

В диссертационный совет Д 212.354.21  
при Федеральном государственном  
бюджетном образовательном учреждении  
высшего образования «Санкт-Петербургский  
государственный экономический университет»  
191023, г. Санкт-Петербург,  
наб. Канала Грибоедова, д.30-32, лит. А

## **ОТЗЫВ ОФИЦИАЛЬНОГО ОППОНЕНТА**

**доктора экономических наук, профессора**

**Куликовой Лидии Ивановны**

**на диссертацию Чертковой Анастасии Викторовны**

**на тему: «Теория и практика применения учреждениями высшего образования Международных стандартов финансовой отчетности общественного сектора», представленную на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности  
08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика**

### **Актуальность темы диссертационного исследования**

В современных условиях, когда вопросам представления полной и достоверной информации о финансовом положении организаций общественного сектора и финансовых результатах их деятельности уделяется повышенное внимание, особую актуальность приобретают проблемы формирования и раскрытия информации в финансовой отчетности. Особое значение это имеет для образовательных организаций высшего образования России.

Решение указанных проблем приобретает особую актуальность в связи с введением с 1 января 2018 года федеральных стандартов бухгалтерского учета государственных финансов (ФСБУГФ), базой для создания которых являются Международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС). Следует отметить, что в нашей стране непосредственное применение МСФО ОС весьма ограничено, особенно в свете сегодняшних экономических и политических реалий. Учреждения высшего образования оказались

одними из немногих, кто для достижения мировой конкурентоспособности стали составлять финансовую отчетность в соответствии с международными нормами. Иные же организации бюджетной сферы применяют ФСБУГФ, разрабатываемые на основе МСФО ОС. Несмотря на наличие предпосылок для непосредственного применения МСФО ОС в России, для достижения конкурентоспособности на мировом уровне, возможностей применения лучших практик, на текущий момент международные нормы выступают только лишь в качестве основы для разработки федеральных стандартов. В связи с этим постановка и решение научных задач, нацеленных на исследование внедренных ФСБУГФ на степень их соответствия МСФО ОС и разработку последующей методической основы для применения последних, является первостепенным, что доказывает актуальность и своевременность диссертационного исследования А.В. Чертковой.

### **Структура и оценка качества диссертационной работы**

Содержание, форма изложения и структура работы соответствуют поставленным цели и задачам, связаны внутренней логикой и единством. Структура диссертационной работы Чертковой А.В. включает введение, три главы, заключение, библиографический список и 20 приложений. Основное содержание работы раскрыто на 181 страницах, список литературных источников включает 142 наименования.

Знакомство с содержанием работы позволяет сделать вывод, что автором изучены нормативно-правовые документы в области регулирования бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций бюджетной сферы, федеральные стандарты бухгалтерского учета государственных финансов, Международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора, работы экономистов по исследуемой проблеме, достигнуто ее понимание и решены сформулированные задачи исследования.

Во введении обоснована актуальность темы исследования, выполнен анализ состояния и степени разработанности проблемы, определены цель и зада-

чи, предмет и объект исследования, его теоретическая и методологическая основы, информационная база, сформулированы элементы научной новизны, раскрыты теоретическая и практическая значимость результатов исследования, их апробация и внедрение.

В первой главе «Теоретические основы стандартизации учета и отчетности в государственном секторе» определены основные тенденции развития стандартизации бюджетного учета, рассмотрены сущность и основное содержание МСФО ОС, обоснована необходимость применения МСФО ОС в России. Большое внимание в работе уделено вопросам реформирования российской учетной системы в государственном секторе на основе МСФО ОС, рассмотрению этапов практического осуществления реформирования в ходе разработки ФГБУГФ.

Во второй главе «Применение положений МСФО ОС учреждениями высшего образования в условиях внедрения федеральных стандартов бухгалтерского учета государственных финансов» рассмотрены особенности формирования финансовой отчетности учреждениями высшего образования России, проведено исследование практических аспектов применения ФГБУГФ учреждениями высшего образования, представлены результаты применения ФСБУГФ «Основные средства» и «Аренда».

Третья глава «Реформирование федеральных стандартов в соответствии с МСФО ОС» посвящена разработке рекомендаций по совершенствованию представления информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности с целью максимального сближения с МСФО ОС.

Заключение содержит обобщенные выводы по результатам исследования.

Представленная к защите диссертация отличается логичностью построения, представляет собой комплексное, законченное теоретическое исследование, имеющее значимые для экономической науки и практики результаты.

Достоинством представленных разработок является их целостность, полнота и обоснованность. Сформулированные в диссертации предложения имеют научную новизну, теоретическую и практическую значимость для решения за-

дачи, имеющей существенное значение для применения МСФО ОС при составлении отчетности российскими учреждениями высшего образования.

**Степень обоснованности научных положений, выводов и рекомендаций, сформулированных в диссертации**

Полученные результаты являются итогом комплексного научного исследования, построенного на использовании отечественной и зарубежной литературы, связанной с развитием стандартизации в бухгалтерском учете и отчетности, международных стандартов финансовой отчетности, законодательных и нормативных документов Российской Федерации. Разработка и обоснование теоретических положений и рекомендаций основаны на разнообразных методах научных исследований: анализе, синтезе, моделирования, классификации, группировки, сравнения.

Информационную базу диссертации составили законодательные и нормативно-правовые акты Министерства финансов Российской Федерации; официальные требования, установленные Советом по международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора; данные бухгалтерской (финансовой) отчетности учреждений высшего образования России, публикации в периодической печати, материалы сети Интернет.

Всё это позволяет сделать вывод о высокой степени обоснованности результатов проведенного исследования.

Обоснованности научных положений, выводов и рекомендаций, сформулированных в диссертации, способствует:

- исследование этапов стандартизации в области бухгалтерского учета и отчетности, регламентаций ведения учета в бюджетных учреждениях (стр. 22-32);

- анализ источников финансового обеспечения учреждений высшего образования России, выявление тенденции к коммерциализации их деятельности (стр. 45-46, приложение 2, приложение 3, приложение 4);

- сравнительная характеристика положений международных стандартов финансовой отчетности в общественном и коммерческом секторе, выявление отличительных особенностей МСФО ОС (стр. 46-53, приложение 5);

- проведение SWOT-анализа использования МСФО ОС в качестве основы для разработки и внедрения федеральных стандартов, выявление проблем при переходе на международную стандартизацию в общественном секторе России (стр. 71-74);

- исследование этапов разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций государственного сектора, анализ соответствия международных стандартов и федеральных стандартов (стр. 80-81, приложение 6, приложение 7, приложение 8, приложение 9);

- изучение состава и структуры бухгалтерской отчетности государственных учреждений высшего образования России за период 2015-2019 годы с позиции оценки влияния на показатели отчетности внедренных федеральных стандартов «Основные средства» и «Аренда» (стр. 121-132, приложение 11);

- проведение анкетирования специалистов бухгалтерских служб с целью оценки респондентов процесса реформирования бухгалтерского учета и отчетности в бюджетной сфере (стр. 133-139).

### **Степень достоверности научных положений, выводов и рекомендаций, сформулированных в диссертации**

Достоверность результатов исследования следует положительно оценить на основании представленных на стр. 10 диссертации сведений об апробации основных теоретических и практических результатов на международных и всероссийских конференциях, опубликовании наиболее существенных положений и результатов диссертационного исследования, использовании материалов диссертации в учебном процессе при преподавании профильных дисциплин. Результаты диссертационной работы внедрены в практику деятельности Мини-

стерства финансов Пермского края, аудиторских организаций при разработке локальных актов, материалов по методологии бюджетного учета и отчетности.

### **Научная новизна полученных в ходе диссертационного исследования результатов**

Научная новизна исследования заключается в разработке методической основы применения МСФО ОС, обусловленной коммерциализацией деятельности учреждений высшего образования, применением бенчмаркинга, в также реализацией 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.

Основные результаты представленного исследования, определяющие его научную новизну, состоят в следующем:

- обоснована необходимость применения МСФО ОС в России в связи с подтвержденной тенденцией к коммерциализации государственного сектора и роста доли внебюджетных источников финансового обеспечения (стр.45-46, приложения 2-4); потребностью сравнительного анализа показателей финансово-хозяйственной деятельности организаций бюджетной сферы в России и за рубежом в целях разработки мероприятий по повышению их конкурентоспособности (стр. 84-85), а также практикой реализации крупных социальных проектов в рамках государственно-частного партнерства, в том числе с международным участием (стр. 86-87);

- 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 (стр.76-80);

- 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 (стр.140-148; приложения 12-14);

- 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 (стр. 121-139, приложения 10-11);

- 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 (стр. 148-159; приложения 15-20).

Следует отметить, что в целом положения научной новизны имеют положительную оценку благодаря своей аргументированности, логичности изложения. Содержание автореферата и опубликованных работ соответствует основным положениям и выводам диссертации.

#### **Соответствие темы диссертации области исследования**

Содержательный анализ диссертации позволяет сделать вывод, что рецензируемая работа соответствует паспорту специальности ВАК 08.00.12 «Бухгалтерский учёт, статистика» и соответствует заявленным пунктам: п.1.5 «Регулирование и стандартизация правил ведения бухгалтерского учета при фор-

мировании 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».

### **Критические замечания и пожелания автору по существу исследования**

В целом высоко оценивая диссертационную работу за ее научную и практическую значимость, отмечая ее актуальность, следует отметить ряд дискуссионных вопросов и замечаний.

1. Большое внимание в работе уделено теоретическим аспектам применения МСФО ОС: доказана необходимость использования МСФО ОС для улучшения качества отчетности, повышения ее прозрачности и контролируемости, рассмотрены состав показателей, включаемых в отчетность, элементы отчетности, структура стандартов (стр. 50-56). К сожалению, за рамками исследования остались вопросы практического применения МСФО ОС, тем более, что к настоящему времени накоплен опыт формирования и раскрытия информации в отчетности российскими образовательными организациями высшего образования по международным стандартам. Изучение практического опыта составления отчетности по МСФО ОС позволило бы автору диссертации вносить более обоснованные предложения по совершенствованию структуры и содержания отчетности учреждений высшего образования.

2. В диссертации рассматривается состав показателей, включаемых в отчетность в соответствии с МСФО ОС (стр. 54). Вместе с тем, не приведена информация Отчета о сравнении бюджетных и фактических сумм, формирование которого предусмотрено МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности» и МСФО ОС 24 «Представление бюджетной информации в финансовой отчетности». Составление такого отчета очень важно для образовательных организаций, поскольку они получают бюджетные ассигнования в рамках бюджетных



лимитов или утвержденных сумм бюджетных средств. В связи с этим пользователям отчетности необходима информация о первоначальных бюджетных суммах, которые представляют собой данные скорректированных утвержденных бюджетов, включенных в годовые планы финансово-хозяйственной деятельности с учетом переходящих остатков. Кроме того, целесообразно представлять информацию об итоговых бюджетных суммах и фактических суммах, а также давать разъяснения о причинах возникновения различий.

3. Автор диссертации отмечает, что МСФО ОС являются основой реформирования бухгалтерского учета и отчетности в сфере государственных финансов, ФСБУГФ разрабатываются на базе МСФО ОС (стр. 69-81). В работе представлены результаты анализа изменений в Правилах подготовки и Программах разработки федеральных стандартов (приложение 6, приложение 7), на основании которого делается справедливый вывод о том, что разработка федеральных стандартов на базе МСФО ОС представляет собой сложный и долговременный процесс. Вместе с тем, автор ограничивается рассмотрением изменений только до 2020 года. Не рассмотрены Программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета государственных финансов на 2020-2023 годы, утвержденные приказами Минфина России от 22.05.2020 № 89н и от 25.12.2019 № 252н, а также Программа разработки стандартов на 2021-2024 годы, утвержденная приказом Минфина России от 25.03.2021 № 48н.

На сегодняшний день утверждено более 30 федеральных стандартов бухгалтерского учета государственных финансов. Вместе с тем, автор диссертации ограничивается рассмотрением только пяти ФСБУГФ, введенным в действие с 1 января 2018 года. Целесообразно было бы изучение стандартов, имеющих большое значение для целей регулирования учета и отчетности в учреждениях высшего образования, таких как «Доходы», «Долгосрочные договоры», «Запасы», «Финансовые инструменты».

4. На основе анализа изменения структуры основных средств учреждений высшего образования по данным их бухгалтерской (финансовой) отчетности автор делает вывод о том, что отрицательная динамика снижения доли основ-

ных средств в составе совокупных активов обусловлена внедрением с 1 января 2018 года федерального стандарта «Основные средства» (стр. 121-131). Видимо, это связано с необходимостью списания основных средств, не соответствующих критериям признания актива, на забалансовый счет 02 «Материальные ценности на хранении». В то же время на стр. 149 диссертации автор полагает, что данная оценка носит вероятностный характер по причине отсутствия пояснений к бухгалтерской отчетности. На наш взгляд, для обоснования сделанных выводов необходимо произвести более детальный анализ показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности. Снижение стоимости основных средств и их доли в структуре совокупных активов может быть обусловлено увеличением амортизационных отчислений, обесценением объектов, их выбытием, уменьшением их стоимости в переходный период применения ФСБУГФ «Основные средства» и т.д.

5. Автором диссертации предложен формат отчета о финансовых результатах деятельности государственного (муниципального) учреждения, позволяющего учесть нормы международной стандартизации в части отражения доходов, получаемых от обменных и необменных операций, а также перечень доходов, утвержденный на законодательном уровне (стр. 143, приложение 13). В составе доходов от необменных операций предложено отражать доходы от налогов и сборов, от страховых взносов. Таким образом, предложенный формат не учитывает в достаточной мере специфику деятельности учреждений высшего образования. В качестве доходов от необменных операций названных учреждений следует показывать субсидии, пожертвования, гранты, бюджетные ассигнования, целевые и безвозмездные поступления от физических и юридических лиц. В составе доходов от обменных операций должны быть отражены доходы от оказания образовательных услуг на платной основе, выполнения научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, предоставления имущества в аренду, осуществления издательской деятельности и прочие.

6. В работе рассматривается такой вид оценки активов, как справедливая стоимость, который используется при их оценке в результате необменных опе-

раций, предлагаются подходы к определению справедливой стоимости по аналогии с МСФО 13 «Оценка справедливой стоимости» (стр. 147-149, приложение 14). Однако не рассмотрены методы оценки, а также исходные данные для подтверждения справедливой стоимости.

Кроме того, отсутствует информация об оценке объектов недвижимости учреждений высшего образования на момент первого применения ФСБУГФ «Основные средства». В соответствии с названным стандартом и Методическими указаниями при первом применении стандарта оценка объектов недвижимости должна быть произведена по кадастровой стоимости. Эта информация была бы полезной для пользователей отчетности, поскольку многие российские университеты на дату первого применения международных стандартов и составления отчетности по МСФО ОС впервые оценили земельные участки по кадастровой стоимости, которая является аналогом справедливой стоимости, так как кадастровая оценка земель производится регулярно и приблизительно соответствует рыночной стоимости одного квадратного метра земельного участка с конкретным видом разрешенного использования.

Вместе с тем отмечаем, что указанные замечания не снижают положительную оценку диссертации, которая представляет законченную научно-квалификационную работу, выполненную на высоком теоретическом и методологическом уровне.

**Заключение о соответствии диссертации критериям, установленным Положением о присуждении ученых степеней**

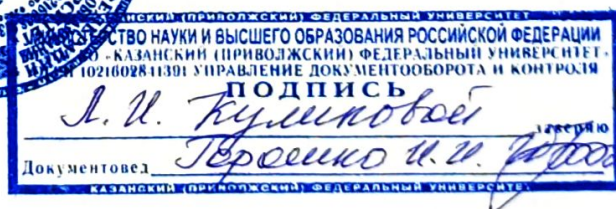
Диссертационная работа Чертковой А.В. на тему «Теория и практика применения учреждениями высшего образования Международных стандартов финансовой отчетности общественного сектора» является завершенным, самостоятельно выполненным исследованием, представляющим научному сообществу обоснованные и достоверные результаты. В диссертации раскрыты поставленные цель и задачи. Она хорошо структурирована, обладает внутренним единством, логикой изложения материала.

Таким образом, диссертационная работа Чертковой Анастасии Викторовны на тему «Теория и практика применения учреждениями высшего образования Международных стандартов финансовой отчетности общественного сектора» соответствует критериям, установленным Положением о присуждении ученых степеней, утвержденным постановлением Правительства Российской Федерации от 24.09.2013 № 842 (в действующей редакции), а ее автор заслуживает присуждения степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.12–Бухгалтерский учет, статистика.

Официальный оппонент,  
доктор экономических наук  
(08.00.12 – Бухгалтерский  
учет, статистика), профессор,  
профессор кафедры учета, анализа  
и аудита Института  
управления, экономики и финансов  
ФГАОУ ВО «Казанский (Приволжский)  
федеральный университет»

Куликова Лидия Ивановна

«5» августа 2022 г.



ФГАОУ ВО «Казанский (Приволжский) федеральный университет»  
Адрес: 420008, Республика Татарстан, г. Казань, ул. Кремлевская, д.18  
Телефон: +7 (843) 233-71-09  
Сайт: <http://kpfu.ru>  
E-mail: [LIKulikova@kpfu.ru](mailto:LIKulikova@kpfu.ru)