

УДК 338.1

Д.А. Яхина

Казанский федеральный университет, Казань, email: vakhotinadaria@gmail.com

ФОРМИРОВАНИЕ УЧЕТНОЙ ИНФОРМАЦИИ О ДОХОДАХ КАК РЕЗУЛЬТАТАХ ИННОВАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ УЧРЕЖДЕНИЙ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ

Ключевые слова: доходы, инновационная деятельность, бухгалтерский учет и отчетность в университетах.

Статья посвящена актуальным вопросам формирования учетной информации о доходах в учреждениях высшего образования России. Большое внимание уделено вопросам учета доходов от НИОКР как результатов инновационной деятельности университетов. Рассмотрены положения учетной политики университетов в отношении признания, оценки, документального оформления доходов от выполнения НИОКР, методики их расчета. Исследованы показатели доходов 20 университетов от предоставления исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации, отражаемые в отчетах о финансовых результатах учреждений высшего образования (форма 0503721), размещенные на официальном сайте bus.gov.ru. Изучены структура и содержание отчета о финансовых результатах учреждений высшего образования с целью улучшения представления информации о доходах от инновационной деятельности.

D.A. Yakhina

Kazan Federal University, Kazan, email: vakhotinadaria@gmail.com

FORMATION OF ACCOUNTING INFORMATION ON INCOME AS A RESULT OF INNOVATIVE ACTIVITY OF HIGHER EDUCATION INSTITUTIONS EDUCATION

Keywords: revenue, innovation, universities accounting and reporting.

The article is devoted to topical issues of formation of accounting information on income in higher education institutions in Russia. Much attention is paid to the issues of accounting for income from R&D as the results of innovative activities of universities. The provisions of the accounting policy of universities regarding the recognition, evaluation, documentation of income from R&D, and methods of their calculation are reviewed. The indicators of income of 20 universities from the granting of exclusive rights to the results of intellectual activity and means of individualization, reflected in the reports on the financial results of institutions of higher education (form 0503721), posted on the official website, are studied bus.gov.ru. The structure and content of the report on the financial results of higher education institutions have been studied in order to improve the presentation of information on income from innovative activities.

Инновационная деятельность учреждений высшего образования направлена, прежде всего, на осуществление фундаментальных и прикладных научных исследований, выполнение НИОКР в соответствии, как с государственным заданием, так и по договорам с различными контрагентами. Источники финансирования исследований и разработок учреждений весьма разнообразны: бюджетное финансирование, целевые средства (в том числе, поступающие из РФФИ, РФТР, РГНФ и других фондов), средства заказчиков по хозяйственным договорам на создание научно-технической продукции, собственные средства. Следует отметить, что действующая система бухгалтерского учета в организациях

бюджетной сферы не позволяет формировать отчетную информацию о доходах как результатах инновационной деятельности университетов для целей принятия управленческих решений.

Цель исследования

Изучение действующего порядка учета доходов, исходя из специфики деятельности учреждений высшего образования, для выявления проблемных аспектов представления и раскрытия отчетной информации о доходах от выполнения НИОКР, определения дальнейших перспектив совершенствования структуры и содержания отчетов о доходах как результата инновационной деятельности университетов.

Материал и методы исследования

Объектом исследования являются нормативные документы, регламентирующие вопросы учета доходов в организациях бюджетной сферы, бухгалтерская (финансовая) отчетность 20 учреждений высшего образования России за 2023 отчетный год, материалы учетных политик российских университетов. При написании статьи использованы следующие методы: сравнительного анализа, наблюдения и систематизации.

Результаты и их обсуждение

Нормативным документом, регламентирующим порядок учета доходов в организациях бюджетной сферы, является ФСБУ ГС «Доходы», в соответствии с которым основными учетными группами доходов являются доходы от необменных и обменных операций [1]. К доходам от необменных операций относятся безвозмездные поступления из бюджета, кроме того прочие доходы. Последние подразделяются на доходы, полученные с условиями и без условий о передаче активов. Доходы от обменных операций классифицируются на доходы от собственности и доходы от реализации.

Исходя из сущности операций по инновационной деятельности, осуществляемых учреждениями высшего образования, приведем перечень доходов от обменных и необменных операций (табл. 1).

Доходы от необменных операций с условиями содержат обязательное требование использования учреждениями получаемых средств по целевому назначению, включая достижение установленных результатов. При невыполнении требований полученные средства должны быть возвращены полностью или частично. К таким доходам относятся субсидии на развитие университетов, которые представляют собой бюджетные средства, предоставляемые учредителем на безвозмездной основе, имеющие целевую направленность. Эти средства должны быть использованы на фундаментальные и прикладные научные исследования. Основанием для признания доходов в виде субсидий на развитие учреждения высшего образования, полученных в рамках выполнения государственного задания, является соглашение

с Министерством науки и высшего образования Российской Федерации. Признание таких доходов в бухгалтерском учете должно осуществляться по мере выполнения условий предоставления субсидий в той части, которая относится к отчетному периоду.

Гранты научных фондов (РНФ, РФФИ и прочие) выделяются напрямую учреждениям высшего образования для осуществления общественно значимых научных исследований. Основанием признания доходов в виде грантов являются трансфертные соглашения. На основании положений ФСБУ ГС «Доходы» субсидии, гранты и т.д., предоставленные на условиях при передаче актива, признаются в бухгалтерском учете в момент возникновения права на их получение в составе доходов будущих периодов. По мере выполнения условий трансфертного соглашения осуществляется признание доходов текущего периода. Основанием для признания доходов является отчет (промежуточный, итоговый) о достижении целевых показателей, утвержденный грантодателем.

К доходам от обменных операций относятся доходы от собственности. Для учреждений высшего образования такими доходами могут быть доходы от предоставления исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации. Данные доходы признаются в бухгалтерском учете в составе доходов текущего отчетного периода в соответствии с суммой, предусмотренной условиями договоров.

Научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы выполняются по договорам, заключенным с такими контрагентами, как министерства, ведомства, а также членами бизнес-сообщества, которые могут предусматривать как поэтапное, так и не поэтапное выполнение. При заключении договора на выполнение НИОКР без указания этапов основанием для признания доходов текущего периода является акт сдачи-приемки работ, моментом признания дохода - дата подписания заказчиком акта сдачи-приемки работ. При заключении договора на выполнение НИОКР с этапами выполнения на дату подписания договора признаются доходы будущих

периодов исходя из суммы договора. Основанием для признания дохода текущего периода является акт сдачи-приемки работ по этапу, моментом признания дохода - дата подписания заказчиком акта сдачи-приемки работ по этапу.

Одним из документов в области регулирования бухгалтерского учета доходов является учетная политика учреждений, где должны быть определены вопросы признания, оценки, документального оформления доходов, методика их расчета. Основные положения учетной политики десяти университетов в отношении доходов от выполнения НИОКР представлены в таблице 2.

Следует отметить, что ни одно из исследуемых учреждений в учетной политике не представило полный порядок учета доходов, начиная с документального оформления, регламентирующего выполнение НИОКР и заканчивая отражением их результатов. Некоторые учреждения ограничились только указанием основного документа, регламентирующего выполнение работ по НИОКР, другие – документальным оформлением отражения доходов по научным договорам.

Недостаточно внимания в учетной политике образовательных учреждений уделено вопросам учета доходов по договорам на выполнение НИОКР, условиями которых предусмотрено поэтапное их выполнение.

В данных случаях учет ведется с использованием счета «Доходы будущих периодов», аналитический учет доходов ведется по этапам выполнения договора. Документальным подтверждением стоимости выполненных этапов работ являются акты сдачи-приемки этапов работ.

Проблемным вопросом учета доходов при поэтапном выполнении НИОКР является определение величины дохода исходя из стадии завершенности работ. В данных ситуациях в договорах на выполнение работ указывается только общая сумма, без подразделения ее по стадиям выполнения, поэтому необходимо определить величину поэтапных доходов от НИОКР.

В ФСБУ ГС «Доходы» не рассматривается порядок признания доходов при поэтапном выполнении работ, оказании услуг. В МСФО ОС «Выручка от обменных операций» рассматривается метод «по мере готовности» при признании выручки с учетом степени завершенности работ по договору на отчетную дату, которая может быть определена с использованием различных вариантов. Документальным подтверждением могут быть отчеты о выполненной работе по этапу. Степень выполнения работ определяется расчетным путем: в процентах выполненных работ по договору в общем объеме работ или по доле расходов, понесенных на отчетную дату, к общей величине расходов по договору [2,3].

Таблица 1

Классификация доходов от обменных и необменных операций

Виды доходов	Примерный перечень доходов
Доходы от необменных операций	
Доходы от необменных операций с условиями	Субсидии на развитие университета (гранты в виде субсидий в рамках Программы стратегического академического лидерства «Приоритет-2030, субсидии по программе развития передовых инженерных школ) Субсидии на государственную поддержку ведущих университетов России в целях повышения их конкурентоспособности среди ведущих мировых научно-образовательных центров Гранты на осуществление федеральных целевых программ, проведение научных исследований Субсидии на создание и оснащение действующих научных лабораторий Гранты научных фондов (РНФ, РФФИ)
Доходы от обменных операций	
Доходы от собственности	Доходы от предоставления исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации
Доходы от реализации	Доходы от выполнения НИОКР в рамках договоров коммерческого характера Доходы от выполнения НИОКР в рамках выполнения государственного задания Доходы от оказания научно-технических услуг

Таблица 2

Учетная политика учреждений высшего образования в отношении доходов от выполнения НИОКР

Наименование учреждения	Элемент учетной политики	Пояснения
МИРЭА – Российский технологический университет	Основание отражения доходов за выполнение НИОКР	Согласно условиям договоров
	Порядок учета доходов, начисленных за выполненные и сданные заказчиком отдельные этапы работ НИОКР, не относящиеся к доходам текущего отчетного периода	На счете 0 401 40 000 «Доходы будущих периодов» в порядке, установленном п. 301 Инструкции № 157н.
	Порядок учета доходов от НИОКР, поступающих из внебюджетных источников	По каждому источнику внебюджетных средств, в разрезе аналитических счетов, в пределах установленных смет, в разрезе договоров (этапов договоров)
	Порядок учета доходов по договорам на выполнение НИОКР, условиями которых предусмотрена поэтапная сдача-приемки	На счете «Доходы будущих периодов», если право собственности на результаты работ переходит к заказчику по окончании работы в целом
Санкт-Петербургский государственный электротехнический университет «ЛЭТИ» им. В.И. Ульянова (Ленина)	Порядок аналитического учета доходов	В разрезе этапов договоров
	Документальное подтверждение стоимости выполненных этапов работ	Акты сдачи-приемки этапов работ в сумме выполненных работ на дату акта сдачи-приемки этапа работ
	Отражение стоимости этапов работ в составе доходов текущего финансового года	На основании акта-сдачи приемки работ в целом или акта сдачи-приемки последнего этапа работ
	Основной документ, регламентирующий объем НИОКР	Тематический план НИОКР, формируемый на основании заявок от заказчиков и подразделений университета
Белгородский государственный аграрный университет им. В.Я. Горина	Момент признания дохода от НИОКР	Дата подписания акта оказанных услуг, выполненных работ
	Порядок учета доходов по различным источникам финансирования	Раздельный учет
	Порядок аналитического учета доходов	В разрезе заключенных договоров и выполняемых научных тем
	Порядок документального оформления завершения работ по договору на проведение исследований	Научный отчет, заключение и акт приема-передачи научно-технической продукции
Дальневосточный государственный университет путей сообщения	Порядок документального оформления завершения работ по договору на ОКР	Полный комплект конструкторской документации, технологических работ – описание новой технологии в виде, пригодном для использования

продолжение табл. 2

окончание табл. 2		
Российский государственный гуманитарный университет	Основной документ, регламентирующий объем НИОКР	Тематический план НИОКР, формируемый на основании заявок от заказчиков и подразделений университета
	Порядок учета доходов по различным источникам финансирования	Раздельный учет грантов в форме субсидий, иных полученных средств
Дальневосточный федеральный университет	Отражение доходов при заключении соглашения (договора) о выделении средств гранта в форме субсидий и иных средств, полученных на цели, определенные соглашением (договором)	В составе доходов будущих периодов
	Основание отражения доходов по научным договорам	Акт выполненных работ (этапов работ)
Московский политехнический университет	Порядок перехода права собственности на результаты НИР к заказчику	В момент передачи работ заказчику или после полной оплаты НИР, если это предусмотрено договором
	Порядок отражения доходов, начисленных за выполненные и сданные заказчиком отдельные этапы работ, услуг, не относящиеся к доходам текущего отчетного периода	В составе доходов будущих периодов на счете 0 401 40 000 «Доходы будущих периодов»
Тюменский государственный университет	Особенности признания доходов будущих периодов доходами текущего финансового года за выполненные и сданные заказчикам отдельные этапы работ, услуг	В первый рабочий день года, в котором у учреждения возникает право на получение этого дохода.
	Основной документ, регламентирующий объем НИОКР	План, формируемый в управлении НИР и утверждаемый проректором по научной работе. На основании плана в УНИР формируются технические задания на выполнение НИОКР в текущем финансовом году
Уральский государственный экономический университет	Основной документ, регламентирующий объем НИОКР	Тематический план НИОКР, формируемый на основании заявок от заказчиков и структурных подразделений университета и утверждаемый ректором университета
	Порядок отражения доходов по НИР	После подписания и представления акта выполненных работ
Самарский государственный экономический университет	Порядок установления ответственности за правильность оформления документов на выполнение НИР	За правильность оформления счетов, счетов-фактур, актов выполненных работ, договоров (контрактов), согласование с заказчиком технического задания, плана-графика (календарного плана) выполнения работ по договорам на выполнение НИР ответственность несут проректор по научной работе и инновационному развитию и заместитель начальника отдела по научным исследованиям и инновациям

Таблица 3

Показатели доходов Отчета о финансовых результатах деятельности учреждения (форма 0503721)

Наименование показателей	Код строки	Код аналитики
Доходы	010	100
Доходы от собственности	030	120
в том числе доходы от предоставления исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации	030	128
Доходы от оказания платных услуг (работ), компенсаций затрат	040	130
в том числе доходы от оказания платных услуг (работ)	040	131
Штрафы, пени, неустойки, возмещения ущерба	050	140
Безвозмездные поступления текущего характера	060	150
Безвозмездные поступления капитального характера	070	160
Доходы от операций с активами	090	170
Прочие доходы	100	180
Безвозмездные неденежные поступления в сектор государственного управления	110	190

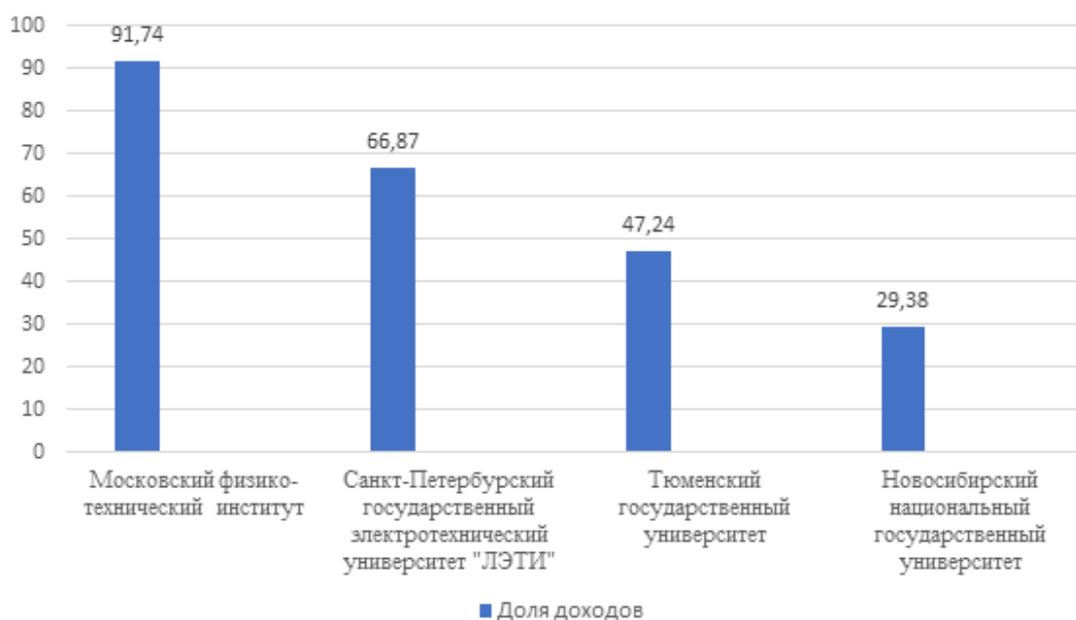


Рис. 1. Доля доходов от предоставления неисключительных прав в общей сумме доходов от собственности учреждений высшего образования в 2023 отчетном году, %

Таким образом, учреждениям высшего образования необходимо определиться с методом выявления доходов от НИОКР при поэтапном их выполнении: либо на основе обзоров (инспектирования) выполненных объемов работ, либо исходя из доли фактических расходов к общим

затратам по договору. Такой же способ признания доходов может применяться в отношении договоров на выполнение НИОКР, срок действия которых не превышает один год, но даты начала и окончания исполнения которых приходятся на разные отчетные периоды.

Таблица 4
Предлагаемый формат Отчета о финансовых результатах деятельности учреждений высшего образования (фрагмент)

Наименование показателей	Код строки	Код аналитики	Деятельность с целевыми средствами	Деятельность по государственному заданию	Приносящая доход деятельность	Итого
	2	3	4	5	6	7
Доходы	010	100				
Доходы от обменных операций	020	110				
в том числе						
Безвозмездные поступления из бюджета	020	111	X	X		X
Субсидии на выполнение государственного задания	020	112		X		X
Субсидии на иные цели	020	113	X	X		X
Штрафы, пени, неустойки, возмещения ущерба	020	114			X	
Безвозмездные поступления текущего характера	020	115	X			X
Безвозмездные поступления капитального характера	020	116	X			X
Прочие доходы от обменных операций	020	117	X	X		X
Доходы от обменных операций	030	120				
Доходы от собственности	030	121			X	X
в том числе						
доходы от предоставления исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации	030	1211			X	X
Доходы от реализации	030	122			X	X
в том числе						
Доходы от оказания образовательных услуг в рамках выполнения государственного (муниципального) задания	030	1221		X		X
Доходы от оказания платных образовательных услуг	030	1222			X	X
Доходы от выполнения научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ	030	1223	X		X	X
Доходы от операций с активами	030	1224	X		X	X
Прочие доходы от обменных операций	030	1225	X	X	X	X

Приведенная в таблице 1 классификация доходов должна являться основной для представления данных о структуре доходов в Отчете о финансовых результатах деятельности учреждения (форма 0503721). Вместе с тем, структура доходов, определенная ФСБУ ГС [1], не соответствует структуре доходов, представляемой в Отчете на основании Инструкции о составлении отчетности [4] (табл. 3).

В Отчете показатели отражаются в разрезе деятельности с целевыми средствами, по государственному заданию и по приносящей доход деятельности. Но на основании данных Отчета нет возможности определять доходы, связанные с инновационной деятельностью учреждений. Доходы от выполнения НИОКР отдельно не выделяются, они показываются в общей сумме доходов от оказания платных работ (услуг). Единственный вид доходов, который может быть предметом анализа результатов инновационной деятельности университетов - доход от предоставления исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации.

На основании данных, размещенных на официальном сайте государственных (муниципальных) учреждений bus.gov.ru [5], авторами определены названные доходы двадцати российских университетов. В периметр исследования включены МГУ, 9 федеральных, 7 национальных исследовательских и 3 государственных университета. Исследование показало, что в абсолютном выражении наибольшую сумму доходов от предоставления исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации в 2023 отчетном году получили Московский физико-технический институт (144 930 тыс. руб.), Санкт-Петербургский государственный электротехнический университет «ЛЭТИ» (18 892 тыс. руб.), Национальный исследовательский университет «Высшая школа экономики» (9 752 тыс. руб.).

Источником финансового обеспечения названных доходов является приносящая доход деятельность. Вызывает интерес показатель доли доходов от предоставления исключительных прав в общей сумме доходов от собственности

учреждений высшего образования. Расчеты показали, что названная доля в исследуемых университетах значительно различается. На рисунке 1 приведены университеты, у которых максимальные значения этого показателя.

Наибольших результатов инновационной деятельности достиг Московский физико-технический институт (МФТИ). Согласно Отчета о самообследовании, у МФТИ в 2023 году общий объем НИОКР составил 6 657 475 тыс. руб., удельный вес доходов от НИОКР в общих доходах составил 41,06%, удельный вес НИОКР, выполненных собственными силами (без привлечения соисполнителей), в общих доходах от НИОКР – 93,96% [6].

К сожалению, действующая форма Отчета о финансовых результатах не соответствует положениям ФСБУ ГС «Доходы» в части представления информации. В связи с этим авторами внесены рекомендации по совершенствованию Отчета, данные которого позволят представить информацию о доходах, связанных с инновационной деятельностью учреждений высшего образования (табл. 4).

Предлагаемый формат Отчета о финансовых результатах деятельности учреждений высшего образования позволит его пользователям делать обоснованные выводы о доходах от выполнения НИОКР и осуществлять сравнительный анализ учреждений высшего образования по источникам их получения.

Выводы

Установленная положениями ФСБУ ГС «Доходы» классификация доходов для организаций государственного сектора экономики путем выделения доходов от необменных и обменных операций не соответствует структуре доходов, отражаемых в Отчете о финансовых результатах деятельности учреждения (форма 0503721). Показатели Отчета не позволяют определить величину доходов, получаемых учреждениями высшего образования от инновационной деятельности, связанной с выполнением научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, что вызывает настоятельную необходимость совершенствования структуры и содержания

Отчета о финансовых результатах деятельности. Для достоверного отражения показателей Отчета о результатах выполнения НИОКР образовательными учреждениями большее внимание

следует уделять вопросам формирования учетной политики в отношении учета доходов по договорам на выполнение НИОКР, условиями которых предусмотрено поэтапное их выполнение.

Библиографический список

1. Приказ Минфина России от 27.02.2018 № 32н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Доходы». [Электронный ресурс]. URL: <https://base.garant.ru/71947652> (дата обращения 13.07.2024).
2. Сборник «Международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора»: официальный перевод на русский язык. [Электронный ресурс]. URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=16828-sbornik_mezhdunarodnye_standarty_finansovoi_otchetnosti_obshchestvennogo_sektora (дата обращения 10.07.2024).
3. Куликова Л.И., Яхин И.И. Применение международных стандартов общественного сектора при формировании отчетности российскими университетами: методология и практика. М: РУСАЙНС, 2022. 120 с.
4. Приказ Минфина России от 25.03.2011 № 33н «Об утверждении Инструкции о порядке составления, представления годовой, квартальной бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений. [Электронный ресурс]. URL: <https://base.garant.ru/12184447> (дата обращения 10.07.2024).
5. Официальный сайт для размещения информации о государственных (муниципальных) учреждениях. [Электронный ресурс]. URL: <https://bus.gov.ru> (дата обращения 13.07.2024).
6. Отчет о самообследовании ФГАОУ ВО «Московский физико-технический институт (национальный исследовательский университет)» [Электронный ресурс]. URL: https://mipt.ru/sveden/files/rid/Otchet_o_samoobsledovanii_2023.pdf (дата обращения 13.07.2024).