

ПРАКТИКА МОДЕРНИЗАЦИИ ОБРАЗОВАНИЯ

ВНЕДРЕНИЕ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В ТОМСКОМ ПОЛИТЕХНИЧЕСКОМ УНИВЕРСИТЕТЕ

ЧУБИК Петр Савельевич – д-р техн. наук, профессор, ректор, Национальный исследовательский Томский политехнический университет. E-mail: chubik@tpu.ru

БЛИНОВА Наталья Юрьевна – начальник финансово-аналитического отдела, Национальный исследовательский Томский политехнический университет. E-mail: blinovanyu@tpu.ru

МОИСЕЕНКО Элеонора Леоновна – главный бухгалтер, Национальный исследовательский Томский политехнический университет. E-mail: moiseenko@tpu.ru

***Аннотация.** В статье рассматриваются концептуальные вопросы и практика внедрения международных стандартов финансовой отчетности общественного сектора в Томском политехническом университете. Реализация проекта по внедрению МСФО ОС в ТПУ позволила выявить скрытые ранее проблемы в управлении активами и обязательствами, принять меры по их устранению, усилить контроль над результатами деятельности университета и дочерних организаций, а также наметить пути оптимизации процесса принятия решений в области финансового менеджмента.*

***Ключевые слова:** финансовая отчетность, международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора, бюджетный учет*

Одним из условий интеграции ведущих российских университетов в международное научно-образовательное пространство является переход на международные стандарты управления финансами и ведения финансовой отчетности. Томский политехнический университет (далее – ТПУ) одним из первых среди вузов-участников проекта 5-100 разработал и внедрил в университетскую практику процесс учета финансово-хозяйственной деятельности вуза по международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора (далее – МСФО ОС) [1], а также накопил данные для проведения предварительного анализа проделанной работы.

МСФО – это система общепринятых принципов классификации, признания, оценки и раскрытия фактов хозяйственной жизни и финансовых показателей хозяйствующих субъектов. Стандарты для коммерческого сектора (МСФО) появились в 1973 г., а первый стандарт по МСФО ОС был принят в 2000 г. В отличие от нацио-

нальных стандартов учета они носят рекомендательный характер, то есть не предъявляют жестких требований к бухгалтерскому учету, содержат лишь общие принципы и требования, являясь базовой основой для подготовки консолидированной финансовой отчетности [2]. Основная цель такой отчетности – предоставление объективной информации о финансовом положении и результатах деятельности отчитывающегося субъекта, полезной при принятии обоснованных экономических решений широким кругом пользователей. (В отечественной практике при подготовке бухгалтерской (финансовой) отчетности преобладает юридический подход с четко регламентированными правилами, при этом вся российская учетная система ориентирована на обеспечение контрольных функций и решение вопросов налогообложения).

Работа по постепенному сближению национальных и международных стандартов учета ведется Минфином России с 2010 г. Осуществлен официальный перевод

МСФО ОС, подготовлены проекты пяти федеральных стандартов бухгалтерского учета и отчетности в секторе государственного управления, разработанные на основе МСФО ОС, в 2014 г. внесены концептуальные изменения в инструкцию по бухгалтерскому учету государственного сектора, сглаживающие основные различия между бюджетным учетом и МСФО ОС [2]. Несмотря на указанные действия, вопросы внедрения МСФО ОС в российском государственном секторе на текущий момент стоят достаточно остро, и лишь единичные учреждения страны имеют соответствующий опыт составления отчетности.

Подготовку к составлению отчетности по МСФО ОС можно осуществлять с привлечением сторонних исполнителей (аудиторских и консалтинговых организаций) или собственными силами. Главным недостатком первого варианта является то, что современный рынок услуг в этой области в России пока недостаточно развит. Поэтому выбор сторонних исполнителей ограничен, в том числе и в географическом плане. Второй вариант кажется относительно дешевым или сопоставимым с первым по стоимости, однако может стать более затратным и трудоемким в организационном плане. Тем не менее большинство крупных российских организаций выбирают этот путь. Принимая во внимание состояние рынка услуг для организаций государственного сектора, а также уже сложившуюся практику по подготовке отчетности в соответствии с МСФО, в ТПУ было принято решение о внедрении МСФО ОС собственными силами.

Этот процесс стартовал в университете в 2013 г. В рамках общей стратегии вуза в области проектного менеджмента была создана рабочая группа по вопросам запуска соответствующего проекта. Как и преобладающее большинство проектов ТПУ, он реализован в форме менеджмента влияния («координации проектов»), не требующего изменений в структуре университета. В

рамках сетевого взаимодействия структурных подразделений ТПУ обеспечена концентрация необходимых ресурсов (в первую очередь трудовых), и в то же время сохранена возможность оптимизации их использования [3]. Поскольку отчетность по МСФО ОС намного шире и информативнее, чем бухгалтерская отчетность по национальным стандартам учета, в состав проектной группы вошли сотрудники различных структурных подразделений: финансово-аналитического отдела, кафедры экономики, бухгалтерии, планово-финансового отдела, а также центра мониторинга и рейтинговых исследований.

Процесс внедрения МСФО ОС условно можно разбить на следующие этапы:

- подготовительный период;
- разработка методики трансформации данных из регистров бухгалтерского учета в регистры учета по МСФО ОС с учетом специфики российского законодательства;
- разработка учетной политики и методологии ведения учета по МСФО ОС;
- трансформация данных из регистров бухгалтерского учета в регистры учета по МСФО ОС отдельно для университета, обособленных структурных подразделений и дочерних организаций;
- консолидация данных;
- составление итоговых форм консолидированной отчетности ТПУ в соответствии с МСФО ОС;
- ведение учета по МСФО ОС.

Особое внимание следует обратить на подготовительную работу организационного и методологического характера. Она включает, в частности, определение круга консолидации и анализ всех фактов хозяйственной жизни университета и дочерних организаций с целью выявления различий в учете по национальным и международным стандартам для проведения необходимых трансформационных корректировок на следующем этапе.

Российским законодательством состав-

ление консолидированной отчетности не предусмотрено. Напротив, в соответствии с МСФО ОС в большинстве случаев должна составляться консолидированная отчетность группы с учетом контролируемых (дочерних) и ассоциированных компаний, в том числе в нее должны включаться организации коммерческого сектора, если они удовлетворяют критериям признания в качестве контролируемых или ассоциированных компаний. В подготовительный период определяется перечень дочерних и ассоциированных организаций, которые подлежат включению в консолидированную отчетность, и в их адрес направляются запросы на предоставление информации, требуемой для подготовки отчетности в соответствии с МСФО ОС. При этом следует принимать во внимание тот факт, что сроки сдачи бухгалтерской отчетности коммерческими организациями существенно отличаются от сроков сдачи отчетности государственными учреждениями. Контролируемые организации консолидируются методом покупки с выделением неконтролируемой доли участия, исключением взаиморасчетов и нереализованной прибыли. Поскольку деятельность малых инновационных предприятий (ассоциированных организаций ТПУ) незначительна в рамках всей деятельности университета, а большая их часть находится на упрощенной системе налогообложения и не имеют бухгалтерской отчетности за 2012–2013 гг., было принято решение не применять по отношению к ним метод долевого участия.

Немаловажным фактором успешного внедрения новой системы учета стало достаточно длительное обучение международным стандартам отчетности сотрудников ТПУ, задействованных в процессе. Разработаны две программы повышения квалификации, рассчитанные на разные уровни компетенций в области МСФО ОС. Первая – в объеме 72 часов – направлена на получение общих знаний о МСФО ОС. Обучение по данной программе прошли 74

сотрудника различных служб. Вторая программа объемом 80 часов нацелена на формирование дополнительных компетенций в области применения МСФО ОС. Ее освоили 22 сотрудника управления по финансово-экономической деятельности.

На этом этапе была также проанализирована отчетность по МСФО ОС нескольких университетов, входящих в топ-100 мировых университетских рейтингов. На основе проведенного анализа разработана структура отчетности для ТПУ с целью обеспечения сопоставимости отчетных данных с ведущими университетами мира.

Следующий шаг на пути к внедрению МСФО ОС – переформатирование данных из национальных стандартов в международные.

В мировой практике применяются два основных метода составления отчетности в соответствии с международными стандартами:

- трансформация (периодический процесс подготовки отчетности по МСФО, включающий реклассификацию данных из регистров национального бухгалтерского учета в статьи отчетности по МСФО и последующее внесение корректировок в эти статьи);
- конверсия (параллельный учет) [4].

Независимо от выбранного университетом метода подготовки отчетности трансформация является обязательным шагом на пути перехода к МСФО ОС, поскольку для получения входящего баланса может быть использован только этот метод. Отчетность ТПУ за 2013 г. составлена методом трансформации от оборотно-сальдовой ведомости; аналогичный подход реализован и при подготовке отчетности за 2014 г. Начиная с 2015 г. планируется комбинация указанных методов: параллельный учет в части отражения фактов хозяйственной жизни ТПУ и его обособленных структурных подразделений, а также трансформация данных по контролируемым организациям. Решение составлять отчетность контроли-

руемых организаций методом трансформации принято на основе оценки «затраты–выгоды». Ресурсы контролируемых компаний не позволяют вести полноценный параллельный учет по МСФО ОС, однако силами специалистов ТПУ с привлечением сотрудников дочерних организаций, ответственных за бухгалтерский учет, возможна быстрая и качественная трансформация данных из регистров бухгалтерского учета в регистры по МСФО ОС.

Важным этапом реализации проекта является разработка методики трансформации данных из регистров бухгалтерского учета в регистры по МСФО ОС. Как правило, количество методик соответствует количеству видов бухгалтерского учета группы. Для университета – это методика трансформации данных из регистров бюджетного учета, а в случае наличия дочерних и ассоциированных организаций коммерческого сектора – методика трансформации данных из регистров коммерческого бухгалтерского учета в регистры по международным стандартам. В процессе описания методики трансформации разработан план счетов по международным стандартам, в основу которого положен план счетов бухгалтерского учета государственного сектора, но предусмотрена специфика МСФО ОС. Так, на счетах МСФО ОС добавлена аналитика, необходимая при раскрытии информации в отчетности по международным стандартам, и размножены на активные и пассивные те счета, остатки по которым в бюджетном учете представляются свернуто (например, счета «Расчеты по доходам», «Расчеты с подотчетными лицами»). В методику также включены шаблоны трансформационных таблиц и таблицы соответствий счетов и аналитик бухгалтерского учета статьям отчетности по МСФО ОС отдельно для государственного и коммерческого секторов.

Трансформация данных из регистров бухгалтерского учета в регистры по МСФО ОС осуществляется для каждого компо-

нента финансовой отчетности. Отчет о финансовом положении (баланс) за первый отчетный период опирается на две даты: дату первого применения МСФО ОС (01.01.13) и на конец отчетного периода. Также заполняются отдельные трансформационные таблицы для отчета о финансовых результатах, о движении денежных средств и об изменении чистых активов.

Общая стратегия трансформации включает следующие операции:

- перенос развернутых остатков по счетам бухгалтерского учета на счета учета по международным стандартам;
- внесение корректировочных проводок по счетам учета МСФО ОС для приведения начальных остатков в соответствие с требованиями МСФО ОС;
- перенос из регистров бухгалтерского учета на международные счета оборотов, необходимых для формирования отчетов о финансовых результатах, о движении денежных средств и об изменении чистых активов;
- внесение корректировочных проводок по международным счетам учета для приведения оборотов и конечных остатков в соответствие с требованиями МСФО ОС.

Трансформация данных производилась отдельно по ТПУ, по филиалам и представительствам, а также по дочерним организациям вуза с целью контроля корректности данных в итоговой отчетности.

Проблемы, возникшие во время трансформации данных и оказавшие влияние на объем вносимых корректировок, можно разбить на две группы:

1) расхождения между бюджетным учетом и МСФО ОС;

2) несоответствия аналитических разрезов бюджетного учета и бухгалтерского учета контролируемых организаций коммерческого сектора.

По причине существенных различий в национальном и международном стандартах учета корректировка данных является неотъемлемой частью процесса трансфор-

мации. При подготовке отчетности по МСФО ОС были произведены следующие виды корректировок:

- исключение из регистров МСФО ОС активов или обязательств, не соответствующих критериям признания в соответствии с МСФО ОС (например, списание материальных запасов, переданных в эксплуатацию);
- включение в регистры МСФО ОС активов и обязательств, не нашедших отражения в бюджетной отчетности, но признание которых требуется в соответствии с МСФО ОС (например, признание в качестве объектов основных средств земельных участков, полученных в безвозмездное пользование, на дату первого применения, а также создание резервов);
- изменение оценок активов и обязательств в соответствии с требованиями МСФО ОС (например, обесценение нереклашифицированной задолженности);
- реклассификация статей в соответствии с требованиями МСФО ОС (например, деление задолженности на краткосрочную и долгосрочную).

В отдельную группу корректировок следует отнести расчет отложенных налогов на прибыль. По бюджетному учету отражение отложенных налогов не предусмотрено; МСФО ОС также не содержат отдельный стандарт по отложенным налогам, однако приветствуют их отражение в финансовой отчетности. Поскольку ТПУ является плательщиком налога на прибыль, отложенные налоги на прибыль отражены в финансовой отчетности вуза в соответствии с МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль».

При подготовке первой отчетности ТПУ в соответствии с МСФО ОС потребовалось привлечение экспертов для оценки (по состоянию на 01.01.2013 г.) справедливой стоимости тех объектов недвижимого имущества, балансовая стоимость которых, по данным бухгалтерского учета, объективно не соответствовала их спра-

ведливой стоимости. В то же время было принято решение о невключении активов культурного наследия в отчетность по международным стандартам, поскольку процесс определения подлинности музейных экспонатов (и последующая оценка их справедливой стоимости) является весьма затратным, а в соответствии с требованиями МСФО ОС отражение таких активов не является обязательным. Информация о наличии активов культурного наследия может быть раскрыта в примечаниях к финансовой отчетности.

Основные отличия между правилами бюджетного учета и требованиями МСФО ОС выявлены при трансформации данных из регистров бюджетного учета в статьи отчета о финансовых результатах деятельности и отчета о движении денежных средств. Например, по общим правилам бюджетного учета сформированные затраты на изготовление готовой продукции, а также на выполнение работ и оказание услуг относятся на уменьшение дохода, а согласно МСФО ОС такие затраты относятся к расходам текущего периода.

Особое внимание в международных стандартах отводится отражению в финансовой отчетности резервов. Данная позиция основана на принципе осмотрительности: не допустить завышения активов и занижения обязательств отчитывающегося субъекта. Требования к отражению резервов в бюджетном учете появились с 2014 г., однако общих алгоритмов и методик расчета основных резервов в рекомендациях нет. Для целей подготовки отчетности в соответствии с международными стандартами в ТПУ разработаны и внедрены методики расчета краткосрочного резерва на выплату предстоящих отпусков, а также долгосрочного резерва на вывод из эксплуатации ядерных объектов ТПУ и восстановление окружающей среды, и резерва на выплаты ветеранам и участникам Великой Отечественной войны по коллективному договору.

В рамках отдельной корректировки были проанализированы записи в регистрах бюджетного учета, отраженные в 2014 г., но относящиеся к 2013 г. (аналогично – отраженные в 2013 г., но относящиеся к 2012 г.). По данным записям был восстановлен принцип временной определенности фактов хозяйственной деятельности в случае, если сумма по соответствующей операции превышает 100 тыс. руб.

Следует отметить, что весь процесс внедрения МСФО ОС в ТПУ автоматизирован. В основной системе учета финансово-хозяйственной деятельности на базе «1С: Бухгалтерия государственного учреждения 8» создана подсистема МСФО ОС. Ее задачей является автоматизация процедуры трансформации с сохранением сопоставимости данных в бюджетном и международном учетах, а также автоматизированный расчет корректировок. В подсистеме реализованы расчет резерва отпусков, пообъектный расчет отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств. Так как предполагается ввести аудит отчетности, в системе обеспечены сбор и сохранение всех доказательств и обоснований, которые могут быть представлены аудитором при проверке.

Впервые при подготовке отчетности по международным стандартам проанализированы финансовые риски ТПУ (валютный, кредитный, процентный, риск ликвидности и т.п.). Таким образом, появилось четкое представление о рисках, которым подвержен университет, и о возможностях их минимизации.

По результатам отчетности за год, закончившийся 31.12.2013 г. [5], стало возможным оценить финансовое положение ТПУ в сопоставлении с зарубежными университетами. Следует отметить, что отчетность зарубежных университетов представляется за период, соответствующий учебному году, в то время как российские университеты традиционно выбирают отчетный период по календарному году. Для

проведения сравнительного анализа отчетность зарубежных университетов отбиралась на дату, ближайшую к 31.12.2013 г. В ходе анализа проведено сравнение основных показателей отчета о финансовом положении и отчета о финансовых результатах деятельности, а также рассчитаны основные коэффициенты оценки финансового состояния университетов по общей величине чистых активов. Отдельно рассмотрен эффект влияния расчетов с учредителем на финансовое положение российских университетов.

Следует обратить внимание, что финансовое положение ТПУ и других отобранных для анализа ведущих российских вузов сопоставимо по структуре активов и обязательств, при этом различие в структуре баланса зарубежных и российских университетов весьма существенно. Участвующие в анализе зарубежные университеты не имеют в отчетности статью «Запасы», поскольку их величина незначительна в общей доле активов. Российские вузы хранят материальные запасы в объеме от 2 до 4 млн. долл. США. Российские университеты капитализируют свои средства в наименее ликвидные с экономической точки зрения статьи необоротных активов (основные средства и нематериальные активы), в то время как у зарубежных вузов более 80% активов – это инвестиции, ценные бумаги и иные финансовые вложения. Также у зарубежных университетов существенную долю всех обязательств составляют финансовые обязательства (кредиты), а у российских вузов данная статья незначительна. Кроме того, в данные отчетности зарубежных университетов включаются их эндаумент-фонды. С позиции Минфина России, консолидация фонда целевого капитала в отчетности российских вузов возможна, только если такой фонд является контролируемой организацией.

Важным разделом с точки зрения финансового анализа является раздел «Чистые активы», где, по сути, отражена реаль-

ная стоимость имеющегося имущества, определяемая за вычетом всех обязательств (“величина активов, не обремененных обязательствами”). В отчетности российских университетов в разделе чистых активов присутствует существенная статья – «Расчеты с учредителем», в которой отражается балансовая стоимость земельных участков в безвозмездном пользовании, имущества в оперативном управлении, а также объектов незавершенного строительства, финансируемых из бюджетных источников. Включение такого имущества в расчеты с учредителем лишает университет права в дальнейшем распоряжаться им самостоятельно, вследствие чего такое имущество не может являться обеспечением по обязательствам университета. В итоге по структуре чистых активов некоторые российские университеты попадают в зону риска с позиции внешних пользователей. Вместе с тем такое положение дел должно быть выгодно учредителю, поскольку результаты деятельности вуза капитализируются в защищенные статьи активов.

Структура баланса российских университетов, финансовые результаты их деятельности, так же как и их капитализация в защищенные статьи активов, объясняются консервативной финансовой политикой в первую очередь учредителей университетов, которая направлена на минимизацию финансовых рисков и обеспечение финансовой безопасности. Общий анализ коэффициентов ликвидности и автономии, а также соотношения обязательств и собственных средств позволяет судить об относительной финансовой устойчивости ТПУ и других российских вузов. Финансовая политика зарубежных университетов в целом определяется как умеренная, одна-

ко по некоторым направлениям может расцениваться как агрессивная.

Неоспоримый положительный эффект от внедрения МСФО ОС для ТПУ состоит в том, что проект позволил выявить скрытые ранее проблемы в управлении активами и обязательствами, принять меры по их устранению, усилить контроль над результатами деятельности университета и дочерних организаций, а также получить новые данные для анализа и поиска путей оптимизации процесса принятия решений в области финансового менеджмента.

Литература

1. Международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора (сб.), 2010. (Официальный перевод – 2012) ISBN 978-5-9551-0573-4.
2. Блинова Н.Ю. МСФО: принципиальные отличия от российских стандартов бухгалтерского учета организаций общественного сектора // Советник бухгалтера государственного и муниципального учреждения. 2013. № 11. С. 58–62.
3. Дульзон А.А. Управление проектами: учебное пособие. Томск: Изд-во ТПУ, 2006.
4. Основные этапы трансформации финансовой отчетности / Карана и Агентство США по Международному развитию (AMP США) // Сайт GAAP.RU (Теория и практика финансового учета). URL: http://www.gaap.ru/articles/osnovnye_etapy_transformatsii_finansovoy_otchetnosti
5. Консолидированная финансовая отчетность в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности общественного сектора на 31 декабря 2013 года / Томский политехнический университет. URL: http://tpu.ru/f/1914/msfo_2013.pdf

Статья поступила в редакцию 26.05.15.

IMPLEMENTATION OF INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS AT TOMSK POLYTECHNIC UNIVERSITY

CHUBIK Petr S. – Dr. Sci. (Technical), Prof., Rector, National Research Tomsk Polytechnic University, Tomsk, Russia. E-mail: chubik@tpu.ru

BLINOVA Natalia Yu. – Head of Department for Financial Analytics, National Research Tomsk Polytechnic University, Tomsk, Russia. E-mail: blinovanyu@tpu.ru

MOISEENKO Eleonora L. – Chief Accountant, National Research Tomsk Polytechnic University, Tomsk, Russia. E-mail: moiseenko@tpu.ru

Abstract. The article discusses questions about practices of international public sector accounting standards implementation at Tomsk polytechnic university.

Keywords: financial statements, international public sector accounting standards, budgetary accounting

References

- 1) *Mezhdunarodnye standarty finansovoi otchetnosti obschestvennogo sektora: Izdanie 2010 goda. Ofitsial'nyi perevod* [International Public Sector Accounting Standards: Collected texts. Year of Publishing – 2010. Official Translation – 2012]. ISBN 978-5-9551-0573-4. (In Russ.)
- 2) Blinova N.Yu. (2013). [IPSAS: Principal Differences from Russian Standards of Financial Accounting of Public Sector Organizations]. *Sovetnik bukhgaltera gosudarstvennogo i munitsipal'nogo uchrezhdeniya* [Advisor for Accountant of Public and Municipal Institutions]. No. 11, pp. 58-62. (In Russ.)
- 3) Dulson A.A. (2006) *Upravlenie proektami* [Project Management: Study Book]. Tomsk: Tomsk Polytechnic University Publ. (In Russ.)
- 4) [Main Stages of Financial Statements Transformation. GAAP and USA Agency on International Development]. *GAAP.RU* [Theory and practice of budgetary accounting]. Available at: http://www.gaap.ru/articles/osnovnye_etapy_transformatsii_financevoy_otchetnosti (accessed 08.04.2015) (In Russ.)
- 5) [Consolidated Financial Statements in Compliance with International Public Sector Accounting Standards as at December 31, 2013]. *Tomskii politekhnicheskii universitet* [Tomsk Polytechnic University]. Available at: http://tpu.ru/f/1914/msfo_2013.pdf (accessed 20.04.2015)

The paper was submitted 26.05.15.

ПРОЕКТИРОВАНИЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ БАКАЛАВРОВ НА ОСНОВЕ ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО СТАНДАРТА ПЕДАГОГА

СМОЛЯНИНОВА Ольга Георгиевна – д-р пед. наук, профессор, чл.-корр. РАО, директор Института педагогики, психологии и социологии, Сибирский федеральный университет. E-mail: smololga@mail.ru

КОРШУНОВА Вера Владимировна – канд. пед. наук, доцент кафедры информационных технологий обучения и непрерывного образования Института педагогики, психологии и социологии, Сибирский федеральный университет. E-mail: wera7@mail.ru

Аннотация. В статье рассматриваются формы организации профессиональной подготовки будущих учителей начальных классов в программах бакалавриата в условиях сетевого взаимодействия СПО и ВО в соответствии с требованиями Профессионального стандарта педагога. Практико-ориентированная модель подготовки будущих учителей начальных классов предусматривает изменение содержания, методов и форм организации образовательного процесса и программ практик на базе школ и предполагает изменение форм оценки образовательных результатов. Ориентация на конкретные результаты образования требует новых подходов к проектированию