

УДК 657

Д.А. Яхина

Институт управления, экономики и финансов Казанского (Приволжского) федерального университета, Казань, email: vakhotinadaria@gmail.com

ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ИНФОРМАЦИИ О НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВАХ В БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ УЧРЕЖДЕНИЙ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ

Ключевые слова: нематериальные активы, информация, бухгалтерская отчетность, образовательные организации, высшее образование.

Статья посвящена актуальным вопросам представления и раскрытия информации о нематериальных активах как результатах инновационной деятельности учреждений высшего образования России. Рассмотрены аналитические возможности бухгалтерской отчетности для целей принятия управленческих решений в отношении нематериальных активов. Внесены рекомендации по совершенствованию структуры и содержания Баланса государственного (муниципального) учреждения. Представлен предлагаемый формат раскрытия информации о созданных нематериальных активах с определенным сроком полезного использования с учетом специфики деятельности учреждений высшего образования.

D.A. Yakhina

Institute of Management, Economics and Finance of the Kazan (Volga Region) Federal University, Kazan, email: vakhotinadaria@gmail.com

PRESENTATION OF INFORMATION ON INTANGIBLE ASSETS IN ACCOUNTING STATEMENTS OF HIGHER EDUCATION INSTITUTIONS

Keywords: intangible assets, information, accounting statements, educational organizations, higher education.

The article is devoted to current issues of presentation and disclosure of information on intangible assets as results of innovative activities of higher education institutions in Russia. The analytical capabilities of accounting statements for the purposes of making management decisions regarding intangible assets are considered. Recommendations are made for improving the structure and content of the Balance Sheet of a state (municipal) institution. The proposed format for disclosing information on created intangible assets with a certain useful life is presented, taking into account the specifics of the activities of higher education institutions.

В настоящее время учреждения высшего образования являются ведущими научными центрами, осуществляющие фундаментальные и прикладные научные исследования, выполняющие опытно-конструкторские разработки. Результатом исследований и разработок являются созданные нематериальные активы, которые получают отражение в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Действующая система бухгалтерского учета в организациях бюджетной сферы не позволяет формировать отчетную информацию о нематериальных активах как результатах инновационной деятельности университетов для целей принятия управленческих решений.

Цель исследования

Целью исследования является изучение действующего порядка формирования бухгалтерской отчетности, исходя из специфики деятельности учреждений высшего образования для выявления проблемных аспектов представления и раскрытия информации о нематериальных активах, определение перспектив совершенствования структуры и содержания отчетности как результата инновационной деятельности университетов.

Методы

При написании статьи использовались фактические материалы учреждений высшего образования России. Исследованы показатели бухгалтерских

балансов 20-ти университетов, размещенных на официальном сайте государственных (муниципальных) учреждений bus.gov.ru. Применялись методы наблюдения, систематизации и сравнительного анализа.

Результаты исследования

Информация о нематериальных активах и правах пользования ими учреждений высшего образования представляются в Балансе государственного (муниципального) учреждения (форма 0503730). Нематериальные активы (НМА) показываются в Балансе по кодам финансового обеспечения по балансовой и остаточной стоимости, а также сумме накопленной амортизации [1].

Рассмотрим аналитические возможности Баланса в отношении представления информации о НМА на основании исследования показателей двадцати университетов (МГУ, 9 федеральных, 7 национальных исследовательских и трех государственных университетов), размещенных на сайте bus.gov.ru [2].

Исследование показало, что по состоянию на 01.01.2024 г. в абсолютном выражении наибольшую величину нематериальных активов по их остаточной стоимости за счет всех источников финансового обеспечения имеют СПбГЭТУ «ЛЭТИ» (Санкт-Петербургский государственный электротехнический университет «ЛЭТИ») (445 509 тыс. руб.), НИУ ВШЭ (Национальный исследовательский университет «Высшая школа экономики») (406 111 тыс. руб.) и МФТИ (Московский физико-технический институт (национальный исследовательский университет) (218 341 тыс. руб.). Для осуществления сравнительного анализа на основании данных балансов нами определена доля НМА в составе нефинансовых активов учреждений. В таблице 1 приведены университеты, у которых максимальные значения этого показателя.

Средняя доля нематериальных активов в составе нефинансовых активов анализируемых нами всех 20 учреждений довольно незначительная: на 01.01.2023 г. составляет 0,93%, на 01.01.2024 г. – 1,02%. Среди всех учреждений высшего образования заметно выделяется СПбГЭТУ «ЛЭТИ», у кото-

рого удельный вес НМА в составе нефинансовых активов на 01.01.2024 г. равен 18,20% и превысил уровень 2022 года на 5,92%. В 2023 году университет получил 107 свидетельств на регистрацию программ для ЭВМ, 2 свидетельства на регистрацию баз данных, 2 свидетельства на регистрацию топологии интегральных микросхем, 4 патента на полезную модель, 31 патент на изобретения и т.д., подано еще 148 заявок на регистрацию объектов НМА [3]. Проведенные работы по созданию объектов в СПбГЭТУ «ЛЭТИ» привели к увеличению стоимости НМА.

Весьма показательна информация об источниках финансового обеспечения НМА учреждениями высшего образования, представленная в Балансе. В анализируемом периоде ни одно учреждение не приобретало или создавало НМА за счет целевых источников. В абсолютном выражении наибольшую сумму средств, полученных по государственному (муниципальному) заданию, на создание НМА в 2023 году направляли такие учреждения, как НИУ ВШЭ (314 554 тыс. руб.), МФТИ (114 987 тыс. руб.), МГУ (Московский государственный университет имени М.В. Ломоносова) (46 262 тыс. руб.). Так, НИУ ВШЭ получает субсидии на выполнение государственного задания по фундаментальным научным разработкам в целях выполнения государственных программ РФ, в том числе федерального проекта «Развитие интеграционных процессов в сфере науки, высшего образования и индустрии», федеральной космической программы, а также национальной программы «Цифровая экономика РФ».

За счет деятельности, приносящей доход, наибольшую сумму направляли на создание НМА в 2023 году такие учреждения, как СПбГЭТУ «ЛЭТИ» (445 509 тыс. руб.), НГУ (178 939 тыс. руб.), МФТИ (103 354 тыс. руб.). Политика названных университетов направлена на инновации и коммерциализацию научно-исследовательских разработок.

На рисунке 1 представлена структура источников финансового обеспечения НМА исходя из их среднего значения по всем анализируемым университетам.

Таблица 1

Удельный вес НМА в составе нефинансовых активов университетов, %

Наименование учреждения	Нематериальные активы (остаточная стоимость)	
	На 01.01.2023	На 01.01.2024
СПбГЭТУ «ЛЭТИ»	12,28	18,20
НГУ (Новосибирский национальный исследовательский государственный университет)	1,57	1,39
НИУ ВШЭ	0,99	1,02
НИУ МИЭТ (Национальный исследовательский университет «Московский институт электронной техники»)	0,59	0,39
НИУ ИТМО (Санкт-Петербургский национальный исследовательский университет информационных технологий, механики и оптики)	0,55	1,25
МФТИ	0,42	1,36

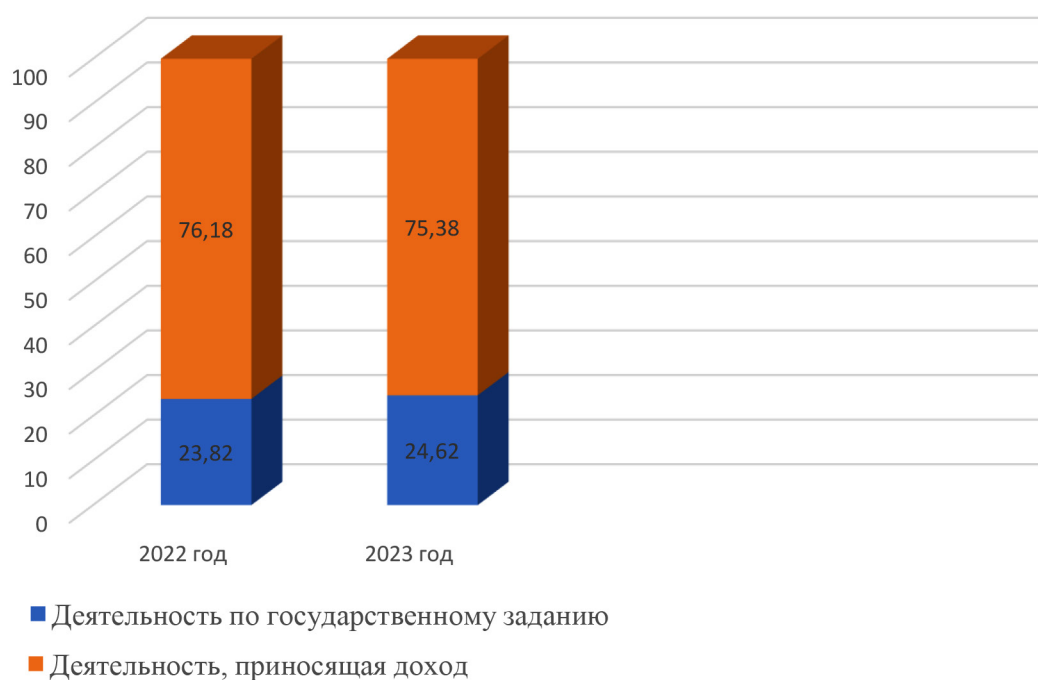


Рис. 1. Структура источников НМА исходя из их среднего значения по учреждениям высшего образования, %.

На основании изучения структуры источников финансового обеспечения НМА по отдельным университетам можно сделать вывод, что полностью за счет деятельности, приносящей доход, создаются или приобретаются нематериальные активы такими университетами, как К(П)ФУ (Казанский (Приволжский) федеральный университет), ДВФУ (Дальневосточный федеральный университет), ЮФУ

(Южный федеральный университет), НИУ МИЭТ, СПбГЭТУ «ЛЭТИ».

Согласно действующим учетным правилам неисключительные права на НМА в Балансе государственного (муниципального) учреждения отражаются по статье «Права пользования активами». Как показывает наше исследование, в абсолютном выражении наибольшую величину ППА по их остаточной стоимо-

сти за счет всех источников финансового обеспечения на 01.01.2024 имеют УрФУ (Уральский федеральный университет) (959 698 тыс. руб.), ЮФУ (708 092 тыс. руб.), НИУ ВШЭ (652 922 тыс. руб.). Причем по сравнению с 2022 годом некоторые учреждения значительно увеличили стоимость ППА: УрФУ – в 6,5 раз, КФУ – в 2,9 раза, МГУ – в 2,7 раза.

Наибольшую сумму целевых источников финансирования на ППА получал МГУ (в 2023 г. – 60 826 тыс. руб.). Средства, полученные по государственному (муниципальному) заданию на ППА в 2023 году наибольшую сумму использовал СКФУ (Северо-Кавказский федеральный университет) (122 637 тыс. руб.). За счет деятельности, приносящей доход, наибольшую сумму направляли на создание ППА в 2023 году такие учреждения, как УрФУ (920 255 тыс. руб.), ЮФУ (708 092 тыс. руб.), НИУ ВШЭ (590 513 тыс. руб.).

На рисунке 2 представлена структура источников финансового обеспечения ППА исходя из их среднего значения по всем анализируемым университетам.

Итак, мы рассмотрели аналитические возможности действующей формы Баланса государственного (муниципального) учреждения, которые показали, что детальная информация о нематериальных активах как результатах инновационной деятельности не представляется. Нематериальные активы показываются общей суммой, без подразделения на приобретенные и созданные активы. Кроме того, в балансе показывается сумма уменьшения стоимости НМА в результате амортизации и не отражается их обесценение. Неисключительные права на НМА отражаются по отдельной статье «Права пользования активами» общей суммой, в которой помимо названных объектов отражаются также права пользования активами по договору операционной аренды. На основании таких обобщенных данных делать однозначные выводы об изменении стоимости неисключительных прав на НМА не представляется возможным. Кроме того, отражение неисключительных прав на НМА по статье Баланса «Права пользования активами» уменьшает общую стоимость НМА и не соответствует требованиям ФСБУ ГФ «Нематериальные активы».

В соответствии с ФСБУ ГФ [4] и Методическими рекомендациями по их применению [5], в составе НМА должны быть показаны объекты, в отношении которых у субъекта учета при их приобретении (создании) возникли как исключительные, так и неисключительные права согласно лицензионным договорам либо иным документам, подтверждающим существование прав на такой актив. В бухгалтерской (финансовой) отчетности должна раскрываться информация о НМА с подразделением на объекты, созданные силами субъекта учета, и прочие объекты. Кроме того, в отчетности должна быть показана сумма уменьшения стоимости объектов НМА в результате признания в отношении них убытков от обесценения.

Решением названных проблем является совершенствование формы Баланса государственного (муниципального) учреждения. По статье баланса «Нематериальные активы» целесообразно представить активы, на которые учреждения имеют как исключительные, так и неисключительные права. По статье «Права пользования активами» показывать только права пользования активами по договору аренды, по статье «Вложения в нефинансовые активы» отдельно представлять вложения в нематериальные активы и вложения в права пользования нематериальными активами. Показывать уменьшение стоимости НМА не только по причине накопленной амортизации, но и обесценения.

Информация о наличии и движении НМА раскрывается в Сведениях о движении нефинансовых активов учреждения (ф. 0503768), которые являются составной частью Пояснительной записки к Балансу учреждения. В Сведениях показываются данные о НМА по кодам их финансового обеспечения: приносящая доход деятельность (собственные доходы учреждений), субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания, субсидии на иные цели. Представляется детализированная информация о балансовой стоимости научных исследований (научно-исследовательских разработках), опытно-конструкторских и технологических разработках, программного обеспечения и баз данных, иных объектов интеллектуальной собственности, а также сумме их амортизации.



Рис. 2. Структура источников ППА исходя из их среднего значения по учреждениям высшего образования, %.

Источни к : составлено автором

Таблица 2

Состав и структура нематериальных активов РУДН на 1 января 2024 г.
(по остаточной стоимости)

Наименование НМА	В руб., коп.	В %
Научные исследования (научно-исследовательские разработки)	-	-
Опытно-конструкторские и технологические разработки	-	-
Программное обеспечение и базы данных	56 985 913,44	61,10
Иные объекты интеллектуальной собственности	36 286 793,85	38,90
Итого	93 272 707,29	100,0

Таблица 3

Состав и структура прав пользования НМА РУДН на 1 января 2024 г.
(по остаточной стоимости)

Наименование ППА	В руб., коп.	В %
Права пользования научными исследованиями (научно-исследовательскими разработками)	-	-
Права пользования опытно-конструкторскими и технологическими разработками	-	-
Права пользования программным обеспечением и базами данных	37 000 930,74	100,00
Права пользования иными объектами интеллектуальной собственности	-	-
Итого	37 000 930,74	100,00

Вместе с тем, следует отметить, что на официальном сайте bus.gov.ru такие сведения не приводятся, некоторые университеты публикуют данные на своих сайтах. Но из 20-ти исследуемых нами учреждений высшего образования только РУДН (Российский университет дружбы народов) разместил эту информацию за 2023 отчетный год и только в отношении нефинансовых активов, источником которых являются собственные доходы. Отсутствие публичной информации не позволяет в полной мере произвести анализ наличия, поступления и выбытия НМА в разрезе их видов.

На основании Сведений о движении нефинансовых активов РУДН [6] определим состав и структуру НМА, а также прав пользования ими, приобретенных (созданных) за счет деятельности, приносящей доходы (табл. 2, 3).

Как показывают данные, на 01.01.2024 в составе нематериальных активов РУДН значительную часть составляют программное обеспечение и базы данных. Сведения представляют информацию об источниках финансового обеспечения приобретенных (созданных) объектов, однако отсутствуют данные об объектах НМА, созданных университетом своими силами.

В составе прав пользования НМА университета содержатся только права пользования программным обеспечением и базами данных, но отсутствует информация о том, созданы ли они своими силами или получены от других источников.

В ФСБУ ГФ «Нематериальные активы» установлены требования по раскрытию информации об объектах НМА в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Прежде всего, информация должна быть раскрыта по каждой подгруппе объектов НМА, т.е. по активам с определенным и неопределенным СПИ. Кроме того, необходимо раскрытие информации с подразделением на объекты НМА, созданные собственными силами, и прочие объекты. Вместе с тем, ни одно учреждение высшего образования эти требования не выполняет.

Мы полагаем, что необходимо отдельное представление данных о созданных объектах НМА по их видам, исходя из специфики деятельности учрежде-

ний высшего образования. Предлагаемый формат раскрытия информации о НМА, созданных собственными силами, с определенным СПИ представлен в таблице 4 (приведены условные данные). Данный формат позволит раскрыть обобщенную информацию согласно положениям раздела X ФСБУ ГФ «Раскрытие информации об объектах нематериальных активов (результатах операций с ними) в бухгалтерской(финансовой) отчетности»: о сумме стоимости созданных собственными силами объектов НМА, о сумме стоимости выбывших объектов НМА в разрезе причин выбытия, о сумме накопленного убытка от обесценения объектов НМА на отчетную дату и т.д.

Информацию целесообразно представить по видам НМА, на которые учреждения имеют исключительные и неисключительные права. Учреждения высшего образования могут обладать правами использования образовательных платформ, которые применяются для публикации собственных учебных материалов, что способствует повышению доступности и качества образовательных программ. Незаконченные разработки в основном представляют собой капитализированные затраты на создание и международную регистрацию патентов, ноу – хау, программ и других объектов.

Согласно действующим требованиям по раскрытию информации, по НМА с определенным СПИ должна быть представлены данные об используемых методах определения СПИ и методах амортизации.

На основании требований ФСБУ ГФ «Нематериальные активы» в пояснениях к бухгалтерской (финансовой) отчетности дополнительно может быть представлена информация о балансовой стоимости объектов, которые полностью амортизированы, но продолжают эксплуатироваться. Кроме того, приводятся данные о суммах затрат на научные исследования, ОКИТР, отнесенные в течение отчетного периода на расходы.

Таким образом, результаты проведенного исследования свидетельствуют о необходимости поиска новых форматов раскрытия информации о НМА, являющихся результатом инновационной деятельности.

Таблица 4
Предлагаемый формат раскрытия информации о созданных нематериальных активах с определенным СПИ, тыс. руб.

Показатели	Виды нематериальных активов								Итого	
	Патенты	Программные продукты	Ноу-хау	Интернет-сайты	Права использования образовательных платформ	Прочие НМА	Незаконченные разработки			
На начало периода:										
Балансовая стоимость	648	12 340	9 686	643	345	680	240		24 582	
Накопленная амортизация	412	678	365	345		280			2 136	
Накопленный убыток от обесценения										
Остаточная стоимость	236	11 662	9 321	298	289	400	240		22 446	
Поступление (создание собственными силами)		345	9 306						9 651	
Переоценка										
Реклассификация		240							240	
Выбытие, всего										
В том числе:										
Передача собственнику (учредителю)										
Передача иной организации бюджетной сферы		566							566	
Отчуждение не в пользу организаций бюджетной сферы										
Недостача (хищения)										
Списание					46				46	
Реклассификация							240		240	
Начисленная амортизация за отчетный период	13	15	1 116	49	23	200			1 416	
Уменьшение амортизации по выбывшим объектам		78			6					
Убытки от обесценения объектов за отчетный период										
На конец периода:										
Балансовая стоимость	648	12 359	18 992	643	299	680	-		33 621	
Накопленная амортизация	425	615	1 481	394	73	480	-		3 468	
Накопленный убыток от обесценения							-			
Остаточная стоимость	223	11 744	17 511	249	226	200	-		30 153	

Выводы

Действующая форма Баланса государственного (муниципального) учреждения не позволяет представить детальную информацию о нематериальных активах как результатах инновационной деятельности. Отражение неисключительных прав на НМА по статье Баланса «Права пользования активами» уменьшает общую стоимость НМА и не соответствует требованиям ФСБУ ГФ «Нематериальные активы».

Это вызывает настоятельную необходимость совершенствования структуры и содержания Баланса. Для целей раскрытия информации об объектах нематериальных активов (результатах операций с ними) в бухгалтерской(финансовой) отчетности» требуется разработка новых форматов раскрытия информации о созданных НМА с учетом отраслевой специфики деятельности образовательных организаций высшего образования.

Библиографический список

1. 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 18.07.2024).
2. Официальный сайт для размещения информации о государственных (муниципальных) учреждениях. [Электронный ресурс]. URL: <https://bus.gov.ru> (дата обращения 13.07.2024).
3. Отчет о самообследовании ФГАОУ ВО «Санкт-Петербургский государственный электротехнический университет «ЛЭТИ» за 2023 год. [Электронный ресурс]. URL: https://etu.ru/sveden/files/aic/Otchet_o_samoobsledovanii_2023_god.pdf (дата обращения 18.07.2024).
4. Приказ Минфина России от 15.11.2019 № 181н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета государственных финансов «Нематериальные активы». [Электронный ресурс]. URL: <https://base.garant.ru/73153968> (дата обращения 18.07.2024).
5. Письмо Минфина России от 30.11.2020 № 02-07-07/104384 «О направлении Методических рекомендаций по применению федерального стандарта бухгалтерского учета государственных финансов «Нематериальные активы». [Электронный ресурс]. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_371140 (дата обращения 18.07.2024).
6. Сведения о движении нефинансовых активов РУДН на 01.01.2024. [Электронный ресурс]. URL: https://www.rudn.ru/sveden/files/tru/Svedeniya_o_dvighenii_nefinansovykh_aktivov_uchregdeniya_za_2023_god.pdf (дата обращения 20.07.2024).