрении Концепции развития национальной системы стандартизации РФ на период до 2020 года: [Распоряжение Правительства РФ от 24.09.2012 № 1762-р]// Справочно-правовая система «КонсультантПлюс», проф. версия [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 10.04.2021).

70. Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению: [Приказ Минфина России от 01.12.2010 № 157н (изм.доп.ред. от 14.09.2020)]// Справочно-правовая система «КонсультантПлюс», проф. версия [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 15.03.2021).

71. Об утверждении Инструкции о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации: [Приказ Минфина России от 28.12.2010 № 191н (изм.доп.ред. от 16.12.2020)]// Справочно-правовая система «КонсультантПлюс», проф. версия [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 15.03.2021).

72. Об утверждении Инструкции о порядке составления, представления годовой, квартальной бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений: [Приказ Минфина России от 25.03.2011 № 33н (изм.доп.ред. от 30.11.2020)]// Справочно-правовая система «КонсультантПлюс», проф. версия [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 15.03.2021).

73. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях: [Приказ Минфина РФ от 30.12.1999 № 107н (изм.доп.ред. от 09.06.2001)]// Справочно-правовая система «КонсультантПлюс», проф. версия [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 10.04.2021).

74. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету исполнения бюджетов: [Приказ Минфина РФ от 17.02.1999 № 15н]// Справочно-правовая система «КонсультантПлюс», проф. версия [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 20.11.2020).

75. Об утверждении Инструкции по бюджетному учету: [Приказ Минфина РФ от 30.12.2008 № 148н (изм.доп.ред. от 30.12.2009)]// Справочно-правовая система «КонсультантПлюс», проф. версия [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 20.11.2020).

76. Об утверждении Инструкции по бюджетному учету: [Приказ Минфина РФ от 10.02.2006 № 25н]// Справочно-правовая система «КонсультантПлюс», проф. версия [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 20.11.2020).

77. Об утверждении Инструкции по бюджетному учету: [Приказ Минфина РФ от 26.08.2004 № 70н]// Справочно-правовая система «КонсультантПлюс», проф. версия [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 20.11.2020).

78. Об утверждении Концепции повышения эффективности бюджетных расходов в 2019 - 2024 годах: [Распоряжение Правительства РФ от 31.01.2019 № 117-р]// Справочно-правовая система «КонсультантПлюс», проф. версия [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 05.04.2021).

79. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета автономных учреждений и Инструкции по его применению: [Приказ Минфина России от

23.12.2010 № 183н (изм.доп.ред. от 30.10.2020)]//Справочно-правовая система «КонсультантПлюс», проф. версия [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 15.03.2021).

80. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкции по его применению: [Приказ Минфина России от 16.12.2010 № 174н (изм.доп.ред. от 30.10.2020)]// Справочно-правовая система «КонсультантПлюс», проф. версия [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 15.03.2021).

81. Об утверждении Плана счетов бюджетного учета и Инструкции по его применению: [Приказ Минфина России от 06.12.2010 № 162н (изм.доп.ред. от 28.10.2020)]// Справочно-правовая система «КонсультантПлюс», проф. версия [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 15.03.2021).

82. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99)»: [Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 № 43н (изм.доп.ред. от 29.01.2018)]// Справочно-правовая система «КонсультантПлюс», проф. версия [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 03.05.2021).

83. Об утверждении Правил подготовки и уточнения программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета государственных финансов: [Приказ Минфина России от 16.10.2019 № 167н] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс», проф. версия [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 25.11.2019).

84. Об утверждении правил подготовки и уточнения программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций государственного сектора»: [Приказ Минфина России от 23.03.2015 № 45н]]// Справочно-правовая система «КонсультантПлюс», проф. версия [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 25.11.2019).

85. Об утверждении Программы повышения эффективности управления общественными (государственными и муниципальными) финансами на период до 2018 года: [Распоряжение Правительства РФ от 30.12.2013 № 2593-р]]// Справочно-правовая система «КонсультантПлюс», проф. версия [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 10.04.2021).

86. Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций государственного сектора на 2019 - 2021 гг.: [Приказ Минфина России от 19.03.2019 № 45н]]// Справочно-правовая система «КонсультантПлюс», проф. версия [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 25.11.2019).

87. Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций государственного сектора на 2019 - 2021 гг.:

[Приказ Минфина России от 31.10.2018 № 223н]// Справочно-правовая система «КонсультантПлюс», проф. версия [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 25.11.2019).

88. Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций государственного сектора на 2018 - 2020 гг. и о признании утратившим силу приказа Министерства финансов Российской Федерации от 31 октября 2017 г. № 170н «Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций государственного сектора на 2017 - 2019 гг. и о признании утратившими силу приказов Министерства финансов Российской Федерации от 10 апреля 2015 г. № 64н «Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций государственного сектора» и от 25 ноября 2016 г. № 218н «О внесении изменения в приказ Министерства финансов Российской Федерации от 10 апреля 2015 г. № 64н «Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций государственного сектора»: [Приказ Минфина России от 28.02.2018 № 36н]// Справочно-правовая система «КонсультантПлюс», проф. версия [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 25.11.2019).

89. Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций государственного сектора на 2017 - 2019 гг. и о признании утратившими силу приказов Министерства финансов Российской Федерации от 10 апреля 2015 г. № 64н «Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций государственного сектора» и от 25 ноября 2016 г. № 218н «О внесении изменения в приказ Министерства финансов Российской Федерации от 10 апреля 2015 г. № 64н «Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций государственного сектора»: [Приказ Минфина России от 31.10.2017 № 170н]// Справочно-правовая система «КонсультантПлюс», проф. версия [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 25.11.2019).

90. Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций государственного сектора»: [Приказ Минфина России от 10.04.2015 № 64н]//Справочно-правовая система «КонсультантПлюс», проф. версия [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 25.11.2019).

91. Об утверждении профессионального стандарта «Бухгалтер»: [Приказ Минтруда России от 21.02.2019 № 103н]// Справочно-правовая система «КонсультантПлюс», проф. версия [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 07.05.2021).

92. Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности: [Приказ Минфина России от 31.12.2016 № 260н (изм.доп.ред. от 13.12.2019)]// Справочно-правовая система «КонсультантПлюс», проф. версия [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 17.06.2020).

93. Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Аренда»: [Приказ Минфина России от 31.12.2016 № 258н (изм.доп.ред. от 25.12.2019)]//Справочно-правовая система «КонсультантПлюс», проф. версия [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 17.06.2020).

94. Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Основные средства»: [Приказ Минфина России от 31.12.2016 № 257н (изм.доп.ред. от 25.12.2019)]// Справочно-правовая система «КонсультантПлюс», проф. версия [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 17.06.2020).

95. Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора»: [Приказ Минфина России от 31.12.2016 № 256н (изм.доп.ред. от 30.06.2020)] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс», проф. версия [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 17.06.2020).

96. Общая информация о МФБ [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://auditor-sro.org/activity/mfb_ifac/ / (дата обращения: 10.04.2021).

97. Орлова О.Е. Чистые активы бюджетного учреждения/ Орлова О.Е. // Руководитель бюджетной организации. – 2018. – № 10. – С.43 - 49.

98. Официальный сайт для размещения информации о государственных (муниципальных) учреждениях [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://bus.gov.ru/> (дата обращения: 14.01.2021).

99. Панферова Л.В. Бухгалтерская (финансовая) отчетность информационная база финансового анализа/ Л.В. Панферова // Вестник ЧГУ.– 2010. – №1. – С. 455–459.

100. Петрова Н.А. ПБУ превратились в ФСБУ/ Н.А. Петрова // Упрощенная система налогообложения: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2017. – № 8. – С. 28 – 34.

101. Пospelова Е., Казакова М. Применение концепции New Public Management в России/ Е. Пospelова, М. Казакова // Государственная служба. – 2015. – №2 (94).– С. 22–26.

102. Проданова Н.А., Зацаринная Е.И., Набиев Ш.Х. Опыт применения международных стандартов финансовой отчетности общественного сектора в

Республике Таджикистан/ Н.А. Проданова, Е.И. Зацаринная, Ш.Х. Набиев // Бизнес и дизайн ревю. – 2016. – № 1. – С. 2.

103. Пятов М. Л., Смирнова И. А., Генералова Н. В. МСФО и их роль в экономической жизни общества/ М. Л. Пятов, Смирнова И. А., Генералова Н. В. // «БУХ.1С». 2007. – № 7.– С. 37–41.

104. Рогов С.А. Зачем нужна стандартизация? [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://scienceforum.ru/2018/article/2018008057> (дата обращения: 12.10.2019).

105. Рудакова Т.А., Трубченко Е.И. Реформирование бухгалтерского учета в организациях государственного (общественного) сектора в соответствии с МСФО/ Т.А. Рудакова, Е.И. Трубченко // Налоги и финансы.– 2018. – № 2. – С. 7–16.

106. Сагинов Ю.Л., Дишель Ю.Г., Феоктистова Н.А. Бенчмаркинг филиалов компании с помощью интегральных рейтингов/ Ю.Л. Сагинов, Ю.Г. Дишель, Н.А. Феоктистова //Вестник Академии. – 2015. – № 1. – С. 74 –78.

107. Сивиц С.В. Концептуальная основа разработки и утверждения национальных стандартов учета и отчетности в секторе государственного управления Российской Федерации: доклад заместителя директора департамента бюджетной политики и методологии Минфина России С.В. Сивиц. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.rempal.org/> (дата обращения: 17.11.2017).

108. Сидорова М.И. Внедрение МСФО для общественного сектора в Европейских странах: тенденции и проблемы/ М.И. Сидорова // Бухгалтерский учет, анализ и аудит: история, современность и перспективы развития. Материалы XII международной научной конференции студентов, аспирантов, преподавателей. – Санкт – Петербург, 2017. – С. 51– 57.

109. Сидорова Н. И. Тенденции и источники финансирования образования в России/ Н. И. Сидорова // Дайджест-финансы. – 2011. – №7. – С. 35–41.

110. Словарь С.И. Ожегова [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://gufo.me/dict/ozhegov/>(дата обращения: 02.03.2020).

111. Соколов Я. В. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: учеб. пособие / под ред. проф. Я. В. Соколова. — М.: Магистр,2009. — 479 с.

112. Соколов Я. В., Соколов В. Я. История бухгалтерского учета: Учебник. — М.: Финансы и статистика, 2004. — 272 с.

113. Соляникова С.П. Проблемы финансового обеспечения российских вузов в условиях бюджетной реформы/ С.П. Соляникова // Вопросы образования. – 2006. – №1.– С. 47–65.

114. Стандарт – что это такое? [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://metrob.ru/html/standartiz-metrology/standart.html> (дата обращения: 02.03.2020).

115. Стандартизация и ее цели [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.stroyventmash.ru/details.php?id=23> (дата обращения: 01.05.2019).

116. Стандартизация, метрология и сертификация: учебное пособие О. В. Голуб, И. В. Сурков, В. М. Позняковский. — Новосибирск: Сиб. унив. изд-во, 2009. — 335 с.

117. Табалина С.А. Международные стандарты отчетности организаций сектора государственного управления/ С.А. Табалина // Вопросы государственного и муниципального управления. – 2011. – №3. – С. 50 – 61.

118. Ткаченко Л.И. Совершенствование бухгалтерского учета и отчетности в бюджетной сфере в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности для общественного сектора (МСФО ОС)/ Л.И. Ткаченко // Проблемы учета и финансов. – 2013. – №4(12). – С.66–69.

119. Токарев И. Н. Развитие бюджетного учета в Российской Федерации: автореф. дис. канд. экон. наук: 08.00.12. / И. Н. Токарев. – М., 2007. –32 с.

120. Толстова А.З., Гетманова А.В. Бенчмаркинг как инструмент эффективности банковской деятельности/ А.З. Толстова, А.В. Гетманова // Экономика: теория и практика. – 2015. – № 3 (39). – С.62–66.

121. Трофимова Л.Б. Институциональная методика формирования понятия отчитывающихся субъектов финансовой отчетности организаций государственного сектора в условиях перехода на МСФО общественного сектора/ Л.Б. Трофимова // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2016. – № 16. – С.14 – 24.

122. Трофимова Л.Б. Нормативное обеспечение в вопросах формирования финансовой отчетности для организаций государственного сектора в Российской Федерации/ Л.Б. Трофимова// Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2013. – № 12. – С. 27 – 34; № 13. – С. 34 – 41.

123. Трофимова Л.Б. Разработка классификации элементов финансовой отчетности организаций государственного сектора в современных условиях перехода на МСФО общественного сектора/ Л.Б. Трофимова // Международный бухгалтерский учет. – 2016. – № 20. – С.15 – 23.

124. Трудовой кодекс Российской Федерации (принят ГД РФ 21.12.2001) Справочно-правовая система «КонсультантПлюс», проф. версия [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 05.12.2020).

125. Федоров К.В., Федорова Е.И. Основные этапы реформирования бухгалтерского учета в секторе государственного управления/ К.В. Федоров, Е.И. Федорова // Фундаментальные исследования. – 2015. – № 7-3. – С. 641–644.

126. Чайковская Л.А., Кожухов В.Л. Учет и отчетность в государственном секторе: международная перспектива/ Л.А. Чайковская, В.Л. Кожухов // Экономические и гуманитарные науки. – 2015. – № 11. – С. 33 – 38.

127. Чернова Е. Г., Ахобадзе Т. Д., Малова А. С., Салтан А. А. Модели финансирования высшего образования и эффективность деятельности университетов Эмпирическое исследование европейского опыта и отечественная практика/ Е. Г. Чернова, Т. Д. Ахобадзе, А. С. Малова, А. А. Салтан // Вопросы образования. – 2017. – №3. – С.37–82.

128. Черткова А.В. Анализ результатов анкетирования специалистов бухгалтерских служб для определения отношения к реформированию бухгалтерского учета и отчетности бюджетной сферы/ А.В. Черткова // Актуальные аспекты фундаментальных и прикладных исследований : сборник научных трудов / под общ. ред. П.А. Меркулова. – Орёл : ОрелГУЭТ, 2021. – 184 с.

129. 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.

130. 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.

131. 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.

132. 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.

133. Шарипов А.К., Сисембаева Д.Р. Развитие МСФО и МСФООС в Республике Казахстан/ А.К. Шарипов, Д.Р. Сисембаева // Молодой ученый. – 2015. – № 8. – С. 694—695.

134. Шпакова Л.В., Барулина Е.В. / Как пользоваться МСФО -М.: Альфа-Пресс, 2006. – 105 с.

135. Balm, Gerald J. Benchmarking and gap analysis: what is the next milestone? [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://dl.wecouncil.com/Octal/db/Files/Benchmarking%20and%20gap%20analysis.pdf> (дата обращения: 19.06.2018).

136. The New Governmental Financial Reporting Model: What It Means for Analyzing Government Financial Condition By Chaney, Barbara A.; Mead, Dean Michael et al. | The Journal of Government Financial Management, Spring 2002 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.questia.com/read/1P3-110668663/the-new-governmental-financial-reporting-model-what> (дата обращения: 19.06.2018).

137. Robert C. Camp – Global Benchmarking Network [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.globalbenchmarking.org/the-network/history/>(дата обращения: 19.06.2018).
138. Whitefield A.A., Savvas P. The Adoption and Implementation of the International Public Sector Accounting Standards: The Challenges Faced by the United Nation in Producing UN-IPSAS Compliant Financial Reports in Kenya. *International Journal of Finance and Accounting*, 2016, vol. 1, no. 1, pp. 75–91.
139. World Trade Report 2005 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/anrep_e/wtr05-2b_e.pdf(дата обращения: 01.05.2019).
140. Osborne D., Gaebler T. 1992. *Reinventing Government: How the Entrepreneurial Spirit is Transforming the Public Sector*. Addison-Wesley: Reading, MA.
141. Ndal, ThankGod C., Igwe, John Charly, Micah, L. C. *IPSAS Adoption in Nigeria: The Journey So Far// Journal of Accounting and Financial Management E-ISSN 2504-8856 P-ISSN 2695-2211 Vol 7. No. 3. 2021.*
142. *Guidelines for Public Financial Management Reform*. Commonwealth Secretariat, London.- S. 22.

Рейтинг высших учебных заведений

№ п/п	Наименование учреждения	Количество баллов
1	2	3
1	МГУ, Московский государственный университет имени М.В. Ломоносова	71.32
2	НГУ, Новосибирский государственный университет	40.47
3	НИУ ВШЭ, Национальный исследовательский университет "Высшая школа экономики"	34.65
4	СПбГУ, Санкт-Петербургский государственный университет	32.53
5	ТПУ, Национальный исследовательский Томский политехнический университет	30.45
6	НИЯУ МИФИ, Национальный исследовательский ядерный университет "МИФИ"	23.23
7	ТГУ, Национальный исследовательский Томский государственный университет	22.89
8	НИУ ИТМО, Санкт-Петербургский национальный исследовательский университет информационных технологий, механики и оптики	22.47
9	МФТИ, Московский физико-технический институт (государственный университет)	21.86
10	СПбПУ, Санкт-Петербургский политехнический университет Петра Великого	21.43
11	УрФУ имени первого Президента России Б.Н. Ельцина	19.23
12	КФУ, Казанский (Приволжский) федеральный университет	18.42
13	ЮФУ, Южный федеральный университет	16.81
14	СФУ, Сибирский федеральный университет	15.98
15	МГТУ им. Н. Э. Баумана, Московского Государственного Технического Университета имени Н. Э. Баумана	15.83
16	Самарский национальный исследовательский университет имени академика С.П. Королева	15.57
17	Первый МГМУ им.И.М. Сеченова, Первый Московский государственный медицинский университет имени И.М. Сеченова	15.42
18	СГУ, Саратовский национальный исследовательский государственный университет имени Н.Г. Чернышевского	15.33
19	ДВГМУ, Дальневосточный государственный медицинский университет	15.04
20	РНИМУ им. Н.И. Пирогова, Российский национальный исследовательский медицинский университет имени Н.И. Пирогова	14.71
21	МГМСУ им. А.И. Евдокимова, Московский государственный медико-стоматологический университет им. А.И. Евдокимова	14.43
22	МГАВМиБ им. К.И. Скрябина, Московская государственная академия ветеринарной медицины и биотехнологии им. К.И. Скрябина	14.38
23	МПК им. Чайковского, Московская государственная консерватория имени П.И. Чайковского	14.38

№ п/п	Наименование учреждения	Количество баллов
1	2	3
24	РУДН, Российский университет дружбы народов	13.93
25	РГИСИ, Российский государственный институт сценических искусств	13.68
26	СибГМУ, Сибирский государственный медицинский университет	13.62
27	ННГУ им. Н.И. Лобачевского, Национальный исследовательский Нижегородский государственный университет имени Н. И. Лобачевского	13.61
28	РГУ нефти и газа (НИУ) имени И.М. Губкина, Российский государственный университет нефти и газа им. И.М. Губкина	13.60
29	РГАУ-МСХА имени К.А. Тимирязева	13.50
30	СПбГИК, Санкт-Петербургский государственный институт культуры	13.42
31	БГМУ, Башкирский государственный медицинский университет	13.31
32	СПбГИКиТ, Санкт-Петербургский государственный институт кино и телевидения	13.29
33	СЗГМУ им. И.И. Мечникова, Северо-Западный государственный медицинский университет имени И.И. Мечникова	13.22
34	ГИТР, Институт кино и телевидения	13.18
35	МГИМО, Московский государственный институт международных отношений	13.17
36	ИТИ им. Ершова, Институт театрального искусства им. П.М. Ершова	13.07
37	Московский государственный институт музыки имени А.Г. Шнитке	13.05
38	БФУ им. И. Канта, Балтийский федеральный университет имени Иммануила Канта	13.04
39	РЭУ им. Г.В. Плеханова, Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова	13.04
40	СПбГПМУ, Санкт-Петербургский государственный педиатрический медицинский университет	13.01
41	МГАХ, Московская государственная академия хореографии	12.99
42	МГУТУ имени К.Г. Разумовского, Московский государственный университет технологий и управления имени К.Г. Разумовского	12.89
43	V&D, Институт бизнеса и дизайна	12.85
44	ННГК им М.И. Глинки, Нижегородская государственная консерватория им. М.И. Глинки	12.85
45	СПбГАВМ, Санкт-Петербургская государственная академия ветеринарной медицины	12.70
46	ЮУГМУ, Южно-Уральский государственный медицинский университет	12.63
47	НИУ "БелГУ", Белгородский государственный национальный исследовательский университет	12.57
48	УГМУ, Уральский государственный медицинский университет	12.56
49	Тюменский ГМУ, Тюменский государственный медицинский университет	12.56

Продолжение приложения 1

№ п/п	Наименование учреждения	Количество баллов
1	2	3
50	КемГМУ, Кемеровский государственный медицинский университет	12.56
51	КрасГМУ, Красноярский государственный медицинский университет имени профессора В.Ф. Войно-Ясенецкого	12.54
52	ИСИ, Институт современного искусства	12.42
53	ДФУ, Дальневосточный федеральный университет	12.40
54	МГХПА, Московская государственная художественно-промышленная академия им. С.Г. Строганова	12.40
55	СГМУ, Северный государственный медицинский университет	12.37
56	Финансовый университет, Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации	12.33
57	СГИК, Самарский государственный институт культуры	12.30
58	КГИИ, Красноярский государственный институт искусств	12.29
59	РАНХиГС, Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации	12.28
60	ЯГМУ, Ярославский государственный медицинский университет	12.28
61	ЕГТИ, Екатеринбургский государственный театральный институт	12.27
62	НГТУ, Новосибирский государственный технический университет	12.23
63	ИГМУ, Иркутский государственный медицинский университет	12.22
64	ПНИПУ, Пермский национальный исследовательский политехнический университет	12.19
65	ПСПбГМУ, Первый Санкт-Петербургский государственный медицинский университет имени академика И.П. Павлова	12.15
66	РГК им. С.В. Рахманинова, Ростовская государственная консерватория им. С. В. Рахманинова	12.13
67	ОрГМУ, Оренбургский государственный медицинский университет	12.10
68	ЧГИК, Челябинский государственный институт культуры	12.08
69	РГСАИ, Российская государственная специализированная академия искусств	12.04
70	НГУАДИ, Новосибирский государственный университет архитектуры, дизайна и искусств	12.03
71	ИГМА, Ижевская государственная медицинская академия	11.96
72	ОмГМУ, Омский государственный медицинский университет	11.95
73	Амурская ГМА, Амурская государственная медицинская академия	11.95
74	ПГМУ им. Е.А. Вагнера, Пермский государственный медицинский университет имени академика Е. А. Вагнера	11.90
75	ВолгГМУ, Волгоградский государственный медицинский университет	11.90
76	ВГМУ им. Н.Н. Бурденко, Воронежский государственный медицинский университет имени Н.Н. Бурденко	11.89

№ п/п	Наименование учреждения	Количество баллов
1	2	3
77	Белгородский ГАУ, Белгородский государственный аграрный университет имени В.Я. Горина	11.88
78	СГМУ им. В.И. Разумовского, Саратовский государственный медицинский университет имени В.И. Разумовского	11.86
79	СПбГУПТД, Санкт-Петербургский государственный университет промышленных технологий и дизайна	11.84
80	Тверской ГМУ, Тверской государственный медицинский университет	11.82
81	УрГАХА, Уральский государственный архитектурно-художественный университет	11.77
82	ВГУ, Воронежский государственный университет	11.74
83	РАМ им. Гнесиных, Российская академия музыки имени Гнесиных	11.72
84	Кировский ГМУ, Кировский государственный медицинский университет	11.71
85	РязГМУ им. И.П. Павлова, Рязанский государственный медицинский университет имени академика И.П. Павлова	11.69
86	СГСХА, Самарская государственная сельскохозяйственная академия	11.67
87	Казанский ГАУ, Казанский государственный аграрный университет	11.66
88	СПбГХПА, Санкт-Петербургская государственная художественно-промышленная академия имени А.Л. Штиглица	11.66
89	АРБ им. А.Я. Вагановой, Академия Русского балета имени А.Я. Вагановой	11.65
90	Казанская ГАВМ, Казанская государственная академия ветеринарной медицины имени Н.Э. Баумана	11.65
91	УрГАУ, Уральский государственный аграрный университет	11.63
92	АХИ, Академия хорового искусства имени В.С. Попова	11.63
93	ВШНИ, Высшая школа народных искусств (академия)	11.62
94	СПбМСИ, Санкт-Петербургский медико-социальный институт	11.62
95	ПИМУ, Приволжский исследовательский медицинский университет	11.61
96	НГСХА, Нижегородская государственная сельскохозяйственная академия	11.60
97	ВГМХА им. Н.В. Верещагина, Вологодская государственная молочнохозяйственная академия имени Н.В. Верещагина	11.59
98	МУ "Реавиз", Медицинский институт "Реавиз"	11.58
99	Ижевская ГСХА, Ижевская государственная сельскохозяйственная академия	11.51
100	ЮУрГИИ, Южно-Уральский государственный институт искусств имени П.И. Чайковского	11.51

Анализ поступивших средств по приносящей доход деятельности за период 2015–2019 гг.

в тыс.р.

№ п/п	Наименование учреждения	Исполнено за отчетный период (ф. 0503737) (КВФО 2)				
		2015	2016	2017	2018	2019
1	2	3	4	5	6	7
1	МГУ, Московский государственный университет имени М.В. Ломоносова	9 330 639,6	10 803 672,8	11 421 648,2	13 920 495,7	15 222 297,3
2	НГУ, Новосибирский государственный университет	985 629,4	942 279,3	960 452,9	1 161 557,3	x
3	НИУ ВШЭ, Национальный исследовательский университет «Высшая школа экономики»	4 958 472,3	5 822 683,4	7 478 041,2	9 331 468,8	11 086 825,7
4	СПбГУ, Санкт-Петербургский государственный университет	x	x	x	x	x
5	ТПУ, Национальный исследовательский Томский политехнический университет	2 507 631,7	2 110 564,8	1 745 169,3	1 782 278,6	2 036 713,3
6	НИЯУ МИФИ, Национальный исследовательский ядерный университет «МИФИ»	2 892 756,2	2 558 298,1	2 526 359,1	3 149 259,5	3 735 299,8
7	ТГУ, Национальный исследовательский Томский государственный университет	1 422 380,9	1 281 262,4	1 295 342,5	x	1 964 239,6
8	НИУ ИТМО, Санкт-Петербургский национальный исследовательский университет информационных технологий, механики и оптики	1 469 488,6	1 360 940,1	1 448 839,4	2 632 726,2	3 381 668,0

Продолжение приложения 2

№ п/п	Наименование учреждения	Исполнено за отчетный период (ф. 0503737) (КВФО 2)				
		2015	2016	2017	2018	2019
1	2	3	4	5	6	7
9	МФТИ, Московский физико-технический институт (государственный университет)	1 464 693,8	1 367 911,1	2 081 784,4	3 755 859,8	3 766 867,6
10	СПбПУ, Санкт-Петербургский политехнический университет Петра Великого	2 849 682,8	3 248 601,6	3 516 610,6	5 348 675,7	5 300 964,0
11	УрФУ имени первого Президента России Б.Н. Ельцина	3 420 913,3	3 513 078,3	3 181 428,8	3 607 084,8	4 348 831,1
12	КФУ, Казанский (Приволжский) федеральный университет	3 548 185,9	4 112 538,5	4 477 937,8	4 899 582,2	6 013 963,8
13	ЮФУ, Южный федеральный университет	1 672 888,6	1 650 504,0	1 621 096,7	1 761 324,8	1 945 274,9
14	СФУ, Сибирский федеральный университет	1 776 193,8	2 034 744,9	2 305 765,3	2 789 923,6	2 265 004,1
15	МГТУ им. Н. Э. Баумана, Московского Государственного Технического Университета имени Н. Э. Баумана	x	x	5 331 302,7	5 120 547,2	x
16	Самарский национальный исследовательский университет имени академика С.П. Королева	x	917 392,0	989 181,2	1 089 530,0	1 139 191,2
17	Первый МГМУ им.И.М. Сеченова, Первый Московский государственный медицинский университет имени И.М. Сеченова	3 402 213,2	4 200 440,9	4 941 387,6	5 795 998,1	x
18	СГУ, Саратовский национальный исследовательский государственный университет имени Н.Г. Чернышевского	565 537,6	592 356,1	608 212,3	x	928 254,7
19	ДВГМУ, Дальневосточный государственный медицинский университет	500 204,6	509 575,9	454 833,8	452 697,1	453 113,2

Продолжение приложения 2

№ п/п	Наименование учреждения	Исполнено за отчетный период (ф. 0503737) (КВФО 2)				
		2015	2016	2017	2018	2019
1	2	3	4	5	6	7
20	РНИМУ им. Н.И. Пирогова, Российский национальный исследовательский медицинский университет имени Н.И. Пирогова	843 819,3	910 793,2	1 359 606,1	1 469 916,6	х
21	МГМСУ им. А.И. Евдокимова, Московский государственный медико-стоматологический университет им. А.И. Евдокимова	х	1 641 730,4	1 755 924,5	2 113 207,6	2 380 680,6
22	МГАВМиБ им. К.И. Скрябина, Московская государственная академия ветеринарной медицины и биотехнологии им. К.И. Скрябина	344 981,1	374 073,7	398 648,5	418 043,5	422 832,6
23	МГК им. Чайковского, Московская государственная консерватория имени П.И. Чайковского	426 845,0	547 404,6	456 522,4	601 188,6	559 863,1
24	РУДН, Российский университет дружбы народов	5 415 145,2	5 784 270,1	6 557 484,6	7 281 646,3	8 200 978,3
25	РГИСИ, Российский государственный институт сценических искусств	63 333,2	х	108 831,8	142 928,7	167 985,9
26	СибГМУ, Сибирский государственный медицинский университет	416 953,7	476 301,7	632 504,4	678 483,0	800 208,4
27	ННГУ им. Н.И. Лобачевского, Национальный исследовательский Нижегородский государственный университет имени Н. И. Лобачевского	1 740 485,5	1 967 511,2	2 022 302,8	2 038 768,1	2 263 089,9
28	РГУ нефти и газа (НИУ) имени И.М. Губкина, Российский государственный университет нефти и газа им. И.М. Губкина	2 720 409,6	2 738 216,7	х	х	х
29	РГАУ-МСХА имени К.А. Тимирязева	1 422 304,2	1 310 237,2	1 610 329,7	1 151 786,3	1 197 084,5

Продолжение приложения 2

№ п/п	Наименование учреждения	Исполнено за отчетный период (ф. 0503737) (КВФО 2)				
		2015	2016	2017	2018	2019
1	2	3	4	5	6	7
30	СПБГИК, Санкт-Петербургский государственный институт культуры	308 882,8	294 347,1	277 087,4	345 990,4	362 709,3
31	БГМУ, Башкирский государственный медицинский университет	615 590,9	739 497,9	780 646,7	971 090,6	1 075 578,1
32	СПБГИКиТ, Санкт-Петербургский государственный институт кино и телевидения	291 957,1	334 224,4	324 700,1	368 979,5	383 911,6
33	СЗГМУ им. И.И. Мечникова, Северо-Западный государственный медицинский университет имени И.И. Мечникова	1 171 905,2	1 213 456,3	1 261 098,8	1 317 774,6	1 815 288,4
34	ГИТР, Институт кино и телевидения	291 957,1	334 224,4	324 700,1	368 979,5	383 911,6
35	МГИМО, Московский государственный институт международных отношений	2 173 896,5	2 768 886,7	3 289 647,3	3 848 607,0	3 945 605,3
36	ИТИ им. Ершова, Институт театрального искусства им. П.М. Ершова	x	x	x	x	x
37	Московский государственный институт музыки имени А.Г. Шнитке	14 515,0	18 511,2	21 402,5	43 530,6	98 726,1
38	БФУ им. И. Канта, Балтийский федеральный университет имени Иммануила Канта	x	555 783,3	554 979,3	x	899 886,2
39	РЭУ им. Г.В. Плеханова, Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова	5 033 310,7	4 687 829,3	5 277 000,2	5 164 505,7	5 787 282,5
40	СПбГПМУ, Санкт-Петербургский государственный педиатрический медицинский университет	518 097,6	568 896,3	668 121,7	752 223,3	874 256,7

Продолжение приложения 2

№ п/п	Наименование учреждения	Исполнено за отчетный период (ф. 0503737) (КВФО 2)				
		2015	2016	2017	2018	2019
1	2	3	4	5	6	7
41	МГАХ, Московская государственная академия хореографии	x	x	x	x	x
42	МГУТУ имени К.Г. Разумовского, Московский государственный университет технологий и управления имени К.Г. Разумовского	1 257 806,9	1 041 287,0	1 003 421,5	x	x
43	V&D, Институт бизнеса и дизайна	x	x	x	x	x
44	ННГК им М.И. Глинки, Нижегородская государственная консерватория им. М.И. Глинки	51 647,0	49 694,5	60 113,1	x	84 899,5
45	СПбГАВМ, Санкт-Петербургская государственная академия ветеринарной медицины	x	101 524,8	122 262,8	135 236,3	x
46	ЮУГМУ, Южно-Уральский государственный медицинский университет	388 778,4	x	452 115,5	494 590,3	542 177,1
47	НИУ «БелГУ», Белгородский государственный национальный исследовательский университет	1 768 626,8	1 499 188,1	1 682 449,1	1 622 992,6	2 185 840,3
48	УГМУ, Уральский государственный медицинский университет	640 541,2	640 810,5	646 314,9	693 309,0	784 574,8
49	Тюменский ГМУ, Тюменский государственный медицинский университет	359 080,0	399 025,1	442 918,5	508 147,7	583 110,5
50	КемГМУ, Кемеровский государственный медицинский университет	146 584,0	151 670,7	176 260,4	194 956,9	210 279,6
51	КрасГМУ, Красноярский государственный медицинский университет имени профессора В.Ф. Войно-Ясенецкого	731 754,7	698 523,2	773 946,9	847 359,1	x

Продолжение приложения 2

№ п/п	Наименование учреждения	Исполнено за отчетный период (ф. 0503737) (КВФО 2)				
		2015	2016	2017	2018	2019
1	2	3	4	5	6	7
52	ИСИ, Институт современного искусства	x	x	x	x	x
53	ДВФУ, Дальневосточный федеральный университет	3 749 490,7	x	3 576 729,3	3 695 237,6	x
54	МГХПА, Московская государственная художественно-промышленная академия им. С.Г. Строганова	205 682,9	242 889,0	239 782,4	291 085,3	301 249,2
55	СГМУ, Северный государственный медицинский университет	x	x	x	x	x
56	Финансовый университет, Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации	2 830 851,2	3 233 863,2	3 358 464,4	3 539 960,2	4 130 187,3
57	СГИК, Самарский государственный институт культуры	30 347,2	x	32 386,1	39 166,3	43 432,0
58	КГИИ, Красноярский государственный институт искусств	x	x	x	x	x
59	РАНХиГС, Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации	8 635 056,2	x	11 826 574,3	11 362 446,0	12 296 771,5
60	ЯГМУ, Ярославский государственный медицинский университет	187 425,8	192 072,3	206 129,9	x	261 467,7
61	ЕГТИ, Екатеринбургский государственный театральный институт	22 762,3	26 528,8	32 530,9	45 310,2	47 531,2
62	НГТУ, Новосибирский государственный технический университет	851 570,1	909 539,7	x	906 208,1	1 017 722,9
63	ИГМУ, Иркутский государственный медицинский университет	343 319,1	x	x	x	x

Продолжение приложения 2

№ п/п	Наименование учреждения	Исполнено за отчетный период (ф. 0503737) (КВФО 2)				
		2015	2016	2017	2018	2019
1	2	3	4	5	6	7
64	ПНИПУ, Пермский национальный исследовательский политехнический университет	2 518 161,5	1 675 631,7	х	1 943 415,1	1 855 360,1
65	ПСПбГМУ, Первый Санкт-Петербургский государственный медицинский университет имени академика И.П. Павлова	х	1 086 983,6	1 262 143,5	1 464 030,0	1 608 538,8
66	РГК им. С.В. Рахманинова, Ростовская государственная консерватория им. С. В. Рахманинова	35 488,8	39 788,3	49 700,2	х	х
67	ОрГМУ, Оренбургский государственный медицинский университет	186 310,1	228 976,3	289 952,1	380 261,8	497 457,7
68	ЧГИК, Челябинский государственный институт культуры	87 746,3	94 631,0	94 891,5	х	х
69	РГСАИ, Российская государственная специализированная академия искусств	14 562,2	18 341,2	16 618,1	х	х
70	НГУАДИ, Новосибирский государственный университет архитектуры, дизайна и искусств	84 263,1	73 738,1	91 193,9	111 627,3	125 411,4
71	ИГМА, Ижевская государственная медицинская академия	126 757,2	150 914,3	169 303,5	192 601,5	230 186,4
72	ОмГМУ, Омский государственный медицинский университет	462 350,7	478 746,0	488 423,8	532 259,8	564 737,5
73	Амурская ГМА, Амурская государственная медицинская академия	х	68 899,8	83 115,9	107 414,8	119 895,2
74	ПГМУ им. Е.А. Вагнера, Пермский государственный медицинский университет имени академика Е. А. Вагнера	272 839,9	278 431,4	326 547,1	373 375,0	461 760,9

Продолжение приложения 2

№ п/п	Наименование учреждения	Исполнено за отчетный период (ф. 0503737) (КВФО 2)				
		2015	2016	2017	2018	2019
1	2	3	4	5	6	7
75	ВолгГМУ, Волгоградский государственный медицинский университет	1 010 382,9	1 036 449,6	1 195 713,4	1 280 852,5	1 212 182,2
76	ВГМУ им. Н.Н. Бурденко, Воронежский государственный медицинский университет имени Н.Н. Бурденко	529 298,5	556 710,6	605 039,0	724 113,1	754 892,6
77	Белгородский ГАУ, Белгородский государственный аграрный университет имени В.Я. Горина	245 301,1	277 911,8	304 866,9	343 756,8	315 013,2
78	СГМУ им. В.И. Разумовского, Саратовский государственный медицинский университет имени В.И. Разумовского	670 000,6	731 132,4	796 336,0	889 668,6	924 620,6
79	СПбГУПТД, Санкт-Петербургский государственный университет промышленных технологий и дизайна	667 519,5	807 401,4	867 591,4	965 202,5	1 119 190,9
80	Тверской ГМУ, Тверской государственный медицинский университет	392 142,3	410 770,3	x	x	504 417,7
81	УрГАХА, Уральский государственный архитектурно-художественный университет	178 178,1	x	173 924,5	x	200 217,7
82	ВГУ, Воронежский государственный университет	1 068 981,0	1 071 583,0	1 023 699,5	1 087 818,5	1 315 627,7
83	РАМ им. Гнесиных, Российская академия музыки имени Гнесиных	x	x	x	x	x
84	Кировский ГМУ, Кировский государственный медицинский университет	126 794,2	x	133 860,1	x	158 193,7
85	РязГМУ им. И.П. Павлова, Рязанский государственный медицинский университет имени академика И.П. Павлова	529 889,7	594 617,2	680 735,7	808 058,5	882 747,4

Продолжение приложения 2

№ п/п	Наименование учреждения	Исполнено за отчетный период (ф. 0503737) (КВФО 2)				
		2015	2016	2017	2018	2019
1	2	3	4	5	6	7
86	СГСХА, Самарская государственная сельскохозяйственная академия	x	x	x	x	x
87	Казанский ГАУ, Казанский государственный аграрный университет	123 000,0	116 951,7	150 019,6	x	237 013,5
88	СПбГХПА, Санкт-Петербургская государственная художественно-промышленная академия имени А.Л. Штиглица	x	117 730,8	146 218,0	166 504,8	x
89	АРБ им. А.Я. Вагановой, Академия Русского балета имени А.Я. Вагановой	77 563,1	x	x	x	x
90	Казанская ГАВМ, Казанская государственная академия ветеринарной медицины имени Н.Э. Баумана	44 592,7	48 743,3	41 973,2	50 866,5	66 316,5
91	УрГАУ, Уральский государственный аграрный университет	166 407,9	160 744,9	176 076,5	144 661,3	137 642,6
92	АХИ, Академия хорового искусства имени В.С. Попова	6 874,9	x	8 931,5	8 366,6	9 242,5
93	ВШНИ, Высшая школа народных искусств (академия)	x	28 571,5	29 306,4	x	32 920,9
94	СПбМСИ, Санкт-Петербургский медико-социальный институт	x	x	x	x	x
95	ПИМУ, Приволжский исследовательский медицинский университет	x	x	x	1 157 719,3	1 172 350,2
96	НГСХА, Нижегородская государственная сельскохозяйственная академия	x	x	x	82 044,0	73 945,0
97	ВГМХА им. Н.В. Верещагина, Вологодская государственная молочнохозяйственная академия имени Н.В. Верещагина	x	80 231,2	68 505,6	75 586,9	85 477,3

Окончание приложения 2

№ п/п	Наименование учреждения	Исполнено за отчетный период (ф. 0503737) (КВФО 2)				
		2015	2016	2017	2018	2019
1	2	3	4	5	6	7
98	МУ «Реавиз», Медицинский институт "Реавиз"	х	х	х	х	х
99	Ижевская ГСХА, Ижевская государственная сельскохозяйственная академия	144 810,5	134 369,5	127 524,4	130 133,7	141 991,7
100	ЮУрГИИ, Южно-Уральский государственный институт искусств имени П.И. Чайковского	х	22 683,5	23 774,6	22 001,1	20 097,5

Анализ поступивших средств за счет субсидии на выполнение государственного задания за период
2015–2019 гг.

в тыс.р.

№ п/п	Наименование учреждения	Исполнено за отчетный период ф. 0503737 (КВФО 4)				
		2015	2016	2017	2018	2019
1	2	3	4	5	6	7
1	МГУ, Московский государственный университет имени М.В. Ломоносова	10 976 723,00	10 413 357,50	11 491 252,20	13 601 578,95	14 881 406,10
2	НГУ, Новосибирский государственный университет	1 301 321,36	1 139 959,10	1 095 876,12	1 205 174,58	х
3	НИУ ВШЭ, Национальный исследовательский университет «Высшая школа экономики»	6 611 896,30	7 704 622,40	8 107 850,50	9 684 984,40	10 249 260,70
4	СПбГУ, Санкт-Петербургский государственный университет	х	х	х	х	х
5	ТПУ, Национальный исследовательский Томский политехнический университет	3 863 225,80	3 090 780,80	2 800 571,58	2 518 323,13	2 598 558,70
6	НИЯУ МИФИ, Национальный исследовательский ядерный университет «МИФИ»	3 525 816,81	3 260 014,40	3 112 612,22	3 679 415,70	3 839 939,82
7	ТГУ, Национальный исследовательский Томский государственный университет	3 863 225,80	3 090 780,80	2 800 571,58	2 085 252,59	2 244 841,40
8	НИУ ИТМО, Санкт-Петербургский национальный исследовательский университет информационных технологий, механики и оптики	2 453 041,31	2 329 922,50	2 502 532,95	2 597 111,95	3 315 877,20

Продолжение приложения 3

№ п/п	Наименование учреждения	Исполнено за отчетный период ф. 0503737 (КВФО 4)				
		2015	2016	2017	2018	2019
1	2	3	4	5	6	7
9	МФТИ, Московский физико-технический институт (государственный университет)	2 677 635,83	2 594 107,00	2 434 022,68	2 937 581,56	3 325 715,00
10	СПбПУ, Санкт-Петербургский политехнический университет Петра Великого	3 311 431,26	3 416 400,60	3 688 888,12	4 046 014,48	4 383 500,40
11	УрФУ имени первого Президента России Б.Н. Ельцина	3 636 754,29	3 236 925,50	3 473 152,97	4 024 411,24	4 174 161,32
12	КФУ, Казанский (Приволжский) федеральный университет	3 623 989,10	3 065 661,80	2 805 496,10	3 127 539,11	3 304 318,70
13	ЮФУ, Южный федеральный университет	2 875 601,20	2 319 850,10	2 642 953,80	2 904 391,40	2 886 323,18
14	СФУ, Сибирский федеральный университет	3 608 648,50	3 504 018,50	3 694 180,00	4 069 238,80	4 442 651,10
15	МГТУ им. Н. Э. Баумана, Московского Государственного Технического Университета имени Н. Э. Баумана	x	x	7 500 654,76	7 869 388,60	8 597 788,80
16	Самарский национальный исследовательский университет имени академика С.П. Королева	1 552 141,00	1 320 782,30	1 492 775,73	1 688 312,00	1 722 632,70
17	Первый МГМУ им.И.М. Сеченова, Первый Московский государственный медицинский университет имени И.М. Сеченова	4 113 213,10	4 200 720,75	4 615 977,57	4 778 301,30	x
18	СГУ, Саратовский национальный исследовательский государственный университет имени Н.Г. Чернышевского	1 136 674,20	1 141 678,70	1 045 439,60	1 199 753,20	1 202 073,30
19	ДВГМУ, Дальневосточный государственный медицинский университет	283 789,90	280 554,11	282 367,10	369 149,75	443 869,17

Продолжение приложения 3

№ п/п	Наименование учреждения	Исполнено за отчетный период ф. 0503737 (КВФО 4)				
		2015	2016	2017	2018	2019
1	2	3	4	5	6	7
20	РНИМУ им. Н.И. Пирогова, Российский национальный исследовательский медицинский университет имени Н.И. Пирогова	2 552 001,80	2 927 314,59	3 034 417,60	5 105 253,28	х
21	МГМСУ им. А.И. Евдокимова, Московский государственный медико-стоматологический университет им. А.И. Евдокимова	-	-	-	-	-
22	МГАВМиБ им. К.И. Скрябина, Московская государственная академия ветеринарной медицины и биотехнологии им. К.И. Скрябина	350 485,60	352 081,06	356 503,70	433 857,90	486 208,60
23	МГК им. Чайковского, Московская государственная консерватория имени П.И. Чайковского	573 458,20	697 081,90	519 490,20	684 534,10	700 581,30
24	РУДН, Российский университет дружбы народов	1 716 519,90	1 806 403,40	2 060 264,40	2 627 920,20	3 108 894,50
25	РГИСИ, Российский государственный институт сценических искусств	152 031,80	204 001,70	137 643,80	197 203,80	212 826,10
26	СибГМУ, Сибирский государственный медицинский университет	626 047,52	683 441,00	677 768,30	х	959 924,42
27	ННГУ им. Н.И. Лобачевского, Национальный исследовательский Нижегородский государственный университет имени Н. И. Лобачевского	1 677 888,90	1 525 138,40	1 658 902,47	1 564 734,93	1 576 131,60
28	РГУ нефти и газа (НИУ) имени И.М. Губкина, Российский государственный университет нефти и газа им. И.М. Губкина	1 053 279,30	1 238 357,50	х	х	х
29	РГАУ-МСХА имени К.А. Тимирязева	1 764 898,14	1 310 237,18	1 160 329,68	1 151 786,28	1 197 084,49
30	СПбГИК, Санкт-Петербургский государственный институт культуры	331 756,90	352 736,60	311 712,90	442 265,10	506 377,20

Продолжение приложения 3

№ п/п	Наименование учреждения	Исполнено за отчетный период ф. 0503737 (КВФО 4)				
		2015	2016	2017	2018	2019
1	2	3	4	5	6	7
31	БГМУ, Башкирский государственный медицинский университет	560 249,85	610 677,87	615 197,25	779 947,00	713 868,41
32	СПБГИКиТ, Санкт-Петербургский государственный институт кино и телевидения	264 350,20	370 744,60	216 150,00	299 092,50	272 941,40
33	СЗГМУ им. И.И. Мечникова, Северо-Западный государственный медицинский университет имени И.И. Мечникова	1 657 548,39	1 948 338,99	1 980 641,10	2 082 608,76	2 148 431,99
34	ГИТР, Институт кино и телевидения	264 350,20	370 744,60	216 150,00	299 092,50	2 272 941,40
35	МГИМО, Московский государственный институт международных отношений	744 633,50	738 263,66	777 830,10	923 997,30	1 017 916,00
36	ИТИ им. Ершова, Институт театрального искусства им. П.М. Ершова	-	-	-	-	-
37	Московский государственный институт музыки имени А.Г. Шнитке	326 209,40	313 300,59	311 731,55	315 736,21	330 837,30
38	БФУ им. И. Канта, Балтийский федеральный университет имени Иммануила Канта	x	762 480,80	784 436,98	x	1 005 301,40
39	РЭУ им. Г.В. Плеханова, Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова	2 306 167,10	1 914 830,40	1 988 206,50	2 037 431,80	2 008 621,30
40	СПбГПМУ, Санкт-Петербургский государственный педиатрический медицинский университет	1 038 937,84	1 338 799,98	1 290 130,70	1 522 626,86	1 697 256,52
41	МГАХ, Московская государственная академия хореографии	124 359,40	185 809,30	116 794,60	126 588,00	130 138,90

Продолжение приложения 3

№ п/п	Наименование учреждения	Исполнено за отчетный период ф. 0503737 (КВФО 4)				
		2015	2016	2017	2018	2019
42	МГУТУ имени К.Г. Разумовского, Московский государственный университет технологий и управления имени К.Г. Разумовского	570 068,60	490 234,20	570 608,90	x	x
43	V&D, Институт бизнеса и дизайна	x	x	x	x	x
44	ННГК им М.И. Глинки, Нижегородская государственная консерватория им. М.И. Глинки	79 602,60	137 902,30	67 656,40	103 576,60	110 696,00
45	СПбГАВМ, Санкт-Петербургская государственная академия ветеринарной медицины	-	-	-	-	-
46	ЮУГМУ, Южно-Уральский государственный медицинский университет	458 146,21	482 623,89	507 787,50	532 837,74	571 809,94
47	НИУ «БелГУ», Белгородский государственный национальный исследовательский университет	1 173 919,60	1 102 959,10	1 005 603,10	1 009 155,80	1 051 589,40
48	УГМУ, Уральский государственный медицинский университет	396 504,80	398 532,17	397 500,40	437 757,90	506 559,97
49	Тюменский ГМУ, Тюменский государственный медицинский университет	281 570,70	315 144,58	347 852,50	440 915,40	533 300,03
50	КемГМУ, Кемеровский государственный медицинский университет	262 984,80	274 987,90	274 640,90	314 261,80	361 920,53
51	КрасГМУ, Красноярский государственный медицинский университет имени профессора В.Ф. Войно-Ясенецкого	499 013,20	491 488,85	502 628,70	492 502,80	539 462,30
52	ИСИ, Институт современного искусства	x	x	x	x	x
53	ДВФУ, Дальневосточный федеральный университет	6 558 285,30	x	x	4 203 936,70	x

Продолжение приложения 3

№ п/п	Наименование учреждения	Исполнено за отчетный период ф. 0503737 (КВФО 4)				
		2015	2016	2017	2018	2019
54	МГХПА, Московская государственная художественно-промышленная академия им. С.Г. Строганова	471 429,60	354 083,40	417 340,00	487 842,10	648 386,50
55	СГМУ, Северный государственный медицинский университет	x	x	x	x	x
56	Финансовый университет, Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации	2 897 760,80	2 725 849,70	3 183 694,10	3 612 860,10	3 988 830,40
57	СГИК, Самарский государственный институт культуры	116 048,50	126 065,10	109 145,80	165 448,20	146 989,90
58	КГИИ, Красноярский государственный институт искусств	x	x	x	x	x
59	РАНХиГС, Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации	3 808 717,10	x	4 971 187,20	5 246 813,50	6 023 927,20
60	ЯГМУ, Ярославский государственный медицинский университет	294 145,00	281 890,51	290 952,90	335 858,75	368 968,46
61	ЕГТИ, Екатеринбургский государственный театральный институт	42 964,10	43 247,70	36 781,60	43 937,80	43 937,80
62	НГТУ, Новосибирский государственный технический университет	919 178,50	868 919,70	1 085 540,40	1 132 516,70	1 231 676,38
63	ИГМУ, Иркутский государственный медицинский университет	362 283,25	373 473,10	x	428 157,10	494 234,60
64	ПНИПУ, Пермский национальный исследовательский политехнический университет	1 231 992,70	1 212 549,70	1 258 179,81	1 506 933,49	1 531 924,80

Продолжение приложения 3

№ п/п	Наименование учреждения	Исполнено за отчетный период ф. 0503737 (КВФО 4)				
		2015	2016	2017	2018	2019
65	ПСПбГМУ, Первый Санкт-Петербургский государственный медицинский университет имени академика И.П. Павлова	2 583 210,12	2 969 945,60	3 556 473,20	3 918 630,63	4 176 046,86
66	РГК им. С.В. Рахманинова, Ростовская государственная консерватория им. С. В. Рахманинова	121 701,60	124 224,10	96 568,00	130 249,40	x
67	ОрГМУ, Оренбургский государственный медицинский университет	264 620,29	265 424,02	286 530,30	328 044,20	364 072,48
68	ЧГИК, Челябинский государственный институт культуры	212 537,90	213 108,40	194 469,10	242 296,40	x
69	РГСАИ, Российская государственная специализированная академия искусств	142 431,50	147 901,30	129 443,70	x	x
70	НГУАДИ, Новосибирский государственный университет архитектуры, дизайна и искусств	166 054,30	88 252,50	92 515,30	106 598,70	109 040,70
71	ИГМА, Ижевская государственная медицинская академия	261 576,70	243 059,57	242 079,70	289 931,40	342 103,10
72	ОмГМУ, Омский государственный медицинский университет	315 926,80	310 563,03	315 316,50	362 046,30	378 664,14
73	Амурская ГМА, Амурская государственная медицинская академия	296 998,00	292 898,30	271 766,70	302 991,60	323 625,69
74	ПГМУ им. Е.А. Вагнера, Пермский государственный медицинский университет имени академика Е. А. Вагнера	418 553,40	415 677,40	409 759,90	444 754,70	482 155,89
75	ВолгГМУ, Волгоградский государственный медицинский университет	587 674,18	644 936,61	682 476,80	771 122,75	781 726,86
76	ВГМУ им. Н.Н. Бурденко, Воронежский государственный медицинский университет имени Н.Н. Бурденко	307 516,79	293 598,82	316 790,00	383 506,90	464 408,91

Продолжение приложения 3

№ п/п	Наименование учреждения	Исполнено за отчетный период ф. 0503737 (КВФО 4)				
		2015	2016	2017	2018	2019
77	Белгородский ГАУ, Белгородский государственный аграрный университет имени В.Я. Горина	253 146,00	260 882,89	281 770,10	313 222,60	349 813,00
78	СГМУ им. В.И. Разумовского, Саратовский государственный медицинский университет имени В.И. Разумовского	836 519,97	1 950 861,80	1 996 636,20	2 064 564,13	2 098 952,13
79	СПбГУПТД, Санкт-Петербургский государственный университет промышленных технологий и дизайна	421 400,00	571 290,90	707 215,00	966 252,30	1 114 674,70
80	Тверской ГМУ, Тверской государственный медицинский университет	256 136,50	279 028,19	271 072,60	x	329 872,20
81	УрГАХА, Уральский государственный архитектурно-художественный университет	185 514,80	179 382,00	193 881,60	231 789,70	254 403,50
82	ВГУ, Воронежский государственный университет	942 603,20	950 363,70	989 154,70	1 103 133,10	1 144 083,50
83	РАМ им. Гнесиных, Российская академия музыки имени Гнесиных	x	x	x	x	x
84	Кировский ГМУ, Кировский государственный медицинский университет	231 648,90	228 037,86	223 917,40	242 783,40	272 025,48
85	РязГМУ им. И.П. Павлова, Рязанский государственный медицинский университет имени академика И.П. Павлова	265 941,80	254 554,17	280 725,40	359 016,20	412 942,36
86	СГСХА, Самарская государственная сельскохозяйственная академия	x	x	x	x	x
87	Казанский ГАУ, Казанский государственный аграрный университет	203 799,00	220 884,37	210 303,60	239 717,90	258 614,00

Окончание приложения 3

№ п/п	Наименование учреждения	Исполнено за отчетный период ф. 0503737 (КВФО 4)				
		2015	2016	2017	2018	2019
88	СПбГХПА, Санкт-Петербургская государственная художественно-промышленная академия имени А.Л. Штиглица	x	182 351,60	232 579,20	262 198,00	335 528,60
89	АРБ им. А.Я. Вагановой, Академия Русского балета имени А.Я. Вагановой	186 073,90	245 961,30	180 163,00	228 702,40	243 414,70
90	Казанская ГАВМ, Казанская государственная академия ветеринарной медицины имени Н.Э. Баумана	149 813,90	151 144,09	153 422,90	179 288,80	195 741,60
91	УрГАУ, Уральский государственный аграрный университет	191 626,74	218 441,56	223 365,50	283 813,00	337 155,57
92	АХИ, Академия хорового искусства имени В.С. Попова	92 759,10	128 484,50	88 435,30	105 396,70	145 931,80
93	ВШНИ, Высшая школа народных искусств (академия)	x	132 259,80	241 588,00	x	199 464,80
94	СПбМСИ, Санкт-Петербургский медико-социальный институт	x	x	x	x	x
95	ПИМУ, Приволжский исследовательский медицинский университет	267 195,70	260 356,46	269 100,80	1 388 033,69	1 400 271,50
96	НГСХА, Нижегородская государственная сельскохозяйственная академия	x	206 152,56	241 603,80	265 376,40	291 876,40
97	ВГМХА им. Н.В. Верещагина, Вологодская государственная молочнохозяйственная академия имени Н.В. Верещагина	x	157 056,02	157 161,90	192 276,60	212 600,50
98	МУ «Реавиз», Медицинский институт «Реавиз»	x	x	x	x	x
99	Ижевская ГСХА, Ижевская государственная сельскохозяйственная академия	253 243,99	269 506,03	286 422,70	336 920,90	356 188,10
100	ЮУрГИИ, Южно-Уральский государственный институт искусств имени П.И. Чайковского	x	174 494,70	216 473,11	257 276,39	272 807,04

Сводная таблица по источникам финансового обеспечения государственных учреждений высшего образования за период 2015–2019 гг.

Период	Приносящая доход деятельность, тыс. р.	Субсидии на выполнение государственного задания, тыс. р.	ИТОГО финансового обеспечения, тыс. р.	Доля предпринимательской деятельности в общей сумме финансового обеспечения, %	Доля субсидии на выполнение государственного задания в общей сумме финансового обеспечения, %
1	2	3	4= гр.2+гр.3	5=гр.2/гр.4*100	6=гр.3/гр.4*100
2015	98 553 443,16	108 341 143,14	206 894 586,30	48	52
2016	93 871 340,59	98 471 956,99	192 343 297,58	49	51
2017	118 125 318,67	112 867 759,62	230 993 078,29	51	49
2018	133 095 005,24	129 775 846,92	262 870 852,15	51	49
2019	132 525 080,06	127 761 620,72	260 286 700,78	51	49

Сравнительный анализ МСФО и МСФО ОС

Наименование МСФО	Нормативный акт, на основании которого МСФО введен на территории РФ	Наименование МСФО ОС
МСФО (IFRS) 1 «Первое применение Международных стандартов финансовой отчетности»	Приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н	x
МСФО (IFRS) 2 «Выплаты на основе акций»	Приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н	x
МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнесов»	Приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н	x
МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования»	Приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н	x
МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»	Приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н	x
МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых»	Приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н	x
МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации»	Приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н	x
МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты»	Приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н	x
МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» (в редакции 2010 года)	Приказ Минфина России от 27.06.2016 № 98н	x
МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» (Учет хеджирования и поправки к Международному стандарту финансовой отчетности (IFRS) 9, Международному стандарту финансовой отчетности (IFRS) 7, Международному стандарту финансовой отчетности (IAS) 39)	Приказ Минфина России от 27.06.2016 № 98н	x
МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» (в редакции 2014 года)	Приказ Минфина России от 27.06.2016 № 98н	x
МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность»	Приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н	x

Продолжение приложения 5

Наименование МСФО	Нормативный акт, на основании которого МСФО введен на территории РФ	Наименование МСФО ОС
МСФО (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство»	Приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н	х
МСФО (IFRS) 12 «Раскрытие информации об участии в других организациях»	Приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н	х
МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»	Приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н	х
МСФО (IFRS) 14 «Счета отложенных тарифных разниц»	Приказ Минфина России от 27.06.2016 № 98н	х
МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»	Приказ Минфина России от 27.06.2016 № 98н	х
МСФО (IFRS) 16 «Аренда»	Приказ Минфина России от 11.07.2016 № 111н	МСФО ОС 13- Аренда
МСФО (IFRS) 17 «Договоры страхования»	Приказ Минфина России от 04.06.2018 № 125н	х
Международные стандарты финансовой отчетности (IAS)		
МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»	Приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н	МСФО ОС 1- Представление финансовой отчетности
МСФО (IAS) 2 «Запасы»	Приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н	МСФО ОС 12 -Запасы
МСФО (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств»	Приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н	МСФО ОС 2- Отчеты о движении денежных средств
МСФО (IAS) 8 «Учтеная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»	Приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н	МСФО ОС 3- Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки
МСФО (IAS) 10 «События после отчетного периода»	Приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н	МСФО ОС 14- События после отчетной даты
МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство» <i>(не применяются организациями, которые применяют Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»)</i>	Приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н	МСФО ОС 11- Договоры на строительство
МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»	Приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н	х
МСФО (IAS) 16 «Основные средства»	Приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н	МСФО ОС 17- Основные средства
МСФО (IAS) 18 «Выручка» <i>(не применяются организациями, которые применяют Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»)</i>	Приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н	МСФО ОС 9- Выручка от обменных операций
		МСФО ОС 23 -Выручка от необменных операций (налоги и трансферты)

Продолжение приложения 5

Наименование МСФО	Нормативный акт, на основании которого МСФО введен на территории РФ	Наименование МСФООС
МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»	Приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н	МСФО ОС 25- Вознаграждения работникам
МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи»	Приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н	x
МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов»	Приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н	МСФО ОС 4- Влияние изменений обменных курсов
МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам»	Приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н	МСФО ОС 5- Затраты по займам
МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах»	Приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н	МСФО ОС 20- Раскрытие информации о связанных сторонах
МСФО (IAS) 26 «Учет и отчетность по пенсионным программам»	Приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н	x
МСФО (IAS) 27 «Отдельная финансовая отчетность»	Приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н	МСФО ОС 6- Консолидированная и отдельная финансовая отчетность
МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия»	Приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н	МСФО ОС 8- Участие в совместной деятельности
		МСФО ОС 7- Инвестиции в ассоциированные организации
МСФО (IAS) 29 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике»	Приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н	МСФО ОС 10 -Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике
МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление»	Приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н	МСФО ОС 30- Финансовые инструменты: раскрытие информации
		МСФО ОС 28- Финансовые инструменты: представление информации
		МСФО ОС 15- Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации
МСФО (IAS) 33 «Прибыль на акцию»	Приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н	x
МСФО (IAS) 34 «Промежуточная финансовая отчетность»	Приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н	x

Окончание приложения 5

Наименование МСФО	Нормативный акт, на основании которого МСФО введен на территории РФ	Наименование МСФООС
МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»	Приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н	МСФО ОС 26 - Обесценение активов, генерирующих денежные средства
		МСФО ОС 21- Обесценение активов, не генерирующих денежные средства
МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»	Приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н	МСФО ОС 19- Резервы, условные обязательства и условные активы
МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»	Приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н	МСФО ОС 31 - Нематериальные активы
МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»	Приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н	МСФО ОС 29- Финансовые инструменты: признание и оценка
МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость»	Приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н	МСФО ОС 16- Инвестиционная недвижимость
МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»	Приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н	МСФО ОС 27- Сельское хозяйство
x	x	МСФО ОС 18- Сегментная отчетность
x	x	МСФО ОС 22- Раскрытие информации в финансовой отчетности о секторе государственного управления
x	x	МСФО ОС 24- Предоставление бюджетной информации в финансовой отчетности

Сравнительный анализ МСФО ОС и ФСБУГФ

МСФО ОС	ФСБУГФ	Степень соответствия*
МСФО ОС 2- Отчеты о движении денежных средств	Отчет о движении денежных средств (Приказ Минфина России от 30.12.2017 № 278н)	Высокая
МСФО ОС 3- Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки	Учетная политика, оценочные значения и ошибки (Приказ Минфина России от 30.12.2017 № 274н)	
МСФО ОС 4- Влияние изменений обменных курсов	Влияние изменений курсов иностранных валют (Приказ Минфина России от 30.05.2018 № 122н)	
МСФО ОС 12 -Запасы	Запасы (Приказ Минфина России от 07.12.2018 № 256н)	
МСФО ОС 13- Аренда	Аренда (Приказ Минфина России от 31.12.2016 № 258н)	
МСФО ОС 14- События после отчетной даты	События после отчетной даты (Приказ Минфина России от 30.12.2017 № 275н)	
МСФО ОС 17- Основные средства	Основные средства (Приказ Минфина России от 31.12.2016 № 257н)	
МСФО ОС 19- Резервы, условные обязательства и условные активы	Резервы. Раскрытие информации об условных обязательствах и условных активах (Приказ Минфина России от 30.05.2018 № 124н)	
МСФО ОС 31 - Нематериальные активы	Нематериальные активы (Приказ Минфина России от 15.11.2019 № 181н)	
МСФО ОС 1- Представление финансовой отчетности	Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности (Приказ Минфина России от 31.12.2016 № 260н)	Средняя
МСФО ОС 5- Затраты по займам	Затраты по займам (Приказ Минфина России от 15.11.2019 № 182н)	
МСФО ОС 6- Консолидированная и отдельная финансовая отчетность	Консолидированная бухгалтерская (финансовая) отчетность (Приказ Минфина России от 30.10.2020 № 255н)	
МСФО ОС 8- Участие в совместной деятельности	Совместная деятельность (Приказ Минфина России от 15.11.2019 № 183н)	
МСФО ОС 10 -Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике	Бухгалтерская (финансовая) отчетность с учетом инфляции (Приказ Минфина России от 29.12.2018 № 305н)	
МСФО ОС 15- Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации	Финансовые инструменты (Приказ Минфина России от 30.06.2020 № 129н)	
МСФО ОС 28- Финансовые инструменты: представление информации		
МСФО ОС 29- Финансовые инструменты: признание и оценка		
МСФО ОС 30- Финансовые инструменты: раскрытие информации		
МСФО ОС 18- Сегментная отчетность	Сведения о показателях бухгалтерской (финансовой) отчетности по сегментам (Приказ Минфина России от 29.09.2020 № 223н)	
МСФО ОС 20- Раскрытие информации о связанных сторонах	Информация о связанных сторонах (Приказ Минфина России от 30.12.2017 № 277н)	
МСФО ОС 21- Обесценение активов, не генерирующих денежные средства	Обесценение активов (Приказ Минфина России от 31.12.2016 № 259н)	

Продолжение приложения 6

МСФО ОС	ФСБУГФ	Степень соответствия*
МСФО ОС 24- Предоставление бюджетной информации в финансовой отчетности	Бюджетная информация в бухгалтерской (финансовой) отчетности (Приказ Минфина России от 28.02.2018 № 37н)	Средняя
МСФО ОС 25- Вознаграждения работникам	Выплаты персоналу (Приказ Минфина России от 15.11.2019 № 184н)	
МСФО ОС 26 - Обесценение активов, генерирующих денежные средства	Обесценение активов (Приказ Минфина России от 31.12.2016 № 259н)	
МСФО ОС 27- Сельское хозяйство	Биологические активы (Приказ Минфина России от 16.12.2020 N 310н)	
МСФО ОС 7- Инвестиции в ассоциированные организации	X	Низкая/несоответствие
МСФО ОС 9- Выручка от обменных операций	Доходы (Приказ Минфина России от 27.02.2018 № 32н)	
МСФО ОС 23 -Выручка от необменных операций (налоги и трансферты)		
МСФО ОС 11- Договоры на строительство	X	
МСФО ОС 16- Инвестиционная недвижимость	X	
МСФО ОС 22- Раскрытие информации в финансовой отчетности о секторе государственного управления	Подходы к формированию бухгалтерской (финансовой) отчетности сектора государственного управления и информации по статистике государственных финансов (разработка нового федерального стандарта в соответствии с программой разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций государственного сектора на 2019-2021 гг., утвержденной приказом Минфина России от 19.03.2019 № 45н)	
X	Концессионные соглашения (Приказ Минфина России от 29.06.2018 № 146н)	
X	Долгосрочные договоры (Приказ Минфина России от 29.06.2018 № 145н)	
X	Единый план счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкция по его применению (внесение изменений в действующий нормативный правовой акт в соответствии с программой разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций государственного сектора на 2019-2021 гг., утвержденной приказом Минфина России от 19.03.2019 № 45н)	
X	Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора (Приказ Минфина России от 31.12.2016 № 256н)	

Продолжение приложения 6

МСФО ОС	ФСБУФ	Степень соответствия*
X	План счетов бюджетного учета и Инструкция по его применению (внесение изменений в действующий нормативный правовой акт в соответствии с программой разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций государственного сектора на 2019-2021 гг., утвержденной приказом Минфина России от 19.03.2019 № 45н)	Низкая/несоответствие
X	План счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкция по его применению (внесение изменений в действующий нормативный правовой акт в соответствии с программой разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций государственного сектора на 2019-2021 гг., утвержденной приказом Минфина России от 19.03.2019 № 45н)	
X	План счетов бухгалтерского учета автономных учреждений и Инструкция по его применению (внесение изменений в действующий нормативный правовой акт в соответствии с программой разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций государственного сектора на 2019-2021 гг., утвержденной приказом Минфина России от 19.03.2019 № 45н)	
X	Порядок составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации (внесение изменений в действующий нормативный правовой акт в соответствии с программой разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций государственного сектора на 2019-2021 гг., утвержденной приказом Минфина России от 19.03.2019 № 45н)	
X	Порядок составления, представления годовой, квартальной бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений (внесение изменений в действующий нормативный правовой акт в соответствии с программой разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций государственного сектора на 2019-2021 гг., утвержденной приказом Минфина России от 19.03.2019 № 45н)	
X	Формы первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета (внесение изменений в действующий нормативный правовой акт в соответствии с программой разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций государственного сектора на 2019-2021 гг., утвержденной приказом Минфина России от 19.03.2019 № 45н)	

Окончание приложения 6

МСФО ОС	ФСБУГФ	Степень соответствия*
X	План счетов казначейского учета и Инструкция по его применению (внесение изменений в действующий нормативный правовой акт в соответствии с программой разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций государственного сектора на 2019-2021 гг., утвержденной приказом Минфина России от 19.03.2019 № 45н)	Низкая/несоответствие
X	Непроизведенные активы (Приказ Минфина России от 28.02.2018 № 34н)	
X	Метод долевого участия (Приказ Минфина России от 30.10.2020 № 254н)	
X	Отчетность по операциям системы казначейских платежей (Приказ Минфина России от 30.06.2020 № 126н)	
X	Государственная (муниципальная) казна (Приказ Минфина России от 15.06.2021 № 84н)	

*Степень соответствия установлена условно по результатам сравнения наименований стандартов

**Анализ изменений Программы разработки федеральных стандартов
бухгалтерского учета для организаций государственного сектора**

Наименование СГС	64 н [90]		36н [88]		223н [87]		45н [84]	
	Процедура	Предполагаемая дата вступления в силу	Процедура	Предполагаемая дата вступления в силу	Процедура	Предполагаемая дата вступления в силу	Процедура	Предполагаемая дата вступления в силу
Концептуальная основа разработки и утверждения федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций государственного сектора	Раз.	01.01.2017	Вн.изм.	01.01.2019/ 01.01.2021	х	х	х	х
Концептуальные основы бухгалтерского учета для организаций государственного сектора	Раз.	01.01.2017	Вн.изм.	01.01.2020	Вн.изм	март 2019г./ 01.01.2020 / 01.01.2021	Вн.изм	Май 2019/ .
Предоставление финансовой отчетности (начиная с 45н - Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности)	Раз.	01.01.2017					Вн.изм	Июнь 2019
Формы первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета			Вн.изм.	01.01.2019/ 01.01.2020/ 01.01.2021	Вн.изм	01.01.2020	Вн.изм	01.01.2020
Основные средства	Раз.	01.01.2017						
Аренда	Раз.	01.01.2017						
Обесценение активов	Раз.	01.01.2017						
План счетов казначейского учета и инструкция по его применению	Раз.	01.01.2017	Вн.изм.	01.01.2019/ 01.01.2020/ 01.01.2021	Вн.изм	01.01.2020 /	Вн.изм	01.01.2020/ 01.01.2021
Учетная политика, изменение учетных оценок и ошибки	Раз.	01.01.2020						

Продолжение приложения 7

Наименование СГС	64 н [90]		36н [88]		223н [87]		45н [84]	
События после отчетной даты	Раз.	01.01.2020						
Резервы, условные обязательства и условные активы	Раз.	01.01.2020						
Доходы от необменных операций (налоги и трансферы)	Раз.	01.01.2020						
Доходы от обменных операций	Раз.	01.01.2020						
Доходы			Раз.	01.01.2019				
Вознаграждения работникам (начиная с 36 н. - Выплаты персоналу)	Раз.	01.01.2020	Раз.	01.01.2020	Раз.	01.01.2020	Раз.	01.01.2021
Влияние изменений курсов иностранных валют	Раз.	01.01.2020	Раз.	01.01.2019				
Отчеты о движении денежных средств	Раз.	01.01.2020						
Единый план счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкция по его применению	Вн.изм. м.	01.01.2017 / 01.01.2020	Вн.изм.	01.01.2019/ 01.01.2020/ 01.01.2021	Вн.изм .	01.01.2020 /01.01.2021	Вн. Изм.	01.01.2020/ 01.01.2021/ 01.01.2022
План счетов бюджетного учета и Инструкция по его применению	Вн.изм. м.	01.01.2017 / 01.01.2020	Вн.изм.	01.01.2019/ 01.01.2020/ 01.01.2021	Вн.изм .	01.01.2020 /	Вн.изм .	01.01.2020/ 01.01.2021/ 01.01.2022
План счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкция по его применению	Вн.изм. м.	01.01.2017	Вн.изм.	01.01.2019/01.01.2020/01.01.2021	Вн.изм .	01.01.2020 /	Вн.изм .	01.01.2020/ 01.01.2021/ 01.01.2022

Продолжение приложения 7

Наименование СГС	64 н [90]		36н [88]		223н [87]		45н [84]	
	Вн.изм.	01.01.2017 /01.01.2020	Вн.изм.	01.01.2019/01.01.2020/01.01.2021	Вн.изм	01.01.2020 /	Вн.изм	01.01.2020/01.01.2021/01.01.2022
План счетов бухгалтерского учета автономных учреждений и Инструкция по его применению	Вн.изм.	01.01.2017 /01.01.2020	Вн.изм.	01.01.2019/01.01.2020/01.01.2021	Вн.изм	01.01.2020 /	Вн.изм	01.01.2020/01.01.2021/01.01.2022
Материальные запасы	Раз.	01.01.2020						
Запасы			Раз.	01.01.2020				
Нематериальные активы	Раз.	01.01.2020	Раз.	01.01.2020	Раз.	01.01.2021	Раз.	01.01.2021
Непроизведенные активы			Раз.	01.01.2019			Раз.	01.01.2021
Предоставление бюджетной информации в финансовой отчетности	Раз.	01.01.2020						
Бюджетная информация в бухгалтерской (финансовой) отчетности			Раз.	01.01.2020				
Бухгалтерская (финансовая) отчетность с учетом инфляции			Раз.	01.01.2021				
Порядок предоставления казначейской отчетности по операциям в системе бюджетных платежей	Раз.	01.01.2018	Раз.	01.01.2020			Раз.	01.07.2020
Порядок составления и предоставления казначейской отчетности по операциям в системе бюджетных платежей					Раз.	01.07.2020		
Консолидированная и индивидуальная финансовая отчетность	Раз.	01.01.2020						
Консолидированная бухгалтерская (финансовая) отчетность			Раз.	01.01.2021	Раз.	01.01.2021	Раз.	01.01.2021
Сегментная отчетность	Раз.	01.01.2020						
Сведения о показателях бухгалтерской (финансовой) отчетности по			Раз.	01.01.2021	Раз.	01.01.2021	Раз.	01.01.2021

Продолжение приложения 7

Наименование СГС	64 н [90]		36н [88]		223н [87]		45н [84]	
сегментам								
Затраты по займам (начиная с 36н - Затраты по займам)	Раз.	01.01.2020	Раз.	01.01.2021	Раз.	01.01.2021	Раз.	01.01.2021
Концессионные договоры на оказание услуг: учет у концедента	Раз.	01.01.2020						
Концессионные соглашения			Раз.	01.01.2020				
Раскрытие информации о связанных сторонах (начиная с 45н - Информация о связанных сторонах)	Раз.	01.01.2020					Вн.изм.	01.01.2021
Участие в совместной деятельности (начиная с 36н - Совместная деятельность)	Раз.	01.01.2020	Раз.	01.01.2020	Раз.	01.01.2020	Раз.	01.01.2021
Инвестиции в ассоциированные субъекты	Раз.	01.01.2020						
Финансовые инструменты	Раз.	01.01.2020	Раз.	01.01.2021	Раз.	01.01.2021	Раз.	01.01.2021
Строительные контракты	Раз.	01.01.2020						
Биологические активы (сельское хозяйство)	Раз.	01.01.2020						
Биологические активы			Раз.	01.01.2021	Раз.	01.01.2021	Раз.	01.01.2022
Раскрытие информации финансовой отчетности в секторе государственного управления	Раз.	01.01.2020						
Порядок составления и предоставления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации	Вн.изм. м.	01.01.2020	Вн.изм.	01.01.2019/01.01.2020/01.01.2021	Вн.изм.	01.01.2020/01.01.2021	Вн.изм.	01.01.2020/01.01.2021
Порядок составления и	Вн.изм. м.	01.01.2020	Вн.изм.	01.01.2019/01.01.2020/01	Вн.изм.	01.01.2020/01.01.2021	Вн.изм.	01.01.2020/01.01.2021

Окончание приложения 7

Наименование СГС	64 н [90]		36н [88]		223н [87]		45н [84]	
предоставления годовой, квартальной бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений				.01.2021		1		01.202 1/01.01 .2022
Подходы к формированию к бухгалтерской (финансовой) отчетности сектора государственного управления и информации по статистике государственных финансов			Раз.	01.01.2021	Раз.	01.01.2021	Раз.	01.01.2 022
Долгосрочные договоры			Раз.	01.01.2020				
Метод долевого участия			Раз.	01.01.2021	Раз.	01.01.2021	Раз.	01.01.2 022
Государственная (муниципальная) казна							Раз.	01.01.2 022

Таблица 1 - Анализ программ разработки федеральных стандартов учета государственного сектора [Составлено автором]

Условные обозначения:

Раз. - Разработка нового федерального стандарта

Вн.изм. - Внесение изменений в действующий нормативный правовой акт

Анализ изменений Правил подготовки и Программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций государственного сектора

Период, год	Этап разработки	Реквизиты нормативного правового акта
2015	Утверждение Правил подготовки и уточнения программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций государственного сектора	Приказ Минфина России от 23.03.2015 № 45н [84]
	Утверждение Программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций государственного сектора	Приказ Минфина России от 10.04.2015 № 64н [90]
2016	Внесение изменений в Приказ Минфина России от 10.04.2015 № 64н	Приказ Минфина России от 25.11.2016 № 218н [57]
2017	Утверждение Программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций государственного сектора на 2017-2019 гг.	Приказ Минфина России от 31.10.2017 № 170н [89]
2018	Признание утратившими силу приказов Минфина России от 10.04.2015 № 64н, от 25.11.2016 № 218н, от 31.10.2017 № 170н	Приказ Минфина России от 28.02.2018 № 36н [88]
	Утверждение Программы разработки федеральных с стандартов бухгалтерского учета для организаций государственного сектора на 2018-2020 гг.	
	Признание утратившими силу приказов Минфина России от 10.04.2015 № 64н, от 25.11.2016 № 218н, от 31.10.2017 № 170н, от 28.02.2018 № 36н	Приказ Минфина России от 31.10.2018 № 223н [87]
	Утверждение Программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций государственного сектора на 2019-2021 гг.	
2019	Признание утратившим силу приказа Минфина России от 21.10.2018 № 223н	Приказ Минфина России от 19.03.2019 № 45н [86]
	Утверждение Программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций государственного сектора на 2019-2021 гг.	
	Утверждение Правил подготовки и уточнения программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета государственных финансов	Приказ Минфина России от 16.10.2019 № 167н [83]

Перечень федеральный стандартов бухгалтерского учета государственных финансов в соответствии с датой вступления в силу

№ п/п	Дата начала применения	Наименование федерального стандарта
1.	С 01 января 2018	Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности для организаций государственного сектора
		Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности
		Основные средства
		Аренда
		Обесценение активов
2.	С 01 января 2019	События после отчетной даты
		Учетная политика, оценочные значения и ошибки
		Доходы
		Отчет о движении денежных средств
		Влияние изменений курсов иностранных валют
3.	С 01 января 2020	Запасы
		Резервы. Раскрытие информации об условных обязательствах и условных активах
		Бюджетная информация в бухгалтерской (финансовой) отчетности
		Концессионные соглашения
		Долгосрочные договоры
4.	С 01 января 2021	Совместная деятельность
		Выплаты персоналу
		Нематериальные активы
		Затраты по заимствованиям
		Информация о связанных сторонах
		Непроизведенные активы
		Финансовые инструменты
5.	С 01 января 2022	Биологические активы
		Метод долевого участия
		Консолидированная бухгалтерская (финансовая) отчетность
		Сведения о показателях бухгалтерской (финансовой) отчетности по сегментам
		Государственная (муниципальная) казна
		Бухгалтерская (финансовая) отчетность с учетом инфляции
		Подходы к формированию бухгалтерской (финансовой) отчетности сектора государственного управления и информации по статистике государственных финансов

Права пользования активами (учреждение – арендатор)

№ п/п	Наименование учреждения	Права пользования 2018 г., тыс. р.	ИТОГО активы 2018г., тыс. р.	Доля основных средств в сумме активов, % 5=гр.3/гр.4*100	Права пользования 2019 г., тыс. р.	ИТОГО активы 2019 г., тыс. р.	Доля основных средств в сумме активов, % 8=гр.6/гр.7*100
1	2	3	4		6	7	
1	МГУ, Московский государственный университет имени М.В. Ломоносова	20 588,2	218 017 011,3	0,01	18 460,9	172 121 969,8	0,01
2	НГУ, Новосибирский государственный университет	5 966,8	8 915 387,5	0,07	5 625,7	11 570 115,2	0,05
3	НИУ ВШЭ	3 770 513,1	50 063 706,4	7,53	1 855 065,2	50 057 952,1	3,71
4	Томский политехнический университет	77 714,2	10 140 412,7	0,77	39 189,9	9 085 716,9	0,43
5	НИЯУ МИФИ, Национальный исследовательский ядерный университет «МИФИ»	30 836,4	16 067 091,9	0,19	17 644,1	21 286 324,6	0,08
6	Национальный исследовательский Томский государственный университет	408 294,7	9 260 808,5	4,41	360 721,7	10 345 856,8	3,49
7	НИУ ИТМО, Санкт-Петербургский национальный исследовательский университет информационных технологий, механики и оптики	30 696,3	4 749 812,4	0,65	21 343,1	10 977 921,1	0,19
8	МФТИ, Московский физико-технический институт (государственный университет)	50 101,9	10 012 740,4	0,50	42 749,8	16 028 551,8	0,27
9	СПбПУ, Санкт-Петербургский политехнический университет Петра Великого	16 633,6	14 896 756,5	0,11	105 150,6	20 249 930,1	0,52
10	УрФУ имени первого Президента России Б.Н. Ельцина	2 059,5	11 776 670,4	0,02	24 976,0	12 068 507,0	0,21

Продолжение приложения 10

№ п/п	Наименование учреждения	Права пользования 2018 г., тыс. р.	ИТОГО активы 2018г., тыс. р.	Доля основных средств в сумме активов, %	Права пользования 2019 г., тыс. р.	ИТОГО активы 2019 г., тыс. р.	Доля основных средств в сумме активов, %
1	2	3	4	5=гр.3/гр.4*100	6	7	8=гр.6/гр.7*100
11	КФУ, Казанский (Приволжский) федеральный университет	3 127,6	22 577 113,9	0,01	4 110,9	27 034 465,0	0,02
12	ЮФУ, Южный федеральный университет	-	15 001 780,6	-	5 654,8	19 936 296,8	0,03
13	СФУ, Сибирский федеральный университет	13 611,5	25 021 294,3	0,05	39 302,0	30 572 825,9	0,13
14	МГТУ им. Н. Э. Баумана, Московского Государственного Технического Университета имени Н. Э. Баумана	11 676,5	26 306 908,9	0,04	24 038,8	49 284 716,7	0,05
15	Первый МГМУ им.И.М. Сеченова, Первый Московский государственный медицинский университет имени И.М. Сеченова	32 741,8	30 052 773,9	0,11	-	-	-
16	СГУ, Саратовский национальный исследовательский государственный университет имени Н.Г. Чернышевского	32 362,2	3 387 128,4	0,96	17 788,9	4 597 468,1	0,39
17	РНИМУ им. Н.И. Пирогова, Российский национальный исследовательский медицинский университет имени Н.И. Пирогова	1 768,2	14 304 407,8	0,01	-	-	-
18	РУДН, Российский университет дружбы народов	5 199,7	18 073 613,1	0,03	3 405,0	23 577 926,6	0,01

Продолжение приложения 10

№ п/п	Наименование учреждения	Права пользования 2018 г., тыс. р.	ИТОГО активы 2018г., тыс. р.	Доля основных средств в сумме активов, %	Права пользования 2019 г., тыс. р.	ИТОГО активы 2019 г., тыс. р.	Доля основных средств в сумме активов, %
1	2	3	4	5=гр.3/гр.4*100	6	7	8=гр.6/гр.7*100
19	РГИСИ, Российский государственный институт сценических искусств	884,0	337 191,2	0,26	-	23 577 926,6	-
20	ННГУ им. Н.И. Лобачевского, Национальный исследовательский Нижегородский государственный университет имени Н. И. Лобачевского	1 075,5	8 265 664,8	0,01	2 152,1	9 876 556,3	0,02
21	РГАУ-МСХА имени К.А. Тимирязева	1,8	104 356 994,0	0,00	497,6	104 449 113,0	0,00
22	БГМУ, Башкирский государственный медицинский университет	-	2 256 302,8	-	2 621,2	3 171 018,0	0,08
23	СПбГИКиТ, Санкт-Петербургский государственный институт кино и телевидения	-	835 435,5	-	2 923,5	1 373 489,5	0,21
24	СЗГМУ им. И.И. Мечникова, Северо-Западный государственный медицинский университет имени И.И. Мечникова	25 294,9	5 870 388,4	0,43	19 333,3	6 141 355,6	0,31
25	МГИМО, Московский государственный институт международных отношений	295 449,2	6 978 858,5	4,23	615 078,9	7 097 781,4	8,67
26	БФУ им. И. Канта, Балтийский федеральный университет имени Иммануила Канта	101 819,2	4 212 023,7	2,42	102 032,7	4 986 640,0	2,05
27	РЭУ им. Г.В. Плеханова, Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова	162 308,0	12 606 289,8	1,29	125 791,5	18 945 990,3	0,66

Продолжение приложения 10

№ п/п	Наименование учреждения	Права пользования 2018 г., тыс. р.	ИТОГО активы 2018г., тыс. р.	Доля основных средств в сумме активов, %	Права пользования 2019 г., тыс. р.	ИТОГО активы 2019 г., тыс. р.	Доля основных средств в сумме активов, %
1	2	3	4	5=гр.3/гр.4*100	6	7	8=гр.6/гр.7*100
28	СПбГПМУ, Санкт-Петербургский государственный педиатрический медицинский университет	82,8	4 055 631,1	0,00	947,0	3 933 073,0	0,02
29	ЮУГМУ, Южно-Уральский государственный медицинский университет	8 912,1	1 648 158,6	0,54	12 292,2	2 756 955,2	0,45
30	НИУ «БелГУ», Белгородский государственный национальный исследовательский университет	153 794,4	7 071 151,2	2,17	361 902,5	8 567 683,8	4,22
31	УГМУ, Уральский государственный медицинский университет	9,9	1 717 865,2	0,00	2 185,5	2 729 673,0	0,08
32	Тюменский ГМУ, Тюменский государственный медицинский университет	5 844,3	802 964,4	0,73	3 563,0	1 037 947,5	0,34
33	КемГМУ, Кемеровский государственный медицинский университет	-	731 727,0	-	500,0	798 787,7	0,06
34	КрасГМУ, Красноярский государственный медицинский университет имени профессора В.Ф. Войно-Ясенецкого	45 418,9	2 361 409,9	1,92	39 292,2	3 176 788,0	1,24
35	ДВФУ, Дальневосточный федеральный университет	412 154,3	68 123 972,2	0,61	218 237,9	71 589 892,2	0,30
36	СГМУ, Северный государственный медицинский университет	74 546,9	753 784,7	9,89	1,2	686 923,0	0,00

Продолжение приложения 10

№ п/п	Наименование учреждения	Права пользования 2018 г., тыс. р.	ИТОГО активы 2018г., тыс. р.	Доля основных средств в сумме активов, %	Права пользования 2019 г., тыс. р.	ИТОГО активы 2019 г., тыс. р.	Доля основных средств в сумме активов, %
1	2	3	4	$5=гр.3/гр.4*100$	6	7	$8=гр.6/гр.7*100$
37	Финансовый университет, Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации	60 378,8	18 730 393,1	0,32	484 909,9	17 141 730,3	2,83
38	КГИИ, Красноярский государственный институт искусств	-	670 803,2	-	15 327,9	1 107 681,6	1,38
39	РАНХиГС, Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации	2 478 420,5	52 812 007,2	4,69	2 282 550,7	58 607 223,1	3,89
40	НГТУ, Новосибирский государственный технический университет	509,2	3 076 083,9	0,02	4 906,5	5 194 674,5	0,09
41	ПНИПУ, Пермский национальный исследовательский политехнический университет	28 033,8	9 918 376,9	0,28	22 977,1	14 221 095,1	0,16
42	ПСПбГМУ, Первый Санкт-Петербургский государственный медицинский университет имени академика И.П. Павлова	37 714,2	4 135 290,6	0,91	54 976,4	4 446 278,3	1,24
43	НГУАДИ, Новосибирский государственный университет архитектуры, дизайна и искусств	-	100 888,4	-	28,1	411 347,1	0,01
44	ИГМА, Ижевская государственная медицинская академия	0,2	1 139 613,2	0,00	0,1	1 185 559,8	0,00

Продолжение приложения 10

№ п/п	Наименование учреждения	Права пользования 2018 г., тыс. р.	ИТОГО активы 2018г., тыс. р.	Доля основных средств в сумме активов, %	Права пользования 2019 г., тыс. р.	ИТОГО активы 2019 г., тыс. р.	Доля основных средств в сумме активов, %
1	2	3	4	5=гр.3/гр.4*100	6	7	8=гр.6/гр.7*100
45	ОмГМУ, Омский государственный медицинский университет	55 715,6	585 336,4	9,52	59 823,7	662 452,5	9,03
46	ПГМУ им. Е.А. Вагнера, Пермский государственный медицинский университет имени академика Е. А. Вагнера	706,2	1 873 461,8	0,04	254,4	1 831 573,1	0,01
47	ВолГМУ, Волгоградский государственный медицинский университет	80 792,7	4 519 226,0	1,79	72 459,8	6 281 974,3	1,15
48	ВГМУ им. Н.Н. Бурденко, Воронежский государственный медицинский университет имени Н.Н. Бурденко	45 160,1	1 720 653,2	2,62	37 956,8	1 804 097,6	2,10
49	Белгородский ГАУ, Белгородский государственный аграрный университет имени В.Я. Горина	-	1 765 547,5	-	92 836,0	1 857 755,5	5,00
50	Тверской ГМУ, Тверской государственный медицинский университет	32 334,6	1 048 113,5	3,09	51 261,9	2 012 923,3	2,55
51	УрГАХА, Уральский государственный архитектурно-художественный университет	364,7	694 431,4	0,05	405,3	1 043 734,9	0,04
52	ВГУ, Воронежский государственный университет	15,5	3 915 972,4	0,00	53,0	5 743 719,1	0,00

Окончание приложения 10

№ п/п	Наименование учреждения	Права пользования 2018 г., тыс. р.	ИТОГО активы 2018г., тыс. р.	Доля основных средств в сумме активов, %	Права пользования 2019 г., тыс. р.	ИТОГО активы 2019 г., тыс. р.	Доля основных средств в сумме активов, %
1	2	3	4	5=гр.3/гр.4*100	6	7	8=гр.6/гр.7*100
53	Кировский ГМУ, Кировский государственный медицинский университет	121,8	713 169,1	0,02	72,1	868 184,9	0,01
54	СГСХА, Самарская государственная сельскохозяйственная академия	2 183,9	914 443,5	0,24	2 183,9	901 412,5	0,24
55	Казанский ГАУ, Казанский государственный аграрный университет	44 395,2	1 599 462,2	2,78	22 553,4	1 842 748,6	1,22
56	СПбГХПА, Санкт-Петербургская государственная художественно-промышленная академия имени А.Л. Штиглица	2 618,1	164 745,7	1,59	2 556,0	623 249,3	0,41
57	Казанская ГАВМ, Казанская государственная академия ветеринарной медицины имени Н.Э. Баумана	18 341,2	1 441 140,8	1,27	42 250,4	1 509 021,3	2,80
58	УрГАУ, Уральский государственный аграрный университет	53,8	986 808,7	0,01	48,0	1 053 438,9	0,00
59	ВГМХА им. Н.В. Верещагина, Вологодская государственная молочнохозяйственная академия имени Н.В. Верещагина	27,6	801 709,3	0,00	-	820 372,1	-
60	ЮУрГИИ, Южно-Уральский государственный институт искусств имени П.И. Чайковского	4 059,4	747 876,3	0,54	-	734 870,2	-
ИТОГО (среднее значение)				1,16			1,04

Доля операционной аренды в общих доходах от собственности за 2019 год

№ п/п	Наименование учреждения	Операционная аренда, тыс. р.	Доходы от собственности, тыс. р.	Доля операционной аренды в доходах от собственности
1	МГУ, Московский государственный университет имени М.В. Ломоносова	12 219,2	15 122,6	0,81
2	НГУ, Новосибирский государственный университет	4 234,4	21 291,4	0,20
3	НИУ ВШЭ, Национальный исследовательский университет «Высшая школа экономики»	120 089,2	434 197,0	0,28
4	ТПУ, Национальный исследовательский Томский политехнический университет	4 490,2	47 257,4	0,10
5	НИЯУ МИФИ, Национальный исследовательский ядерный университет «МИФИ»	11 028,1	26 636,6	0,41
6	ТГУ, Национальный исследовательский Томский государственный университет	4 469,1	156 849,2	0,03
7	НИУ ИТМО, Санкт-Петербургский национальный исследовательский университет информационных технологий, механики и оптики	7 540,1	125 781,0	0,06
8	МФТИ, Московский физико-технический институт (государственный университет)	6 322,9	61 467,7	0,10
9	СПбПУ, Санкт-Петербургский политехнический университет Петра Великого	41 891,1	190 713,9	0,22
10	УрФУ имени первого Президента России Б.Н. Ельцина	49 381,4	158 957,8	0,31
11	КФУ, Казанский (Приволжский) федеральный университет	33 597,8	190 222,0	0,18
12	ЮФУ, Южный федеральный университет	14 784,3	32 983,4	0,45
13	СФУ, Сибирский федеральный университет	211 508,0	270 451,9	0,78

Продолжение приложения 11

№ п/п	Наименование учреждения	Операционная аренда, тыс. р.	Доходы от собственности, тыс. р.	Доля операционной аренды в доходах от собственности
14	МГТУ им. Н. Э. Баумана, Московского Государственного Технического Университета имени Н. Э. Баумана	26 265,9	57 459,4	0,46
15	Самарский национальный исследовательский университет имени академика С.П. Королева	1 313,2	48 279,7	0,03
16	Первый МГМУ им.И.М. Сеченова, Первый Московский государственный медицинский университет имени И.М. Сеченова	14 339,6	18 294,8	0,78
17	СГУ, Саратовский национальный исследовательский государственный университет имени Н.Г. Чернышевского	909,0	3 640,3	0,25
18	ДВГМУ, Дальневосточный государственный медицинский университет	5 587,9	5 587,9	1,00
19	РНИМУ им. Н.И. Пирогова, Российский национальный исследовательский медицинский университет имени Н.И. Пирогова	10 116,1	46 625,2	0,22
20	МГАВМиБ им. К.И. Скрябина, Московская государственная академия ветеринарной медицины и биотехнологии им. К.И. Скрябина	10 102,0	434 675,3	0,02
21	МГК им. Чайковского, Московская государственная консерватория имени П.И. Чайковского	2 276,6	2 273,6	1,00
22	РУДН, Российский университет дружбы народов	147 251,4	331 276,1	0,44
23	СибГМУ, Сибирский государственный медицинский университет	5 765,8	5 765,8	1,00
24	ННГУ им. Н.И. Лобачевского, Национальный исследовательский Нижегородский государственный университет имени Н. И. Лобачевского	1 477,1	1 477,1	1,00
25	РГАУ-МСХА имени К.А. Тимирязева	10 241,9	1 127 300,3	0,01
26	БГМУ, Башкирский государственный медицинский университет	686,5	967,4	0,71
27	СПбГИКиТ, Санкт-Петербургский государственный институт кино и телевидения	4 473,4	4 473,4	1,00
28	СЗГМУ им. И.И. Мечникова, Северо-Западный государственный	14 931,6	491 191,3	0,03

Продолжение приложения 11

№ п/п	Наименование учреждения	Операционная аренда, тыс. р.	Доходы от собственности, тыс. р.	Доля операционной аренды в доходах от собственности
	медицинский университет имени И.И. Мечникова			
29	МГИМО, Московский государственный институт международных отношений	19 311,9	54 470,1	0,35
30	БФУ им. И. Канта, Балтийский федеральный университет имени Иммануила Канта	1 444,4	3 457,3	0,42
31	РЭУ им. Г.В. Плеханова, Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова	4 783,3	5 261,3	0,91
32	МГАХ, Московская государственная академия хореографии	180,3	180,3	1,00
33	МГУТУ имени К.Г. Разумовского, Московский государственный университет технологий и управления имени К.Г. Разумовского	14 339,0	14 339,0	1,00
34	ННГК им М.И. Глинки, Нижегородская государственная консерватория им. М.И. Глинки	421,1	79 815,4	0,01
35	ЮУГМУ, Южно-Уральский государственный медицинский университет	3 745,5	3 745,5	1,00
36	УГМУ, Уральский государственный медицинский университет	27,1	1 454,1	0,02
37	Тюменский ГМУ, Тюменский государственный медицинский университет	35,8	55,8	0,64
38	КрасГМУ, Красноярский государственный медицинский университет имени профессора В.Ф. Войно-Ясенецкого	18 210,0	18 583,2	0,98
39	ДФУ, Дальневосточный федеральный университет	71 879,1	142 087,1	0,51
40	СГМУ, Северный государственный медицинский университет	4 464,3	4 530,3	0,99
41	Финансовый университет, Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации	63 714,2	71 478,5	0,89
42	РАНХиГС, Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации	62 399,2	62 571,1	1,00

Продолжение приложения 11

№ п/п	Наименование учреждения	Операционная аренда, тыс. р.	Доходы от собственности, тыс. р.	Доля операционной аренды в доходах от собственности
43	НГТУ, Новосибирский государственный технический университет	18 883,3	26 980,3	0,70
44	ИГМУ, Иркутский государственный медицинский университет	106,2	106,2	1,00
45	ПНИПУ, Пермский национальный исследовательский политехнический университет	7 814,3	8 063,6	0,97
46	ПСПбГМУ, Первый Санкт-Петербургский государственный медицинский университет имени академика И.П. Павлова	9 192,4	9 192,4	1,00
47	РГК им. С.В. Рахманинова, Ростовская государственная консерватория им. С. В. Рахманинова	1 587,0	1 587,0	1,00
48	НГУАДИ, Новосибирский государственный университет архитектуры, дизайна и искусств	5 000,7	5 449,0	0,92
49	ИГМА, Ижевская государственная медицинская академия	8,5	41,8	0,20
50	ОмГМУ, Омский государственный медицинский университет	2 915,3	2 915,3	1,00
51	Амурская ГМА, Амурская государственная медицинская академия	2 219,6	2 219,6	1,00
52	ПГМУ им. Е.А. Вагнера, Пермский государственный медицинский университет имени академика Е. А. Вагнера	82,1	100,2	0,82
53	ВолгГМУ, Волгоградский государственный медицинский университет	4 343,1	4 343,1	1,00
54	СГМУ им. В.И. Разумовского, Саратовский государственный медицинский университет имени В.И. Разумовского	1 010,7	1 010,7	1,00
55	СПбГУПТД, Санкт-Петербургский государственный университет промышленных технологий и дизайна	41 803,4	41 938,7	1,00
56	УрГАХА, Уральский государственный архитектурно-художественный университет	426,1	426,1	1,00
57	ВГУ, Воронежский государственный университет	937,8	937,8	1,00

Окончание приложения 11

№ п/п	Наименование учреждения	Операционная аренда, тыс. р.	Доходы от собственности, тыс. р.	Доля операционной аренды в доходах от собственности
58	Кировский ГМУ, Кировский государственный медицинский университет	2 462,8	2 504,5	0,98
59	РязГМУ им. И.П. Павлова, Рязанский государственный медицинский университет имени академика И.П. Павлова	1 122,5	1 122,5	1,00
60	АРБ им. А.Я. Вагановой, Академия Русского балета имени А.Я. Вагановой	178,3	2 292,3	0,08
61	Казанская ГАВМ, Казанская государственная академия ветеринарной медицины имени Н.Э. Баумана	1 015,8	1 015,8	1,00
62	УрГАУ, Уральский государственный аграрный университет	3 915,3	579 591,3	0,01
63	АХИ, Академия хорового искусства имени В.С. Попова	1 143,0	1 180,5	0,97

Авторская разработка отчета о финансовом положении субъекта отчетности
(Баланс государственного (муниципального) учреждения)

в руб.

№ п/п	Наименование статьи	Итого на начало отчетного периода			Итого на конец отчетного периода		
		ВСЕГО	Приносящая доход деятельность	Иные источники*	ВСЕГО	Приносящая доход деятельность	Иные источники*
	Актив						
	I. Внеоборотные активы						
	Основные средства	1 500 000,00	1 000 000,00	500 000,00	1 420 000,00	980 000,00	440 000,00
	Нематериальные активы	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Непроизведенные активы	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Прочие нефинансовые активы	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Долгосрочные финансовые вложения	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Отложенные налоговые активы	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	ИТОГО по разделу I	1 500 000,00	1 000 000,00	500 000,00	1 420 000,00	980 000,00	440 000,00
	II. Оборотные активы						
	Денежные средства и их эквиваленты	15 000 000,00	5 500 000,00	9 500 000,00	21 000 000,00	11 000 000,00	10 000 000,00
	Дебиторская задолженность	0,00	0,00	0,00	150 000,00	150 000,00	0,00
	Материальные запасы	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Прочие краткосрочные активы	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Краткосрочные финансовые вложения	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	ИТОГО по разделу II	15 000 000,00	5 500 000,00	9 500 000,00	21 150 000,00	11 150 000,00	10 000 000,00
	ИТОГО активы	16 500 000,00	6 500 000,00	10 000 000,00	22 570 000,00	12 130 000,00	10 440 000,00

Окончание приложения 12

№ п/п	Наименование статьи	Итого на начало отчетного периода			Итого на конец отчетного периода		
		ВСЕГО	Приносящая доход деятельность	Иные источники*	ВСЕГО	Приносящая доход деятельность	Иные источники*
	Пассив						
	III. Чистые активы/капитал						
	Чистые активы**	6 500 000,00	6 500 000,00	0,00	12 130 000,00	12 130 000,00	0,00
	Расчеты с учредителем***	10 000 000,00	0,00	10 000 000,00	10 440 000,00	0,00	10 440 000,00
	Накопленный профицит (дефицит)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	ИТОГО по разделу III	16 500 000,00	6 500 000,00	10 000 000,00	22 570 000,00	12 130 000,00	10 440 000,00
	IV. Долгосрочные обязательства						
	Кредиторская задолженность	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Расчеты с кредиторами по долговым обязательствам	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Оценочные обязательства	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Доходы будущих периодов	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Отложенные налоговые обязательства	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Прочие долгосрочные обязательства	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	ИТОГО по разделу IV	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	V. Краткосрочные обязательства						
	Кредиторская задолженность	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Расчеты с кредиторами по долговым обязательствам	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Оценочные обязательства	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Прочие краткосрочные обязательства	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	ИТОГО по разделу V	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	ИТОГО пассив	16 500 000,00	6 500 000,00	10 000 000,00	22 570 000,00	12 130 000,00	10 440 000,00

*Включают коды видов финансового обеспечения (КВФО) 1,4,5,6,7.

** Чистые активы – доля в активах организации, остающаяся после вычета всех обязательств (в показатель вкл. активы, по которым учреждение отвечает по своим обязательствам (собственные доходы учреждения);

***Расчеты с учредителем – расчеты с органом власти, выполняющим функции и полномочия учредителя в части операций с государственным (муниципальным) имуществом, которым учреждение не вправе распоряжаться самостоятельно (в показатель вкл. активы, по которым учреждение не отвечает по своим обязательствам (выделенные средства учредителя).

Авторская разработка отчета о результатах деятельности государственного
(муниципального) учреждения [выдержка по доходной части]

в руб.

Наименование статьи	Код аналитики	Приносящая доход деятельность	Бюджетная деятельность	ИТОГО
Доходы	<i>100</i>	<i>8 300 000,00</i>	<i>5 125 000,00</i>	<i>13 425 000,00</i>
<i>Доходы от необменных операций, всего</i>		<i>50 000,00</i>	<i>125 000,00</i>	<i>175 000,00</i>
Доходы от налогов, сборов, в том числе государственных пошлин, таможенных платежей	<i>110</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
Доходы от страховых взносов на обязательное социальное страхование	<i>110</i>	<i>50 000,00</i>	<i>0,00</i>	<i>50 000,00</i>
Доходы от безвозмездных поступлений от бюджетов	<i>150</i> <i>160</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
Доходы от штрафов, пеней, неустоек, возмещения ущерба	<i>140</i>	<i>0,00</i>	<i>125 000,00</i>	<i>0,00</i>
Прочие доходы от необменных операций	<i>180</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
<i>Доходы от обменных операций, всего</i>		<i>8 250 000,00</i>	<i>5 000 000,00</i>	<i>13 250 000,00</i>
Доходы от собственности	<i>120</i>	<i>8 250 000,00</i>	<i>5 000 000,00</i>	<i>13 250 000,00</i>
Доходы от реализации	<i>130</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>

Оценки стоимости основных средств

в руб.

№ п/п	Стоимость основного средства	На начало отчетного периода		На конец отчетного периода	
		Количество объектов учета	Стоимость	Количество объектов учета	Стоимость
I.	Обменная операция	5	5 280 500,00	9	10 300 000,00
1.	<i>Первоначальная стоимость всего, в том числе по категориям</i>	5	5 280 500,00	9	10 300 000,00
	Жилые помещения	0	0,00	0	0,00
	Нежилые помещения	0	0,00	0	0,00
	Сооружения	0	0,00	0	0,00
	Машины и оборудование	3	1 419 500,00	4	2 800 000,00
	Транспортные средства	2	3 600 000,00	4	6 750 000,00
	Производственный и хозяйственный инвентарь	0	0,00	0	0,00
	Библиотечный фонд	0	0,00	0	0,00
	Прочие основные средства	0	0,00	1	750 000,00
II.	Необменная операция	0	0,00	0	0,00
2.1.	<i>Справедливая стоимость всего, в том числе в зависимости от подходов</i>	0	0,00	0	0,00
2.1.1	<i>Рыночный подход</i>	0	0,00	0	0,00
	Жилые помещения	0	0,00	0	0,00
	Нежилые помещения	0	0,00	0	0,00
	Сооружения	0	0,00	0	0,00
	Машины и оборудование	0	0,00	0	0,00
	Транспортные средства	0	0,00	0	0,00
	Производственный и хозяйственный инвентарь	0	0,00	0	0,00

Продолжение приложения 14

№ п/п	Стоимость основного средства	На начало отчетного периода		На конец отчетного периода	
		Количество объектов учета	Стоимость	Количество объектов учета	Стоимость
	Библиотечный фонд	0	0,00	0	0,00
	Прочие основные средства	0	0,00	0	0,00
2.1.2	<i>Затратный подход</i>	0	0,00	0	0,00
	Жилые помещения	0	0,00	0	0,00
	Нежилые помещения	0	0,00	0	0,00
	Сооружения	0	0,00	0	0,00
	Машины и оборудование	0	0,00	0	0,00
	Транспортные средства	0	0,00	0	0,00
	Производственный и хозяйственный инвентарь	0	0,00	0	0,00
	Библиотечный фонд	0	0,00	0	0,00
	Прочие основные средства	0	0,00	0	0,00
2.1.3	<i>Доходный подход</i>	0	0,00	0	0,00
	Жилые помещения	0	0,00	0	0,00
	Нежилые помещения	0	0,00	0	0,00
	Сооружения	0	0,00	0	0,00
	Машины и оборудование	0	0,00	0	0,00
	Транспортные средства	0	0,00	0	0,00
	Производственный и хозяйственный инвентарь	0	0,00	0	0,00
	Библиотечный фонд	0	0,00	0	0,00
	Прочие основные средства	0	0,00	0	0,00
2.2.	<i>Переоценка стоимости основных средств</i>	0	0,00	0	0,00
2.3.	<i>Стоимость, указанная в передаточных документах</i>	0	0,00	0	0,00
	Жилые помещения	0	0,00	0	0,00

№ п/п	Стоимость основного средства	На начало отчетного периода		На конец отчетного периода	
		Количество объектов учета	Стоимость	Количество объектов учета	Стоимость
	Нежилые помещения	0	0,00	0	0,00
	Сооружения	0	0,00	0	0,00
	Машины и оборудование	0	0,00	0	0,00
	Транспортные средства	0	0,00	0	0,00
	Производственный и хозяйственный инвентарь	0	0,00	0	0,00
	Библиотечный фонд	0	0,00	0	0,00
	Прочие основные средства	0	0,00	0	0,00

Анализ основных средств на наличие признаков актива

в руб.

№ п/п	Категория основного средства	На начало отчетного периода		Наличие признаков актива (+/-)	На конец отчетного периода	
		Счет бухгалтерского учета	Остаточная стоимость		Счет бухгалтерского учета	Остаточная стоимость
1.	Жилые помещения	-	-	-	-	-
	<i>(наименование объекта учета)</i>	-	-	-	-	-
2.	Нежилые помещения	-	-	-	-	-
	<i>(наименование объекта учета)</i>	-	-	-	-	-
3.	Сооружения	-	-	-	-	-
	<i>(наименование объекта учета)</i>	-	-	-	-	-
4.	Машины и оборудование	-	-	-	-	-
	<i>Компьютер в сборе (Монитор HP+Системный блок Samsung)</i>	2.101.34	30 000,00	-	02	30 000,00
5.	Транспортные средства	-	-	-	-	-
	<i>(наименование объекта учета)</i>	-	-	-	-	-
6.	Производственный и хозяйственный инвентарь	-	-	-	-	-
	<i>(наименование объекта учета)</i>	-	-	-	-	-
7.	Библиотечный фонд	-	-	-	-	-
	<i>(наименование объекта учета)</i>	-	-	-	-	-
8.	Прочие основные средства	-	-	-	-	-
	<i>(наименование объекта учета)</i>	-	-	-	-	-

Профессиональное суждение бухгалтера в отношении арендных обязательств
пользователя (арендатора) по операционной аренде на льготных условиях
(безвозмездном пользовании)

Утверждаю: ФГБОУ ВО Университет 2 _____ Иванов И.И. 01.12.2021
Профессиональное суждение бухгалтера
Объект аренды: Кабинет № 6 в здании
Характеристика имущества (<i>указывается площадь, размер, кадастровый номер и иные аналогичные характеристики, идентифицирующие объект</i>) общая площадь кабинета 43,5 кв.м.
Арендодатель ФГАОУ ВО Университет 1
Арендатор ФГБОУ ВО Университет 2
Реквизиты договора (контракта, соглашения) (<i>указывается дата и номер</i>) проект договора № 35 от _____
Вид договора (договор безвозмездного пользования/договор аренды (имущественного найма), предусматривающих предоставление имущества в возмездное пользование по цене значительно ниже рыночной стоимости (<u>аренда на льготных условиях</u>) (<i>нужное подчеркнуть</i>))
Стоимость объекта по договору (<i>указывается в рублях</i>) 120 000,00
Период действия договора 01.01.2022 – 31.12.2022
Сумма арендной платы по справедливой стоимости:
1. Методом рыночных цен 1 200 000,00
2. Доходным методом -
3. Затратным методом -
Вывод: Справедливая стоимость, определенная методом рыночных цен, составляет 1 200 000,00 руб.
Отложенные доходы от предоставления права пользования активом признаны в размере ___ 1 080 000,00 руб. _____
Заключение: Проект договора предполагает получение экономических выгод, отложенные доходы от пользования имуществом на льготных условиях составляют 1 080 000,00 руб.
Главный бухгалтер
Иванова М.М.
01.12.2021

Анализ видов операционной аренды за _____ год

в руб.

Наименование показателя	Аренда	Аренда на льготных условиях	Безвозмездное пользование
На начало отчетного периода	5 000 000,00	1 000 000,00	0,00
Поступило	1 500 000,00	120 000,00	0,00
Выбыло	0,00	1 000,00	0,00
На конец периода	6 500 000,00	1 119 000,00	0,00
Приняты к учету отложенные (доходы будущих периодов)	x	50 000,00	0,00

Сведения об имуществе, переданном в пользование в операционную аренду

в руб.

Наименование показателя	Код строки	Имущество, переданное в возмездное пользование (аренду)» (забалансовый счет 25)		Имущество, переданное в безвозмездное пользование (забалансовый счет 26)	
		На установленный срок (период)	На неопределенный срок	На установленный срок (период)	На неопределенный срок
1. Недвижимое имущество	100	500 000,00	3 250 000,00	1 250 000,00	0,00
1.1. Казенное учреждение		0,00	0,00	0,00	0,00
1.2. Автономное учреждение		500 000,0	0,00	50 000,00	0,00
1.3. Бюджетное учреждение		0,00	0,00	0,00	0,00
1.4. Государственные (муниципальные) унитарные предприятия		0,00	0,00	0,00	0,00
1.5. Иные организации с государственным участием		0,00	0,00	0,00	0,00
1.6. Организации коммерческого сектора		0,00	3 250 000,00	1 200 000,00	0,00
1.7. Физические лица		0,00	0,00	0,00	0,00
2. Движимое имущество	200	0,00	0,00	62 000,00	0,00
2.1. Казенное учреждение		0,00	0,00	62 000,00	0,00
2.2. Автономное учреждение		0,00	0,00	0,00	0,00
2.3. Бюджетное учреждение		0,00	0,00	0,00	0,00
2.4. Государственные (муниципальные) унитарные предприятия		0,00	0,00	0,00	0,00
2.5. Иные организации с государственным участием		0,00	0,00	0,00	0,00
2.6. Организации коммерческого сектора		0,00	0,00	0,00	0,00
2.7. Физические лица		0,00	0,00	0,00	0,00

**Профессиональное суждение бухгалтера в отношении арендных обязательств
пользователя (арендатора) по финансовой аренде**

Утверждаю: ФГАОУ ВО Университет 1 _____ Иванов И.И. 01.12.2021									
Профессиональное суждение бухгалтера									
Объект аренды: Спортивная площадка									
Характеристика имущества (указывается площадь, размер, кадастровый номер и иные аналогичные характеристики, идентифицирующие объект) Сооружение закрытого типа общей площадью 80.5 кв.м. с предустановленными спортивными снаряжениями									
Арендодатель ООО «Урал»									
Арендатор ФГАОУ ВО Университет 1									
Реквизиты договора (контракта, соглашения) (указывается дата и номер) проект договора № 35 от _____									
Период действия договора 01.01.2022 – 31.12.2030									
1.Дисконтированная стоимость объекта:									
Год	Коэффициент дисконтирования	Платежи по графику	Дисконтированная сумма	Дисконт	Общий долг (с-до на н.г.)	Процентная ставка	% расход	Погашение основного долга	Остаток долга/сальдо КЗ на конец года
	1 = 9	2	3 = 1 * 2	4 = 2 - 3	4	5	6 = 4 * 5	7 = 2 - 6	8 = 4 - 7
-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Выводы: Дисконтированная стоимость за период финансовой аренды составляет 10 000 000,00 руб.									
2.Справедливая стоимость объекта:									
2.1. Методом рыночных цен 8 900 000,00									
2.2. Доходным методом -									
2.3. Затратным методом -									
Вывод: Справедливая стоимость составляет 8 900 000,00 руб.									
Заключение: Таким образом, величина арендных обязательств по договору (контракту/соглашению) составляет 8 900 000,00 руб.									
Главный бухгалтер								Иванова М.М.	
01.12.2021									

Сведения об имуществе, переданном в пользование в финансовую аренду*

в руб.

Наименование показателя	Код строки	Имущество, переданное в неоперационную (финансовую) аренду (забалансовый счет 27)		
		На установленный срок (период)	На неопределенный срок	С правом выкупа
1. Недвижимое имущество, всего	100	0,00	1 200 000,00	0,00
1.1. Казенное учреждение		0,00	0,00	0,00
1.2. Автономное учреждение		0,00	0,00	0,00
1.3. Бюджетное учреждение		0,00	0,00	0,00
1.4. Государственные (муниципальные) унитарные предприятия		0,00	0,00	0,00
1.5. Иные организации с государственным участием		0,00	0,00	0,00
1.6. Организации коммерческого сектора		0,00	1 200 000,00	0,00
1.7. Физические лица		0,00	0,00	0,00
2. Движимое имущество, всего	200	0,00	0,00	120 000,00
2.1. Казенное учреждение		0,00	0,00	0,00
2.2. Автономное учреждение		0,00	0,00	0,00
2.3. Бюджетное учреждение		0,00	0,00	0,00
2.4. Государственные (муниципальные) унитарные предприятия		0,00	0,00	0,00
2.5. Иные организации с государственным участием		0,00	0,00	120 000,00
2.6. Организации коммерческого сектора		0,00	0,00	0,00

*При наличии правовых оснований для передачи имущества в неоперационную (финансовую) аренду