

ОТДЕЛЬНЫЕ АСПЕКТЫ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ НАЦИОНАЛЬНОГО ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКОГО УНИВЕРСИТЕТА В СООТВЕТСТВИИ С МСФО ОС

© 2014 О.В. Мусина*

Ключевые слова: организация государственного сектора, МСФО ОС, учетная политика, бюджетный учет, принципы, национальный исследовательский университет.

Отражены особенности подготовки отдельных аспектов учетной политики национального исследовательского университета в соответствии со стандартами учета и отчетности для организаций государственного сектора, сформированными на основе Международных стандартов финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС).

Образовательные учреждения выполняют определенную роль в реализации социальной программы государства, в которую входят создание и реализация общественных благ и услуг.

В Федеральном законе от 29 декабря 2012 г. № 273-ФЗ “Об образовании в Российской Федерации” закреплены принципы государственной политики и правового регулирования в сфере образования, включая высшее образование, в том числе государственно-общественный характер управления образованием¹. Современная система университетов в России объединяет ведущие классические университеты, федеральные университеты, национальные исследовательские университеты.

Национальные исследовательские университеты (НИУ) в Российской Федерации - это центры образования, инноваций, науки и культуры с высоким ценностным потенциалом, поэтому они осуществляют следующие виды деятельности, в результате которых возникают расходы и формируются доходы:

- ◆ образовательная деятельность;
- ◆ научно-исследовательская деятельность;
- ◆ деятельность по обеспечению образовательного и научно-исследовательского процессов².

Следовательно, национальные исследовательские университеты осуществляют публичные функции, оказывают образовательные услуги и в этой связи выступают как участники экономической деятельности.

При осуществлении публичных функций система бухгалтерского учета и отчетности НИУ должна строиться таким образом, чтобы можно было получить информацию о соответствии операций действующему законодательству, о возможности выполнять взятые на себя обязательства перед государством и обеспечивать детализацию учетных данных по источникам финансового обеспечения.

НИУ являются бюджетными учреждениями и осуществляют учет в соответствии с Единым планом счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, для государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и с Инструкцией по его применению, которые утверждены Приказом Минфина России от 1 декабря 2010 г. № 157н, а также в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и с Инструкцией по его применению, которые утверждены Приказом Минфина России от 16 декабря 2010 г. № 174н “Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкции по его применению”.

В Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, утвержденной Приказом Минфина РФ от 1 июля 2004 г. № 180, отмечено, что “основным инструментом реформирования бухгалтерского учета и

* Мусина Ольга Валерьевна, кандидат экономических наук, доцент Самарского государственного аэрокосмического университета им. академика С.П. Королева (национальный исследовательский университет). E-mail: musina_olga@inbox.ru.

отчетности в бюджетной сфере должны стать Международные стандарты финансовой отчетности для общественного сектора (МСФО ОС)”.

В рамках реформирования бухгалтерского учета в бюджетной сфере в Российской Федерации с 2011 г. создаются стандарты учета и отчетности для организаций государственного сектора, и основу для этого составляют существующие международные стандарты для общественного сектора - International Public Sector Accounting Standard (IPSAS), разрабатываемые Советом по МСФО ОС (IPSASB) при Международной федерации бухгалтеров (IFAC). Этими документами мы вправе руководствоваться на основе ст. 3 Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ “О бухгалтерском учете” и в соответствии с официальным переводом международных стандартов, размещенным на сайте Минфина России.

В “Предисловии к международным стандартам финансовой отчетности для общественного сектора” говорится, что МСФО ОС предназначены к применению в финансовой отчетности общего назначения всеми организациями общественного сектора. К организациям общественного сектора относятся национальные органы государственного управления, региональные органы государственного управления (к примеру, на уровне штата, провинции, территории), местные органы власти (к примеру, города, района) и их подразделения (департаменты, ведомства, комитеты, комиссии), если не указано иное³.

В 2013 г. была утверждена Программа повышения эффективности управления общественными (государственными и муниципальными) финансами на период до 2018 г. (Распоряжение Правительства РФ от 30 декабря 2013 г. № 2593-р), согласно которой совершенствование системы бухгалтерского учета и отчетности на основе МСФО ОС направлено на обеспечение качества, полезности и доступности финансовой информации, информационно открытости финансовой деятельности организаций. Также в данной программе определены основные мероприятия: “формирование системы нормативных правовых актов по составлению и представлению бухгалтерской (финансовой) отчетности сектора государственного управления на ос-

нове Международных стандартов финансовой отчетности общественного сектора; повышение качества и эффективности системы регулирования бухгалтерского учета, основанного на участии делового профессионального сообщества пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности в процессе государственного (негосударственного) регулирования бухгалтерского учета в секторе государственного управления”⁴.

Следовательно, руководителям НИУ необходима информация, показывающая, насколько правильно, эффективно и результативно используются предоставленные в их распоряжение ресурсы, и эта информация должна формироваться на основе принятой учетной политики. Составление финансовой отчетности по МСФО ОС требует четкого понимания процесса трансформации, этапы которого могут быть отражены в учетной политике НИУ.

Согласно ст. 8 Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ “О бухгалтерском учете” под учетной политикой понимается совокупность способов ведения экономического субъектом бухгалтерского учета.

Для формирования отдельных аспектов учетной политики необходимо использовать Международный стандарт финансовой отчетности для общественного сектора 3 “Учетная политика, изменения в расчетных оценках и ошибки”, в основе которого лежит МСФО 8 “Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки”⁵.

Согласно МСФО ОС 3 учетная политика - это конкретные принципы, основы, соглашения, правила и практики, принятые организацией для подготовки и представления финансовой отчетности. При ее разработке должно обеспечиваться отражение в финансовой отчетности информации, отвечающей ряду качественных характеристик.

Учетная политика в НИУ приобретает статус внутреннего регламентирующего документа, способствующего практической реализации МСФО ОС. Поэтому необходимо установить критерии выбора и изменения учетной политики вместе с порядком отражения в учете и отчетности, а также раскрытия изменений в учетной политике с изменениями в расчетных оценках и исправлениями ошибок с целью повысить уместность и надежность

финансовой отчетности и улучшить ее сопоставимость с финансовой отчетностью за предыдущие периоды как НИУ, так и других университетов.

Обычно учетная политика состоит из разделов, которые формируются на основе положений МСФО ОС 1 “Представление финансовой отчетности”. Рассмотрим некоторые из них.

В разделе “Принципы и основные качественные характеристики бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности” отражаются:

♦ принцип начисления (обеспечивается признанием результатов операций по факту их совершения независимо от времени оплаты);

♦ принцип непрерывности деятельности (означает, что государственный университет имеет намерение работать в обозримом будущем, что не будет необходимости ликвидации или существенного сокращения масштабов деятельности).

Основными качественными характеристиками финансовой отчетности обычно являются:

♦ ее понятность (информация, предоставляемая в финансовой отчетности, должна быть понятна пользователям);

♦ уместность (информация должна быть уместной для пользователей, принимающих решения, и помогать им оценивать события, подтверждать или исправлять их прошлые оценки);

♦ надежность (отсутствие существенных ошибок и искажений, когда пользователи могут положиться на информацию как на правдивую);

♦ сопоставимость (возможность сравнивать информацию за разные периоды в различных государственных учреждениях. Финансовые результаты аналогичных операций рассчитываются по единой для всех государственных учреждений методологии).

В разделе “Элементы финансовой отчетности и их признание” даются определения понятиям “активы, обязательства и чистые активы/капитал”.

Согласно МСФО ОС:

♦ к активам относятся ресурсы, контролируемые НИУ в результате прошлых событий, от которых ожидается получение будущих экономических выгод;

♦ обязательство - существующая обязанность НИУ, возникающая из прошлых собы-

тий, урегулирование которой приведет к выбытию ресурсов, содержащих экономические выгоды (при этом надо учитывать, что в НИУ осуществляется значительная детализация операций по движению активов и обязательств);

♦ чистыми активами (капиталом) является доля в активах НИУ, остающаяся после вычета всех его обязательств;

♦ элементами, непосредственно связанными с измерениями результатов работы в отчете о результатах финансовой деятельности, выступают доходы и расходы;

♦ доходом является увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в форме притока (или прироста) активов либо уменьшения обязательств, которые приводят к увеличению чистых активов (капитала), отличному от увеличения, связанного с взносами лиц, участвующих в капитале;

♦ расход - это уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода в форме оттока (или уменьшения) активов либо возникновения обязательств, которые приводят к сокращению чистых активов (капитала), отличному от уменьшения, связанного с их распределением лицам, участвующим в капитале.

Далее признаем статью, отвечающую определению элемента финансовой отчетности, если:

1) существует вероятность того, что любая будущая экономическая выгода, связанная со статьей, будет получена или утрачена НИУ;

2) фактические затраты на приобретение объекта или его стоимость могут быть надежно измерены.

Актив классифицируем как оборотный, в случае если он соответствует любым из следующих критериев:

1) предполагается его реализация (или продажа) либо он предназначен для потребления в ходе нормального операционного цикла;

2) он предназначен в основном для целей торговли;

3) предполагается его реализация в течение 12 месяцев после отчетной даты;

4) это денежные средства или денежные эквиваленты, если только его обмен или использование для расчета по обязательству не

запрещены, по крайней мере, на 12 месяцев после отчетной даты.

Все прочие активы классифицируются как долгосрочные.

Обязательство классифицируется как краткосрочное, когда оно удовлетворяет любому из следующих критериев:

1) его погашение предполагается произвести в пределах обычного операционного цикла;

2) оно предназначено в основном для целей торговли;

3) оно должно быть погашено в пределах 12 месяцев после отчетной даты;

4) НИУ не обладает безусловным правом отсрочить погашение обязательства, по крайней мере, на 12 месяцев после отчетной даты.

Все прочие обязательства классифицируются как долгосрочные.

На конец отчетного года долгосрочная задолженность пересматривается с целью выделения краткосрочной (текущей) части долгосрочной задолженности.

Далее в учетной политике должны быть раскрыты разделы в соответствии с МСФО ОС 1: “Финансовая отчетность” и “Организация бухгалтерского учета”.

Финансовая отчетность, опубликованная для пользователей, которые не могут требовать специализированной информации, является финансовой отчетностью общего назначения. Примерами таких пользователей являются граждане, избиратели, их представители и другие члены общества. Термин “финансовая отчетность”, используемый в данном предисловии и стандартах, охватывает все отчеты и пояснительные материалы, которые выступают частью финансовой отчетности общего назначения.

В случаях, когда при подготовке финансовой отчетности используется метод начисления, финансовая отчетность должна включать в себя отчет о финансовом положении, отчет о результатах финансовой деятельности, отчет о движении денежных средств, отчет об изменениях в чистых активах/ капитале.

Помимо подготовки финансовой отчетности общего назначения, организация готовит финансовую отчетность для других сторон (например, органов власти, парламента и других организаций, выполняющих надзор-

ные функции), которые могут требовать наличия специализированной информации в финансовой отчетности. Такую отчетность называют финансовой отчетностью специального назначения.

Отчет о движении денежных средств формируется на основании требований МСФО ОС 2 с учетом особенностей, так как использование государственным учреждением денежных средств осуществляется строго по целевому назначению. Государственное учреждение представляет данные о движении денежных средств от операционной деятельности в отчете о движении денег на счетах государственного учреждения по источникам финансирования, используя прямой метод.

Особое внимание следует уделить разделу “Запасы”, руководствуясь МСФО ОС 12 “Запасы”. Запасы при первоначальном признании отражаются по их фактической себестоимости, которая включает в себя все затраты на приобретение, переработку и прочие затраты, понесенные для того, чтобы привести запасы к их настоящему местоположению и состоянию.

Запасы, полученные от другого государственного учреждения, признаются по балансовой стоимости запасов передающего государственного учреждения. Себестоимостью запасов, полученных государственным учреждением от третьих сторон на безвозмездной основе, признается справедливая стоимость запасов на дату их получения.

На конец отчетного года балансовая стоимость запасов пересматривается в случае их повреждения, полного или частичного устаревания или снижения их продажной стоимости по результатам инвентаризации, утвержденным руководителем государственного учреждения, с учетом событий и изменений в обстоятельствах, показывающих, что балансовая стоимость активов может быть не возмещена.

Имущество НИУ формируется за счет различных источников. В связи с этим необходима организация отдельного учета как самого имущества, так и источников его формирования. Для корректного формирования информации следует использовать МСФО ОС 17 “Основные средства”.

В учетной политике должны быть отражены требования тех МСФО ОС, которые относятся к деятельности НИУ.

Также в учетной политике должна быть отражена информация по отдельным принципам учета: “События после отчетной даты”, “Справедливая стоимость”, “Обесценение активов”, “Принципы дисконтирования”.

МСФО ОС предъявляют лишь общие требования к перечню статей финансовой отчетности, в связи с этим структура и формат отчетности отличаются в разных экономических субъектах.

Таким образом, предполагается, что если учетная политика национального исследовательского университета будет включать в себя требования МСФО ОС, то ее применение обеспечит представление заинтересованным пользователям надежной и уместной информации, позволит учесть специфику деятельности и обеспечит более достоверное представление фактов хозяйственной жизни. Также будет продемонстрирована способность субъекта отчитаться за вверенные ему ресурсы путем представления информации:

- ◆ об источниках, распределении и использовании финансовых ресурсов;
- ◆ о способах финансирования деятельности субъекта и об удовлетворении его потребностей в денежных средствах;
- ◆ для оценки способности субъекта финансировать свою деятельность и выполнять свои обязательства;
- ◆ о финансовом положении субъекта и его изменениях;

◆ для оценки результатов деятельности субъекта с точки зрения издержек на ведение деятельности, эффективности и достигнутых результатов.

В разделах учетной политики могут быть также отражены элементы прогнозирования объема ресурсов, необходимых для продолжения деятельности субъекта сектора государственного управления, и тех ресурсов, которые могут быть созданы в процессе этой деятельности, а также сопутствующие этому риски и неопределенности.

¹ Об образовании в Российской Федерации : федер. закон от 29 дек. 2012 г. // Собр. законодательства РФ. 2012. № 53, ч. 1. Ст. 7598; 2013. № 30, ч. 1. Ст. 4036.

² Маняева В.А., Светкина И.А. Управленческий учет доходов и расходов высшего учебного заведения // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 32. С. 2 - 9.

³ МСФО для общественного сектора: офиц. пер. на рус. яз. URL: <http://www.minfin.ru/ru/budget/sfo/msfo>.

⁴ Там же.

⁵ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 8 “Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки” // О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации : приказ Минфина России от 25 нояб. 2011 г. № 160н.

Поступила в редакцию 17.10.2014 г.