

*На правах рукописи*



**Сахапов Булат Рушанович**

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА  
И ОТЧЕТНОСТИ ПО НЕФИНАНСОВЫМ АКТИВАМ  
В ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ  
ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ**

Специальность 5.2.3. Региональная и отраслевая экономика:  
бухгалтерский учет, аудит и экономическая статистика

**АВТОРЕФЕРАТ**

диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Ставрополь – 2025

Работа выполнена в федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего образования «Казанский государственный аграрный университет»

**Научный руководитель:** доктор экономических наук, профессор  
**Клычова Гузалия Салиховна**

**Официальные оппоненты:** **Вахрушина Мария Арамовна,**  
доктор экономических наук, профессор,  
ФГБОУ ВО «Финансовый университет  
при Правительстве Российской Федерации»,  
профессор кафедры бизнес-аналитики  
факультета налогов, аудита и бизнес-анализа

**Куликова Лидия Ивановна,**  
доктор экономических наук, профессор,  
ФГАОУ ВО «Казанский (Приволжский)  
федеральный университет»,  
профессор кафедры «Учет, анализ и аудит»

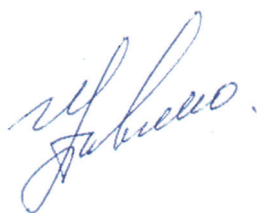
**Ведущая организация:** ФГБОУ ВО «Оренбургский государствен-  
ный университет»

Защита состоится «23» декабря 2025 г. в 14.00 на заседании диссертационного совета 35.2.036.03 при ФГБОУ ВО «Ставропольский государственный аграрный университет» по адресу: 355017, Ставрополь, пер. Зоотехнический, 12, ауд. 3.

С диссертацией и авторефератом можно ознакомиться в библиотеке ФГБОУ ВО «Ставропольский государственный аграрный университет» и на официальном сайте университета: [www.stgau.ru](http://www.stgau.ru)

Автореферат разослан «\_\_\_» \_\_\_\_\_ 2025 г.

Ученый секретарь  
диссертационного совета



И. Г. Павленко

## 1 ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** В современных условиях образовательные организации высшего образования России нацелены на рост эффективности использования средств бюджета и привлечение дополнительных источников дохода в рамках поступлений от приносящей доход деятельности. В этой связи наряду с подготовкой высококвалифицированных специалистов образовательные организации высшего образования реализуют крупные исследовательские проекты, программы интеллектуального, культурного и социального развития общества; занимаются инновационной деятельностью. Сложившаяся тенденция увеличения автономности и самостоятельности образовательных организаций высшего образования требует совершенствования системы управления и, как следствие, развития бухгалтерского учета и отчетности.

Основой конкурентоспособности современных университетов выступают нефинансовые активы, обеспеченность которыми формирует материально-техническую и интеллектуальную опору, определяет качество образования и способность выполнять свою миссию. Кроме того, нефинансовые активы выступают функциональным базисом для основных процессов (здания, аудитории, лаборатории, библиотечные фонды и др.), стратегическим активом, обеспечивающим репутацию (кампус, уникальные коллекции и оборудование), объектом общественного, научного и культурного наследия. Вместе с тем информация о нефинансовых активах, раскрываемая в балансе образовательных организаций высшего образования, является весьма условной, не позволяющей оценить их ликвидность, и затрудняет проведение экономического анализа по группам, видам и источникам финансового обеспечения.

Существует также ряд организационно-методических проблем, связанных с идентификацией, классификацией и оценкой нефинансовых активов как интегрированного объекта бухгалтерского наблюдения, объединяющего разнообразные учетные процедуры. В действующих нормативных документах, регулирующих порядок формирования учетной информации о нефинансовых активах, отсутствует единое понимание категорий применительно к специфике образовательных организаций высшего образования, недостаточно проработаны вопросы оценки нефинансовых активов по справедливой стоимости, проведения тестирования на предмет их обесценения, формирования и использования резерва под снижение их стоимости и др.

В результате сложившийся порядок бухгалтерского учета и отчетности по нефинансовым активам в образовательных организациях высшего образования не отвечает требованиям международных стандартов финансовой отчетности (МСФО),

снижает эффективность управления ресурсами, а также прозрачность и достоверность финансовой отчетности.

Данные обстоятельства обуславливают практическую и научную потребность в совершенствовании бухгалтерского учета и формировании отчетности по нефинансовым активам в образовательных организациях высшего образования, определяют проблемную область и практическую значимость исследования.

**Степень разработанности проблемы.** Существенный вклад в развитие бухгалтерского учета в государственном секторе экономики страны внесли такие известные в России и за рубежом ученые, как К. И. Арнольд, А. Н. Бобрышев, М. А. Вахрушина, А. М. Галаган, М. М. Гурская, Ф. Гюгли, З. П. Евзлин, С. Н. Карельская, Г. С. Клычова, Е. И. Костюкова, Л. И. Куликова, М. И. Кутер, Д. А. Львова, А. П. Рудановский, Н. С. Помазков, М. И. Сидорова, В. Я. Соколов, Я. В. Соколов, Л. А. Чайковская и др.

Перспективам применения Международных стандартов финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС) в нашей стране для целей разработки федеральных стандартов учета и отчетности субъектов бюджетной сферы России посвящены работы таких авторов, как Т. Г. Арбатская, Д. А. Аргунчинцев, Е. Н. Домбровская, Т. Ю. Дружиловская, С. А. Квасов, В. Л. Кожухов, Е. О. Комарова, А. В. Кучеров, С. А. Табалина, А. С. Такмазян, Л. И. Ткаченко, Л. Б. Трофимова, О. В. Шибилева, И. И. Яхин.

Методические проблемы учета и оценки нефинансовых активов в рамках федеральных стандартов рассматриваются в трудах М. Ю. Алейниковой, Н. А. Бусуек, И. А. Варпаевой, Э. С. Дружиловской, С. В. Козменковой, Т. И. Кришталевой, Т. С. Масловой, А. М. Марьясина, А. Ю. Опальского, Н. Н. Парасоцкой, Т. В. Пащенко, О. Н. Свешниковой.

Поиском решения вопросов учета нефинансовых активов в образовательных организациях высшего образования занимаются такие авторы, как М. В. Беспалов, Н. А. Горлова, О. С. Гринь, Т. И. Кришталева, Е. Г. Саранцева, М. Н. Новохатская. Вопросы формирования отчетности российскими высшими учебными заведениями рассматриваются в трудах Н. Ю. Блиновой, М. А. Городилова, Л. И. Куликовой, Э. Л. Моисеенко, А. В. Чертковой, П. С. Чубика.

Вместе с тем к настоящему времени отсутствуют комплексные исследования, направленные на методическое обобщение учетных аспектов нефинансовых активов как особого объекта бухгалтерского наблюдения. Недостаточно изучены вопросы современного состояния формирования отчетной информации о нефинансовых активах исходя из специфики деятельности образовательных организаций высшего образования. Почти полностью отсутствуют работы, посвященные вопросам

совершенствования раскрытия информации о нефинансовых активах в бухгалтерской отчетности бюджетных организаций. Практическая значимость и недостаточная разработанность названных проблем определили цель, задачи и структуру исследования.

**Цель и задачи исследования.** Цель состоит в развитии теоретических и организационно-методических положений бухгалтерского учета и отчетности по нефинансовым активам в образовательных организациях высшего образования.

Для достижения поставленной цели в исследовании предусматривается решение следующих взаимосвязанных задач:

- обосновать теоретические положения учета нефинансовых активов в части уточнения сущности категории «актив» как объекта бухгалтерского наблюдения образовательных организаций высшего образования и определения состава и ключевых характеристик нефинансовых активов;
- выявить особенности оценки нефинансовых активов в образовательных организациях высшего образования и аргументировать применение справедливой стоимости;
- разработать методические рекомендации по обособленному бухгалтерскому учету активов культурного наследия в составе основных средств;
- предложить методический подход для проверки нефинансовых активов на предмет обесценения, включающий порядок проведения учетных процедур и документального сопровождения;
- усовершенствовать формы бухгалтерской отчетности (бухгалтерский баланс и Пояснения к бухгалтерской отчетности) в части раскрытия информации о наличии, степени обеспеченности, движении и эффективности использования нефинансовых активов.

**Объектом** исследования являются нефинансовые активы образовательных организаций высшего образования России.

**Предметом** исследования являются теоретические и организационно-методические положения бухгалтерского учета и отчетности по нефинансовым активам.

**Область исследования.** Содержание работы соответствует паспорту научной специальности 5.2.3. Региональная и отраслевая экономика: бухгалтерский учет, аудит и экономическая статистика, в том числе п. 11.2 – Национальные и международные системы и стандарты бухгалтерского учета; п. 11.3 – Особенности формирования бухгалтерской (финансовой, управленческой, налоговой) отчетности по отраслям, территориям и иным сегментам хозяйственной деятельности.

**Научная новизна исследования** заключается в развитии теоретических и организационно-методических положений бухгалтерского учета и отчетности по нефинансовым активам, направленных на повышение обоснованности решений в сфере управления ресурсным потенциалом образовательных организаций высшего образования.

На защиту выносятся следующие основные научные результаты:

- развиты теоретические положения бухгалтерского учета и оценки нефинансовых активов образовательных организаций высшего образования на основе уточнения сущности экономической категории «актив» как объекта бухгалтерского наблюдения, способного нести полезный потенциал и экономические выгоды в рамках выполнения государственного задания; определен состав нефинансовых активов и их ключевые характеристики (принцип создания, принадлежность к видам имущества или группе, длительность использования, погашение стоимости);

- выявлены и систематизированы особенности оценки нефинансовых активов в образовательных организациях высшего образования (в части состава затрат, включаемых в первоначальную стоимость; критериев их существенности и порядка признания; изменения балансовой стоимости в результате модернизации; порядка пересчета амортизации и др.), что позволило обосновать применение справедливой стоимости при оценке нефинансовых активов, а также порядок использования метода амортизированной стоимости замещения при оценке основных средств, с целью повышения достоверности и прозрачности бухгалтерской отчетности образовательной организации;

- обоснованы методические рекомендации по обособленному бухгалтерскому учету активов культурного наследия в составе основных средств (памятников, музейных экспонатов, предметов искусства, книжных фондов), включающие порядок их первоначального и последующего признания с детализацией по категориям, отражением данных об изменениях (реконструкция, реставрация) и стоимостных характеристиках; алгоритм последующей оценки при замене составных частей, предусматривающий критерий существенности и способ расчета стоимости объекта после замены; формализованные условия признания затрат на капитальный ремонт, технические осмотры и обслуживание, что позволяет сформировать достоверную информационную базу для принятия управленческих решений и сохранения объектов культурного наследия;

- разработан методический подход для проверки нефинансовых активов на предмет обесценения, включающий детализацию учетных процедур и регламент их документального сопровождения, систему внешних и внутренних признаков

возможной потери стоимости активов образовательных организаций высшего образования, алгоритм действий при определении степени износа и форму первичной учетной документации по отражению результатов стоимостной оценки, что повышает ее объективность в контексте управления ресурсным потенциалом образовательных организаций высшего образования;

– обоснована и представлена авторская форма первого раздела Бухгалтерского баланса образовательной организации высшего образования, отличающаяся классификацией нефинансовых активов на внеоборотные и оборотные; детализацией информации об уменьшении их стоимости (амортизация, обесценение); выделением разнородных объектов нематериальных активов, а также обособленным учетом материальных запасов и внеоборотных вложений в нефинансовые активы, что в совокупности с рекомендациями по раскрытию информации в Пояснениях к бухгалтерской отчетности о степени обеспеченности, движении и эффективности их использования обеспечивает регуляторов и внутренних пользователей полной и достоверной информацией о нефинансовых активах и создает основу для эффективного управления ресурсным потенциалом университета.

**Теоретической и методологической основой исследования** послужили публикации зарубежных и отечественных ученых в области бухгалтерского учета и отчетности образовательных организаций высшего образования, а также ФСБУ ГФ, сопутствующие методические рекомендации по их применению и положения МСФО ОС. Основу исследования составил комплекс методов научного познания, включающий методы эмпирического (наблюдение, измерение, эксперимент) и теоретического уровня (классификация, систематизация, группировка, анализ и синтез, сравнение, моделирование), а также специальные методы бухгалтерского учета (счета, двойная запись, документирование, оценка, составление отчетности).

**Информационную базу исследования** составили законодательные и нормативные акты Минфина России, документы Совета по МСФО общественного сектора, данные бухгалтерской отчетности и учетной политики российских вузов, информация с официальных ресурсов (bus.gov.ru, сайты образовательных организаций), а также научные монографии и статьи.

**Теоретическая значимость исследования** состоит в развитии концептуальных положений и методических подходов к формированию учетной и отчетной информации о нефинансовых активах образовательных организаций высшего образования, а именно в уточнении экономического содержания, классификационных признаков и методиках оценки нефинансовых активов как объекта бухгалтерского наблюдения; разработке методов признания, амортизации, снижения стоимости,

обесценения нефинансовых активов; расширении подходов к формированию и раскрытию информации о нефинансовых активах образовательными организациями через призму федеральных стандартов.

**Практическая значимость работы** состоит в том, что использование в учетной практике образовательных организаций высшего образования России сформулированных предложений позволяет усовершенствовать процесс формирования и раскрытия информации о нефинансовых активах в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

**Апробация и внедрение результатов.** Основные положения диссертационного исследования докладывались и получили положительную оценку на международных научно-практических конференциях «Развитие бухгалтерского учета и аудита в условиях цифровой экономики» (г. Казань, 2023–2025 гг.), «Технические университеты: интеграция с европейскими и мировыми системами образования» (г. Ижевск, 2019 г.), Всероссийской (национальной) научно-практической конференции молодых ученых «Актуальные проблемы бухгалтерского учета и аудита в условиях стратегического развития экономики» (г. Казань, 2022–2025 гг.).

Отдельные научные положения диссертационного исследования используются в учебном процессе:

– ФГБОУ ВО «Казанский государственный аграрный университет» при чтении курсов «Бухгалтерская финансовая отчетность», «Международные стандарты финансовой отчетности», «Бухгалтерский учет в кредитных и бюджетных учреждениях» (для бакалавров направления 38.03.01 «Экономика», направленность (профиль) «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»), «Учет и контроль в государственных учреждениях» (для бакалавров направления 38.03.04 Государственное и муниципальное управление, направленность (профиль) «Государственная и муниципальная служба») (справка о внедрении от 15.09.2025 № 01-1356/2);

– Ижевского филиала АНОО ВО Центросоюз Российской Федерации «Российский университет кооперации» при чтении курсов «Бюджетный учет и отчетность» (для бакалавров направления 38.03.04 Государственное и муниципальное управление, направленность (профиль) «Государственное и муниципальное управление», «Международные стандарты финансовой отчетности» (для бакалавров направления 38.03.01 Экономика, направленность (профиль) «Финансы и кредит») (справка о внедрении от 10.09.2025 № 189).

Основные положения исследования были апробированы в рамках экономической деятельности ФГБОУ ВО «Казанский государственный аграрный университет» (справка о внедрении от 15.09.2025 № 01-1356/1) и ФГАОУ ВО «Казанский



(Приволжский) федеральный университет» (справка о внедрении от 04.09.2025 № 08-86/1250).

Достоверность результатов исследования подтверждается использованием материалов публичной бухгалтерской отчетности, дополнительных отчетов, раскрываемых положений об учетной политике образовательных организаций высшего образования, а также апробацией результатов исследования на научно-практических конференциях, опубликованием наиболее существенных положений и результатов.

**Публикации.** Основные положения диссертации изложены в 13 научных публикациях автора общим объемом 9,85 п. л. (авт. – 7,5 п. л.), из них 9 публикаций (7,76 п. л., в т. ч. авт. – 6,95 п. л.) – в рецензируемых научных изданиях, рекомендованных ВАК, 1 публикация (0,85 п. л., в т. ч. авторских – 0,14 п. л.) – в изданиях, входящих в международную базу данных, 3 публикации (1,24 п. л., в т. ч. авт. – 0,41 п. л.) – в других изданиях. В них полностью отражены научные результаты исследования, составляющие научную новизну.

**Структура и объем работы.** Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы, включающего 175 источников, изложена на 153 страницах основного текста, содержит 47 таблиц, 22 рисунка и 20 приложений.

## **2. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ РАБОТЫ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ**

*1. Уточнена сущность экономической категории «актив» как объекта бухгалтерского наблюдения образовательных организаций высшего образования, состав нефинансовых активов и их характеристики на основе таких признаков, как принцип создания, принадлежность к группе и видам имущества, длительность использования, погашение стоимости.*

Установлено, что специфика деятельности образовательных организаций высшего образования (ВО) требует уточнения категории «актив» и условий их признания в бухгалтерском учете. Автором сформировано следующее определение: активы – это материальные или нематериальные ресурсы, которые принадлежат образовательной организации и (или) находятся в оперативном управлении и в постоянном (бессрочном) пользовании и контролируются им, от которых ожидается поступление полезного потенциала и экономических выгод в рамках выполнения государственного (муниципального) задания. В диссертации установлено, что активами таких организаций является не имущество, а экономический ресурс.

В документах, регулирующих вопросы бухгалтерского учета в организациях бюджетной сферы, не содержится понятия нефинансовых активов. При их определении используются методологические подходы Системы национальных счетов, согласно которым нефинансовые активы подразделяются на две основные категории: произведенные и произведенные активы. На макроуровне категория «нефинансовые активы» представляет собой довольно развернутую характеристику. Нефинансовые активы представляют собой интегрированный объект бухгалтерского наблюдения, объединяющий разнообразные учетные объекты: основные средства, нематериальные активы, материальные запасы, произведенные активы, права пользования активами, биологические активы. Обобщенная информация о составе нефинансовых активов в соответствии с требованиями формирования бухгалтерского баланса образовательной организации высшего образования и Единого плана счетов и их основные характеристики приведены в Таблице 1.

Таблица 1 – Состав нефинансовых активов и их характеристики

| Вид актива                       | Принцип создания        | Принадлежность к видам имущества                                | Длительность использования, погашение стоимости                          | Принадлежность к группе |
|----------------------------------|-------------------------|-----------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------|-------------------------|
| Основные средства                | Производятся, создаются | Недвижимое имущество, ОЦДИ, иное движимое имущество             | Срок эксплуатации более 12 месяцев, в большинстве случаев амортизируются | Внеоборотные активы     |
| Нематериальные активы            | Создаются               | Недвижимое имущество, ОЦДИ, иное движимое имущество             | Срок эксплуатации более 12 месяцев, в большинстве случаев амортизируются | Внеоборотные активы     |
| Произведенные активы             | Не создаются            | Недвижимость, иное движимое имущество                           | Не амортизируются, проверяются на предмет обесценения                    | Внеоборотные активы     |
| Вид актива                       | Принцип создания        | Принадлежность к видам имущества                                | Длительность использования, погашение стоимости                          | Принадлежность к группе |
| Материальные запасы              | Производятся            | ОЦДИ, иное движимое имущество                                   | Срок использования более 12 месяцев, списываются при потреблении         | Внеоборотные активы     |
|                                  |                         |                                                                 | Срок использования 12 месяцев и менее, списываются при потреблении       | Оборотные активы        |
| Права пользования активами (ППА) | Не производятся         | Права пользования нефинансовыми активами, права пользования НМА | Получены на срок более 12 месяцев, подлежат амортизации                  | Долгосрочные            |
|                                  |                         |                                                                 | Получены на срок 12 месяцев и менее                                      | Краткосрочные           |
| Биологические активы             | Производятся            | ОЦДИ, иное движимое имущество                                   | Подлежат обесценению                                                     | Внеоборотные активы     |

Источник: составлено автором.

В работе определены характеристики нефинансовых активов, на основе таких признаков, как принцип создания (произведенные, произведенные), принадлежность к видам имущества (недвижимое, особо ценное движимое, иное движимое имущество), длительность использования (более 12 месяцев, 12 месяцев и менее), погашение стоимости (амортизируются и не амортизируются, подлежат обесценению), принадлежность к группе (внеоборотные, оборотные, долгосрочные, краткосрочные активы).

***2. Обоснован порядок определения справедливой стоимости нефинансовых активов, что в совокупности с уточнением порядка применения метода амортизированной стоимости замещения для оценки основных средств повышает качество финансового управления, достоверность и уровень доверия к бухгалтерской отчетности образовательной организации высшего образования.***

Объективная оценка нефинансовых активов приобретает особую актуальность, поскольку от ее обоснованности зависит достоверность формируемой учетной информации. Наиболее сложным и дискуссионным вопросом является использование такого вида оценки учетных объектов, как справедливая стоимость. В организациях бюджетной сферы необходимость определения справедливой стоимости активов связана с их безвозмездным получением по договору дарения или пожертвования, принятием на учет выморочного имущества, отражением неучтенных объектов, которые обнаружены при проведении инвентаризации. Применение метода рыночных цен в том контексте, который рассмотрен в Федеральных стандартах бухгалтерского учета для организаций государственного сектора, при определении справедливой стоимости активов является весьма проблематичным, поскольку при этом требуется независимость, информированность и желание совершения сделки между ее сторонами. В основе метода рыночных цен лежит текущая стоимость или данные о недавних сделках с аналогичными или схожими активами. В этой ситуации основной проблемой при определении справедливой стоимости является документальное подтверждение рыночной стоимости активов.

Организации бюджетной сферы самостоятельно определяют методику расчета справедливой стоимости активов, а также порядок документального подтверждения рыночных цен. Произведенные активы, впервые вовлеченные в хозяйственный оборот, первоначально оцениваются по справедливой стоимости. ФСБУ ГС рассматривает множество видов оценок, которые могут быть использованы в качестве справедливой стоимости (кадастровая стоимость, условная оценка, дисконтированная стоимость) в зависимости от категории, правового статуса, права использования произведенных активов. При проведении переоценки земельных

участков в качестве справедливой стоимости используется кадастровая стоимость на основе государственной переоценки. В качестве справедливой стоимости других объектов непроектированных активов используется сумма дисконтированных будущих денежных поступлений. Согласно ФСБУ ГФ справедливой стоимостью биологических активов при необменной операции, переоценке, признании прироста от актива является нормативно-плановая стоимость (цена) для целей распоряжения (реализации) активами. Следует отметить, что ни ФСБУ ГФ, ни Методические рекомендации по применению этого стандарта не содержат методик определения этой стоимости. Аналогом ФСБУ ГФ «Биологические активы» является МСФО ОС 27, в соответствии с которым наиболее подходящим вариантом подтверждения справедливой стоимости является наличие активного рынка.

Произведенный анализ возможностей применения справедливой стоимости в качестве оценки нефинансовых активов в организациях бюджетной сферы позволит сделать соответствующие выводы: во-первых, задекларированный в ФСБУ ГС «Концептуальные основы...» метод амортизированной стоимости замещения детально не рассмотрен ни в одном федеральном стандарте. Он представляет собой затратный подход, суть которого заключается в определении затрат на приобретение идентичного актива или затрат на его замену. Оценка на основе амортизированной стоимости замещения позволяет определить, в какую сумму обошлось бы воспроизводство актива с аналогичными функциональными характеристиками с учетом его физического износа. В исследовании показано, что метод амортизированной стоимости замещения может быть применен только при определении справедливой стоимости основных средств. Применение метода рыночных цен в том контексте, который рассмотрен в ФСБУ ГС, при определении справедливой стоимости в бюджетной сфере является весьма проблематичным, поскольку требует независимости, информированности и желания совершения сделки между ее сторонами. Информированность сторон означает их хорошую осведомленность по поводу основных свойств и характеристик активов, потенциального способа использования, рыночных условий.

По результатам исследования практических аспектов применения оценки активов по справедливой стоимости определено, что методика расчета справедливой стоимости активов и порядок документального подтверждения рыночных цен образовательными организациями высшего образования определяются самостоятельно. Университеты при определении справедливой стоимости новых объектов используют данные не менее чем из трех прайс-листов различных организаций-изготовителей и рассчитывают среднюю арифметическую. Для объектов, уже бывших в эксплуатации, изучают данные специализированных сайтов объявлений

(avito.ru, irr.ru, auto.ru, youla.io и т. д.) и определяют средний арифметический показатель не менее чем из трех объявлений.

Для определения справедливой стоимости прав пользования активами в отношении объектов недвижимости автором предложено использование информации о средней стоимости аренды недвижимого имущества, полученной от органа, наделенного полномочиями управления государственным имуществом, либо данных аукционов по аренде аналогичного объекта имущества, или коммерческих предложений по аренде аналогичного объекта имущества за срок пользования объектом.

В зависимости от этих параметров целесообразно формировать Справку-расчет арендных платежей по договорам безвозмездного пользования или аренды на льготных условиях. Для подтверждения справедливой стоимости биологических активов в условиях отсутствия их активного рынка предложено использование цен последней сделки на рынке, скорректированных цен на аналогичные активы с учетом отличий, а также соответствующих отраслевых показателей. При отсутствии текущих рыночных цен предлагается определение справедливой стоимости биологических активов как дисконтированной стоимости чистых денежных потоков с применением текущей рыночной ставки в соответствии с МСФО ОС 27 «Сельское хозяйство».

Применение обоснованного порядка определения справедливой стоимости, включая использование метода амортизированной стоимости замещения для основных средств и адаптированных подходов для иных активов, способствует повышению достоверности и релевантности бухгалтерской информации, отражению операций безвозмездного поступления активов, обеспечению сопоставимости и прозрачности отчетности, соответствию требованиям ФСБУ ГС, ФСБУ ГФ и является инструментом качественного управления имуществом и финансами образовательных организаций высшего образования.

Образовательным организациям целесообразно разработать и утвердить внутреннюю методику определения справедливой стоимости с учетом специфики их имущественного комплекса и практики применения ФСБУ.

***3. Разработан порядок бухгалтерского учета активов культурного наследия в составе основных средств, что позволяет вести их обособленное признание для целей обеспечения сохранности, поддержания культурной и исторической ценности, а также формировать информацию об изменении стоимости объекта основных средств в целом (алгоритм расчета для последующей оценки в случае замены отдельных составных частей основных средств, критерии признания затрат на проведение работ по регулярным капитальным ремонтам, техническим осмотрам и обслуживанием).***

Многие образовательные организации ВО имеют богатую историю создания и развития. Так, СПбГУ основан в 1724, МГУ им. М. В. Ломоносова – в 1755 году. Названные организации содержат на своем балансе памятники архитектуры и культуры, музейные экспонаты, предметы декоративно-прикладного искусства, книжные фонды, принадлежащие к активам культурного наследия.

Проанализирован и систематизирован опыт отдельных университетов, формирующих отчетность по МСФО, в рамках которой отражались подобные активы. НИУ ИТМО в качестве активов культурного наследия раскрывает информацию по объектам недвижимого имущества, используемым в деятельности университета. СПбГЭТУ «ЛЭТИ» показал такие активы, которые относятся к классу «Здания» и используются в деятельности, приносящей доход университету.

Для учета активов культурного наследия целесообразно предусмотреть отдельную аналитическую группу в составе основных средств с указанием следующих данных: наименование объекта; сведения о времени возникновения или дате создания; категория историко-культурного значения объекта (федерального, регионального или местного значения); вид актива культурного наследия; сведения о включении актива в Единый государственный реестр объектов культурного наследия; данные об изменении объекта в результате перестроек, реконструкций, реставраций и т. д.; стоимостные характеристики (первоначальная, балансовая, переоцененная, справедливая стоимость, сумма накопленной амортизации).

Для целей проведения исследования было проанализировано содержание учетных политик 26 образовательных организаций высшего образования России<sup>1</sup>. Результаты анализа показали, что активы культурного наследия в качестве объектов бухгалтерского учета рассматриваются только НИУ ВШЭ.

По результатам исследования практических аспектов признания (принятия к бухгалтерскому учету) нефинансовых активов, основанного на анализе содержаний учетных политик (Таблица 2), определено, что некоторые образовательные организации не определили состав затрат, включаемых в первоначальную стоимость нефинансовых активов, критерии существенности стоимости заменяемых частей основных средств и затрат на их осмотр, порядок пересчета накопленной амортизации при проведении переоценки основных средств.

---

<sup>1</sup> Исследование учетных политик как совокупности принятых способов ведения учета и формирования бухгалтерской отчетности 26 образовательных организаций высшего образования России проведено в период 2021–2024 годов. Использовались данные, опубликованные на официальных сайтах университетов в сети «Интернет». В исследовании применялись методы наблюдения, сравнения, обобщения и интерпретации. Рассматривалось содержание учетных политик в отношении признания нефинансовых активов, их первоначальной и последующей оценки, амортизации и обесценения, снижения стоимости активов.

Таблица 2 – Учетная политика образовательной организации высшего образования в отношении первоначальной и последующей оценки  
нефинансовых активов (фрагмент)

| Образовательная организация высшего образования | Состав затрат, включаемых в первоначальную стоимость основных средств | Признание затрат на демонтаж и восстановление | Изменение балансовой стоимости основных средств в результате модернизации, реконструкции и т. п. | Группы основных средств | Критерий существования стоимости заменяемых частей | Критерий существования стоимости | Группы основных средств при проведении регулярных осмотров | Критерий существования затрат на осмотры | Пересчет накопленной амортизации при проведении переоценки основных средств | Состав затрат, включаемых в первоначальную стоимость запасов | Распределение расходов при приобретении нескольких объектов запасов | Состав затрат, включаемых в первоначальную стоимость приобретенных | Состав затрат, включаемых в первоначальную стоимость НМА при создании |
|-------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------|----------------------------------------------------|----------------------------------|------------------------------------------------------------|------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------|
| МГУ                                             | Нет                                                                   | Нет                                           | Нет                                                                                              | Нет                     | Установлены                                        | Нет                              | Установлены                                                | Нет                                      | Приведен                                                                    | Нет                                                          | Нет                                                                 | Нет                                                                | Нет                                                                   |
| НИУ МГСУ                                        | Нет                                                                   | Нет                                           | Приведено                                                                                        | Приведено               | Установлены                                        | Установлены                      | Установлены                                                | Установлены                              | Приведен                                                                    | Приведен                                                     | Нет                                                                 | Нет                                                                | Нет                                                                   |
| МФТИ                                            | Приведен                                                              | Нет                                           | Нет                                                                                              | Нет                     | Установлены                                        | Установлены                      | Установлены                                                | Установлены                              | Нет                                                                         | Приведен                                                     | Указано                                                             | Приведен                                                           | Приведен                                                              |
| БГМУ                                            | Нет                                                                   | Нет                                           | Приведено                                                                                        | Приведено               | Не применяется                                     | Не применяется                   | Нет                                                        | Нет                                      | Приведен                                                                    | Нет                                                          | Нет                                                                 | Нет                                                                | Нет                                                                   |
| ВГЛТУ                                           | Нет                                                                   | Нет                                           | Нет                                                                                              | Нет                     | Нет                                                | Нет                              | Нет                                                        | Нет                                      | Приведен                                                                    | Нет                                                          | Указано                                                             | Нет                                                                | Нет                                                                   |
| НИУ ВШЭ                                         | Приведен                                                              | Нет                                           | Нет                                                                                              | Нет                     | Установлены                                        | Установлены                      | Установлены                                                | Установлены                              | Приведен                                                                    | Приведен                                                     | Указано                                                             | Нет                                                                | Нет                                                                   |
| ДВФУ                                            | Нет                                                                   | Нет                                           | Приведено                                                                                        | Приведено               | Нет                                                | Нет                              | Нет                                                        | Нет                                      | Приведен                                                                    | Нет                                                          | Указано                                                             | Нет                                                                | Нет                                                                   |
| Ивановский политех                              | Нет                                                                   | Нет                                           | Приведено                                                                                        | Приведено               | Установлены                                        | Установлены                      | Установлены                                                | Установлены                              | Приведен                                                                    | Приведен                                                     | Указано                                                             | Нет                                                                | Нет                                                                   |
| ИГМУ                                            | Нет                                                                   | Нет                                           | Приведено                                                                                        | Приведено               | Установлены                                        | Установлены                      | Установлены                                                | Установлены                              | Приведен                                                                    | Приведен                                                     | Приведен                                                            | Приведен                                                           | Приведен                                                              |
| Казанская консерватория                         | Нет                                                                   | Нет                                           | Приведено                                                                                        | Приведено               | Установлены                                        | Установлены                      | Установлены                                                | Установлены                              | Приведен                                                                    | Приведен                                                     | Приведен                                                            | Нет                                                                | Нет                                                                   |
| МИИГАиК                                         | Нет                                                                   | Нет                                           | Нет                                                                                              | Нет                     | Нет                                                | Нет                              | Нет                                                        | Нет                                      | Нет                                                                         | Приведен                                                     | Приведен                                                            | Нет                                                                | Нет                                                                   |
| МГТУ                                            | Нет                                                                   | Нет                                           | Приведено                                                                                        | Приведено               | Установлены                                        | Установлены                      | Нет                                                        | Нет                                      | Приведен                                                                    | Нет                                                          | Нет                                                                 | Нет                                                                | Нет                                                                   |

Источник: составлено автором.

Образовательные организации применяют разные пороговые значения для определения существенности: наиболее строгий подход у РязГМУ, ТюмГУ и ИГМУ, существенной считается часть, составляющая не менее (или более) 50 % от общей стоимости объекта; более гибкий подход у НИУ МГСУ и РНИМУ, порог снижен до 30 %; ещё более мягкий у ПСПбГМУ, 25 %; самый лояльный у Казанской консерватории, МГТУ и РУДН, достаточно 10 %; ДВФУ не устанавливает стоимостной критерий вообще.

В результате изучения положений учетных политик установлено, что при признании ППА в качестве объектов бухгалтерского наблюдения учреждения высшего образования устанавливают различные критерии по срокам признания в учете, установления льготной аренды, стоимостной оценке арендных платежей.

В целях осуществления сравнительной характеристики ППА и недопущения различных подходов целесообразно установить единые критерии признания ППА в качестве объектов учета для всех учреждений высшего образования. В учетных политиках образовательных организаций высшего образования отсутствуют единые подходы при определении стоимости замененных (выбываемых) частей объекта основных средств в отношении признания затрат на проведение работ по регулярным плановым капитальным ремонтам, техническим осмотрам и техническим обслуживаниям объекта основных средств в качестве капитальных вложений. Разнообразие вариантов определения стоимости замененных (выбываемых) частей объекта основных средств вызывает необходимость установления единого подхода к оценке замененных частей. Первый вариант рекомендуется применять при выделении части объекта уже при его принятии к учету в соответствии с документами поставщика. В данном случае стоимость замененной части будет соответствовать стоимости ее приобретения за вычетом накопленной амортизации, которая рассчитывается исходя из стоимости приобретения и срока полезного использования замененной части. При втором варианте определяется справедливая стоимость замененной части методом рыночных цен с учетом оставшегося срока полезного использования. Данный подход может быть применим только при условии принятия на учет замененной части в качестве материальных запасов при последующем их использовании в деятельности образовательных организаций ВО. При третьем варианте стоимость замененной части определяется расчетным путем на основании процентного соотношения первоначальной стоимости заменяемой части и первоначальной стоимости всего объекта основного средства в целом. В исследовании разработана методика расчета стоимости замененной части объекта основных средств, согласно которой если на балансе образовательной организации высшего образования имеется автомобиль первоначальной стоимостью 3 000 000 руб., СПИ автомобиля – 10 лет, а после двух



лет эксплуатации производится замена двигателя (стоимость нового (заменяемого) двигателя – 400 000 руб., СПИ – 8 лет), то справедливая стоимость нового автомобиля с аналогичными характеристиками составляет 3 200 000 руб., а затраты на замену равны 6000 руб.

Автором даны рекомендации по установлению единого подхода в отношении признания затрат на проведение работ по регулярным плановым капитальным ремонтам, техническим осмотрам и техническим обслуживанием объекта основных средств в качестве капитальных вложений.

Установлено, что в образовательных организациях должна быть единая методика учета затрат при проведении регулярных плановых капитальных ремонтов, технических осмотров и обслуживаний основных средств. Условиями признания таких затрат может являться стоимость комплекса запланированных работ на одном объекте основных средств, превышающая 100 тыс. руб., а также частота выполнения работ – более 12 месяцев. Критерий существенности затрат может быть установлен в отношении различных групп основных средств. Названные затраты целесообразно признавать как самостоятельный инвентарный объект и списывать их на расходы текущего периода исходя из установленного срока.

Образовательные организации ВО могут проводить переоценку объектов основных средств после их признания. В данных обстоятельствах следует установить в учетной политике способ пересчета накопленной амортизации, что предусмотрено п. 41 ФСБУ ГС. Исследование показало, что 18 образовательных организаций ВО выбрали вариант пересчета накопленной амортизации пропорционально изменению первоначальной стоимости объекта основных средств, а 87 образовательных организаций – вариант элиминирования накопленной амортизации из балансовой стоимости и пересчета остаточной стоимости до переоцененной. По мнению автора, второй вариант целесообразно применять, если остаточная стоимость объекта основных средств до проведения переоценки равна нулю.

***4. С целью повышения объективности стоимостной оценки нефинансовых активов в бухгалтерском учете разработан методический подход проверки нефинансовых активов на предмет обесценения с учетом специфики деятельности образовательных организаций высшего образования, включающий комплекс учетных процедур, алгоритм действий при оценке обесценения, форму первичной учетной документации по отражению результатов обесценения.***

На основании положений федерального стандарта бухгалтерского учета государственного сектора в бухгалтерском балансе показатели нефинансовых активов должны быть приведены в нетто-оценке за вычетом убытков от обесценения. Иссле-

дование, проведенное по данным бухгалтерской отчетности образовательной организации ВО, показало, что ни одна организация не отражает убытки от обесценения активов. Такое положение дел не дает возможности объективной оценки нефинансовых активов, представляемых в бухгалтерской отчетности. При формировании учетной политики образовательных ВО недостаточно внимания уделяют процедуре проверки нефинансовых активов на предмет обесценения: не приводят признаков обесценения, не рассматривают порядок определения справедливой стоимости активов при тестировании на обесценение.

Исследование показало, что порядок проведения тестирования на обесценение активов в рамках проведения инвентаризации представлен в учетной политике 10 университетов из 26. Порядок определения справедливой стоимости в целом по всем активам указан только в двух образовательных организациях (Рисунок 1).

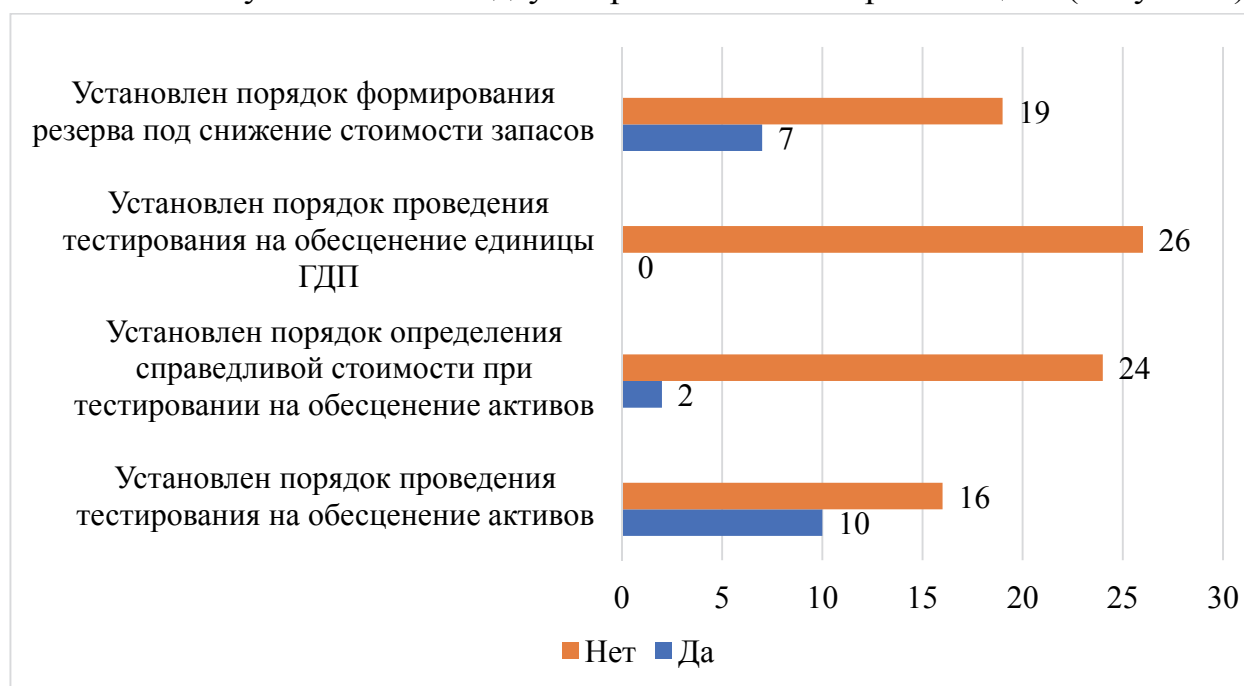


Рисунок 1 – Результаты оценки на предмет обесценения, снижения стоимости нефинансовых активов (по данным учетной политики образовательных организаций высшего образования по состоянию на 1 января 2023 г. и 1 января 2024 г.)

Источник: составлено автором.

В диссертации предложен единый подход к определению внешних и внутренних признаков возможного обесценения активов применительно к образовательным организациям ВО, представленный в Таблице 3. При оценке обесценения единицы генерирования денежных потоков сначала определяют её состав и выявляют при-

знаки возможного снижения стоимости. При наличии таких признаков рассчитывают восстановительную стоимость ЕГДП как наибольшую из справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу и ценности использования.

Таблица 3 – Признаки возможного обесценения актива

| № п/п              | Признак                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | Пояснения, примеры                                                                                                                                                                                                                                                                               |
|--------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Внешний признак    |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
| 1                  | В течение отчетного года происходят существенные долгосрочные изменения в законодательстве РФ, внешней и внутренней политике, экономике, технологиях, которые неблагоприятно влияют на деятельность образовательной организации высшего образования в течение отчетного года. Могут произойти в ближайшем будущем | В стране происходит демографический спад, контингент обучающихся резко сокращается и в обозримом будущем не ожидается роста. Отпадает потребность в использовании ранее приобретенных активов                                                                                                    |
| 2                  | Значительно снижается справедливая стоимость актива, учитываемого по такой стоимости, по сравнению со снижением стоимости актива в результате его эксплуатации, нормального физического устаревания или морального износа                                                                                         | В целях проведения НИОКР используется дорогостоящее оборудование низкой производительности. Недавние достижения в области технологии позволяют использовать для НИОКР более дешевое, экономичное и производительное оборудование, которое уже применяют конкуренты                               |
| 3                  | Отсутствует либо значительно снижена потребность в услугах образовательных организаций, обеспечиваемых активом                                                                                                                                                                                                    | В связи со значительным повышением стоимости образовательных услуг, осуществляемых на коммерческой основе, произошло существенное уменьшение контингента обучающихся                                                                                                                             |
| Внутренний признак |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
| 4                  | Актив морально устарел и (или) физически поврежден                                                                                                                                                                                                                                                                | Понесен ущерб активам, причиной которого являются аварии, пожары, стихийные бедствия и т. д.                                                                                                                                                                                                     |
| 5                  | Происходят существенные изменения в степени и (или) способе использования актива, неблагоприятно влияющие на деятельность образовательной организации. Ожидаются такие изменения в долгосрочном периоде                                                                                                           | Образовательная организация разработала серию учебных пособий, которые выпущены год назад и на которые получены исключительные права на РИД. Затраты, связанные с выпуском пособий, капитализированы. В связи с изменением учебных планов потребность в учебных пособиях значительно сократилась |
| 6                  | Принято решение о приостановлении создания объекта имущества на неопределенный срок                                                                                                                                                                                                                               | Приостановлено на неопределенный срок строительство нового учебного корпуса университета                                                                                                                                                                                                         |
| 7                  | Значительно ухудшились финансовые (экономические) результаты использования актива по сравнению с планируемыми                                                                                                                                                                                                     | Произошло сокращение СПИ актива, объемов оказываемых услуг, которые обеспечиваются активом, по сравнению с первоначально предполагаемыми                                                                                                                                                         |
| 8                  | Значительно увеличились расходы на эксплуатацию и обслуживание актива по сравнению с первоначально запланированными                                                                                                                                                                                               | В связи с повышением тарифов на запасные части и ремонт ранее приобретенного оборудования для осуществления НИОКР резко увеличились расходы на содержание оборудования по сравнению с ранее планируемыми                                                                                         |

Источник: составлено автором.

Если балансовая стоимость ЕГДП превышает восстановительную, разницу признают убытком от обесценения, который распределяют между активами ЕГДП пропорционально их балансовой стоимости и отражают в бухгалтерском учёте. С целью отражения результатов тестирования на обесценение активов автором разработана форма акта об обесценении активов, генерирующих денежные потоки (Рисунок 2).

|                                                                                                 |                                                                                    |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------|
| Руководитель образовательной организации высшего образования<br><br>Образовательная организация | Утверждаю<br>(подпись) _____ (расшифровка подписи) _____<br>« ____ » _____ 20 ____ |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------|

---

**АКТ**

№ \_\_\_\_\_

**об обесценении активов, генерирующих денежные потоки**

Комиссия в составе \_\_\_\_\_

| (должность, фамилия, инициалы)                                       |                                         |                            |                              |                                          |                                     |                          |                                                     |                             |
|----------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------|----------------------------|------------------------------|------------------------------------------|-------------------------------------|--------------------------|-----------------------------------------------------|-----------------------------|
| Приняла решение признать убыток от обесценения по следующим активам: |                                         |                            |                              |                                          |                                     |                          |                                                     |                             |
| Актив ГДП                                                            | Признак обесценения                     | Остаточная стоимость, руб. | Справедливая стоимость, руб. | Метод определения справедливой стоимости | Информационный источник             | Затраты на выбытие, руб. | Справедливая стоимость за вычетом затрат на выбытие | Убыток от обесценения, руб. |
| Автомобиль УАЗ (специальный пассажирский)                            | Физическое повреждение в результате ДТП | 522 033                    | 343 600                      | Метод рыночных цен                       | Экспертная оценка ООО «Профэксперт» | Затраты на оценку 5800   | 337 800                                             | 184 233                     |

В связи с признанием убытка от обесценения произвести корректировку оставшегося СПИ актива

| СПИ до обесценения, мес. | СПИ после обесценения, мес. | Пересмотренная месячная норма амортизации, % | Пересмотренная месячная сумма амортизации, руб. |
|--------------------------|-----------------------------|----------------------------------------------|-------------------------------------------------|
| 1                        | 2                           | 3                                            | 4                                               |
| 60                       | 48                          | 2,08                                         | 7026,24                                         |

|                       |             |           |                       |
|-----------------------|-------------|-----------|-----------------------|
| Председатель комиссии | (должность) | (подпись) | (расшифровка подписи) |
| Члены комиссии:       | (должность) | (подпись) | (расшифровка подписи) |
|                       | (должность) | (подпись) | (расшифровка подписи) |

\_\_\_\_\_ 0 \_\_\_\_.

Рисунок 2 – Акт об обесценении активов, генерирующих денежные потоки

Источник: составлено автором.

**5. Предложены направления совершенствования бухгалтерской отчетности в образовательных организациях высшего образования, включающие детализацию информации о нефинансовых активах в бухгалтерском балансе, а также форматы отражения информации в Пояснениях к отчетности, что позволит раскрывать данные об обеспеченности нефинансовыми активами и эффективности их использования для принятия пользователями отчетности более обоснованных экономических решений.**

Согласно положениям ФСБУ ГС в бухгалтерском балансе активы должны быть подразделены на долгосрочные (внеоборотные) и краткосрочные (оборотные). В действующем Балансе образовательной организации высшего образования сведения об активах раскрываются с подразделением на нефинансовые и финансовые, значительную часть которых составляют именно нефинансовые.

Проблема представления нефинансовых активов в первом разделе бухгалтерского баланса с подразделением на внеоборотные и оборотные в нетто-оценке может быть решена путем упорядочения формы баланса (Таблица 4).

Предложенная форма баланса предполагает дифференцированное раскрытие данных нефинансовых активов в разрезе внеоборотных и оборотных. Исходя из принципа отражения информации об активах в нетто-оценке нужно представить данные о снижении стоимости основных средств и НМА не только в результате начисления амортизации, но и обесценения. Это позволяет раскрыть более релевантную информацию о непроизведенных активах и биологических активах с отражением величины их обесценения. Права пользования активами предлагается раскрывать не обобщенной суммой, а с подразделением на права пользования активами по договорам операционной аренды и права пользования объектами НМА с указанием сумм накопленной по ним амортизации.

Представление детализированной информации о нефинансовых активах в бухгалтерском балансе позволит выполнить требования таких качественных характеристик бухгалтерской (финансовой) отчетности, как уместность, достоверное представление, понятность. Раскрытие информации о нефинансовых активах производится путем размещения Баланса образовательной организации высшего образования (форма 0503730), Сведений о движении нефинансовых активов (форма 0503768) и Пояснений к балансу в информационном пространстве: на сайтах образовательных организаций высшего образования, а также на официальном сайте [bus.gov.ru](http://bus.gov.ru). Обзор практики публичного раскрытия отчетности показал, что образовательные организации высшего образования на сайте [bus.gov.ru](http://bus.gov.ru) не размещают Сведения о движении нефинансовых активов, только пять образовательных организаций из исследуемых 50 представили Сведения на своих сайтах.

Как показало исследование, Пояснительную записку к отчетности на сайте [bus.gov.ru](http://bus.gov.ru) не публикует ни одна из проанализированных в исследовании организаций. У образовательных организаций ВО отсутствует единый подход при составлении Пояснительной записки в отношении нефинансовых активов.

Значительно различаются требования к содержанию данных в Пояснительной записке в соответствии с ФСБУ ГС и Инструкцией о порядке составления бухгалтерской отчетности.

Таблица 4 – Предлагаемые структура и содержание Баланса образовательной организации высшего образования (фрагмент)

| Раздел и статья баланса                                                              | Код строки | Сумма, тыс. руб. |
|--------------------------------------------------------------------------------------|------------|------------------|
| <b>Нефинансовые активы</b>                                                           |            |                  |
| <b>I.I. Внеоборотные активы</b>                                                      |            |                  |
| Основные средства (балансовая стоимость)                                             | 010        | 654 336          |
| Уменьшение стоимости основных средств, всего                                         | 020        | 194 110          |
| в том числе: амортизация основных средств                                            | 021        | 110 100          |
| в том числе: обесценение основных средств                                            | 022        | 84 010           |
| Основные средства (остаточная стоимость, стр. 010-стр. 020)                          | 030        | 460 226          |
| Нематериальные активы (балансовая стоимость)                                         | 040        | 23 450           |
| Уменьшение стоимости нематериальных активов, всего                                   | 050        | 6994             |
| в том числе: амортизация нематериальных активов                                      | 051        | 6994             |
| в том числе: обесценение нематериальных активов                                      | 052        | –                |
| Нематериальные активы (остаточная стоимость, стр. 040-стр. 050)                      | 060        | 16 456           |
| Непроизведенные активы (балансовая стоимость)                                        | 070        | 1 507 348        |
| Уменьшение стоимости непроизведенных активов, всего                                  | 080        | 199 401          |
| в том числе: обесценение непроизведенных активов                                     | 081        | 199 401          |
| Непроизведенные активы (остаточная стоимость, стр. 070-стр. 080)                     | 090        | 1 307 947        |
| Материальные запасы (балансовая стоимость), всего                                    | 100        | 29 030           |
| Уменьшение стоимости материальных запасов, всего                                     | 110        | 8070             |
| в том числе: обесценение материальных запасов                                        | 111        | 8070             |
| Материальные запасы (за вычетом резерва под снижение стоимости, стр. 100 – стр. 110) | 120        | 20 960           |
| Биологические активы (балансовая стоимость), всего                                   | 130        | 58 968           |
| Уменьшение биологических активов, всего                                              | 140        | 8900             |
| в том числе: обесценение биологических активов                                       | 141        | 8900             |
| Биологические активы (остаточная стоимость, стр. 130-стр. 140)                       | 150        | 50 068           |
| ...                                                                                  | ...        | –                |
| Вложения в нефинансовые активы, всего                                                | 210        | 198 590          |
| в том числе вложения в основные средства                                             | 211        | 100 340          |
| в том числе вложения в нематериальные активы                                         | 212        | 43 780           |
| в том числе вложения в непроизведенные активы                                        | 213        | –                |
| в том числе вложения в права пользования нематериальными активами                    | 214        | 34 000           |
| в том числе вложения в биологические активы                                          | 215        | 11 470           |
| <b>Итого внеоборотных нефинансовых активов</b>                                       | <b>220</b> | <b>2 054 247</b> |
| <b>I.II. Оборотные активы</b>                                                        |            |                  |
| Материальные запасы (балансовая стоимость), всего                                    | 230        | 69 441           |
| Уменьшение стоимости материальных запасов, всего                                     | 240        | 4068             |
| в том числе обесценение материальных запасов                                         | 241        | 4068             |
| Материальные запасы (за вычетом резерва под снижение стоимости, стр. 100 – стр. 110) | 250        | 65 373           |
| Вложения в нефинансовые активы, всего                                                | 260        | 156 700          |
| в том числе вложения в материальные запасы                                           | 261        | 156 700          |
| Нефинансовые активы в пути                                                           | 270        | 35 800           |
| в том числе основные средства в пути                                                 | 271        | 23 400           |
| в том числе материальные запасы в пути                                               | 272        | 10 820           |
| в том числе биологические активы в пути                                              | 273        | 1580             |
| Незавершенное производство                                                           | 280        | 32 900           |
| Расходы будущих периодов                                                             | 290        | 3400             |
| Затраты на биотрансформацию                                                          | 300        | 35 600           |
| <b>Итого оборотных нефинансовых активов</b>                                          | <b>310</b> | <b>329 773</b>   |
| <b>Всего по разделу I. Нефинансовые активы</b>                                       | <b>320</b> | <b>2 384 020</b> |

Источник: составлено автором (приведенные данные условны).

Некоторое раскрытие данных о наличии и движении нефинансовых активов производится в соответствующих сведениях (форма 0503768). На основании этих данных возможно определение состава и структуры основных средств по их группам в зависимости от источников финансового обеспечения (Таблица 5).

Таблица 5 – Состав и структура основных средств Казанского ГАУ на 1 января 2023 г. (по остаточной стоимости) по источникам финансового обеспечения

| Группа основных средств  | Деятельность по государственному заданию |             | Деятельность, приносящая доход |             |
|--------------------------|------------------------------------------|-------------|--------------------------------|-------------|
|                          | в руб., коп.                             | в процентах | в руб., коп.                   | в процентах |
| Помещения нежилые        | 385 626 068,30                           | 93,05       | 291 860,24                     | 0,64        |
| Машины и оборудование    | 27 856 750,43                            | 6,72        | 43 851 191,71                  | 95,71       |
| Транспортные средства    | 620 252,84                               | 0,15        | –                              | –           |
| Инвентарь                | 16 830,00                                | 0,01        | 1 095 415,36                   | 2,39        |
| Прочие основные средства | 289 500,00                               | 0,07        | 504 666,09                     | 1,10        |
| Итого                    | 414 409 401,57                           | 100,00      | 45 817 516,36                  | 100,00      |

Источник: составлено автором.

За счет осуществления деятельности по государственному заданию Казанский ГАУ принимает к учету в большинстве случаев нежилые помещения (здания и сооружения). За счет деятельности, приносящей доход, университет приобретает в основном машины и оборудование (на их долю приходится 95,71 % от общей стоимости основных средств из названного источника финансирования). Следует отметить, что в сведениях не раскрываются данные обо всех источниках поступления активов и направлениях их выбытия. Рекомендуемые формы раскрытия информации позволят выполнить требования федеральных стандартов в части раскрытия информации о наличии и движении нефинансовых активов в разрезе групп, повысить прозрачность информации с указанием причин их поступления и выбытия для целей оценки обеспеченности нефинансовыми активами, эффективности их использования и принятия пользователями отчетности более обоснованных экономических решений.

### 3 ВЫВОДЫ

На основании проведенного исследования, направленного на развитие теоретических основ и организационно-методического обеспечения бухгалтерского учета и отчетности по нефинансовым активам в образовательных организациях высшего образования, сформулированы следующие выводы и предложения, соответствующие поставленным задачам.

1. Нефинансовые активы представляют собой интегрированный объект бухгалтерского наблюдения, объединяющий разнообразные учетные объекты. В диссертации выявлено несоответствие типологии нефинансовых активов (права пользования активами, запасы и нематериальные активы), представленное в федеральных стандартах, Едином плане счетов и Балансе государственной образовательной организации высшего образования. В результате проведенного исследования автором систематизированы теоретические положения и определен состав нефинансовых активов как интегрированного объекта бухгалтерского наблюдения и уточнена экономическая сущность актива применительно к специфике деятельности образовательных организаций с целью совершенствования их оценки, учета и раскрытия.

2. Изучение действующей практики оценки нефинансовых активов в вузах на примере учетных политик 26 ведущих российских университетов показало отсутствие единообразия состава затрат, включаемых в первоначальную стоимость активов; критериев существенности для признания и замены частей объектов основных средств; порядка изменения балансовой стоимости в результате модернизации и реконструкции; методик пересчета амортизации при переоценке. В результате с целью повышения достоверности учетной информации и повышения качества финансового управления нефинансовыми активами в качестве основного практического метода оценки основных средств предложено использование метода амортизированной стоимости замещения; для оценки биологических активов и прав пользования недвижимостью даны рекомендации по определению справедливой стоимости.

3. Изучение практики учета нефинансовых активов в российских университетах позволило обосновать необходимость выделения активов культурного наследия в отдельную аналитическую группу в составе основных средств. Внедрение данного механизма учета позволит не только обеспечить сохранность и контроль за активами культурного наследия, но и сформировать достоверную информационную базу для принятия обоснованных управленческих решений по их содержанию, реставрации и эффективному использованию. Разработанный в исследовании алгоритм последующей оценки объекта основных средств при замене его составных частей позволит объективно рассчитывать новую балансовую стоимость объекта после модернизации или ремонта.

4. Установлено отсутствие инструментов регламентации процедуры тестирования на обесценение в учетной практике российских образовательных организаций. В результате автором сформирована система внешних и внутренних признаков возможного обесценения активов, установлена объективная последовательность действий при проведении тестирования на обесценение и разработана авторская форма первичного учетного документа «Акт об обесценении активов, генерирующих денежные потоки» для унификации процесса документирования результатов тестирования. Предложенный методический подход обеспечивает формирование в отчетности показателей активов в нетто-оценке, соответствующей требованиям ФСБУ ГС.



5. Для устранения проблемы информационного обеспечения экономического анализа состава и структуры нефинансовых активов образовательных организаций, источников их финансового обеспечения разработана новая детализированная структура первого раздела Бухгалтерского баланса, а также форма таблицы для раскрытия информации в Пояснениях к бухгалтерской отчетности, позволяющая показать состав, движение и обеспеченность основными средствами в разрезе источников финансового обеспечения, детализировать информацию о поступлении и выбытии материальных запасов с указанием причин, раскрыть данные о сформированных резервах под снижение стоимости активов. Предложенные рекомендации формируют релевантную информацию для оценки эффективности использования нефинансовых активов и принятия обоснованных управленческих решений, направленных на развитие материально-технической и интеллектуальной базы образовательных организаций высшего образования.

Разработанные теоретические и прикладные положения формируют информационную основу для эффективного управления ресурсным потенциалом университетов и способствуют принятию обоснованных управленческих решений. Перспективы дальнейших исследований заключаются в углубленной разработке отраслевых стандартов и методических рекомендаций по учету нефинансовых активов вузов с отражением их специфики, совершенствовании учета интеллектуальной собственности и НИОКР, цифровизации учетных процессов через внедрение технологий блокчейн и ERP-систем, проведении международных сопоставлений практики учета, а также в методологическом развитии подходов к оценке активов и исследовании взаимосвязи качества учета с рейтингами университетов.

## СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

*а) публикации в ведущих рецензируемых научных журналах и изданиях, рекомендованных ВАК РФ для публикации результатов диссертаций:*

1. Клычова, Г. С. Актуальные проблемы формирования информации о нефинансовых активах в бухгалтерской (финансовой) отчетности: направления совершенствования / Г. С. Клычова, **Б. Р. Сахапов** // Международный бухгалтерский учет. – 2025. – № 9. – С. 4–17 (0,78 п. л. / 0,5 п. л.).
2. **Сахапов, Б. Р.** Раскрытие информации о нефинансовых активах в бухгалтерской отчетности университетов: действующая практика и перспективы / Б. Р. Сахапов // Международный бухгалтерский учет. – 2024. – Т. 27, № 10. – С. 1147–1164 (0,93 п. л.).
3. **Сахапов, Б. Р.** Состояние и перспективы применения справедливой стоимости для оценки нефинансовых активов учреждениями высшего образования / Б. Р. Сахапов // Международный бухгалтерский учет. – 2024. – Т. 27, № 7. – С. 771–787 (0,62 п. л.).
4. **Сахапов, Б. Р.** Оценка нефинансовых активов в учреждениях высшего образования: теоретический и практический аспекты / Б. Р. Сахапов // Международный бухгалтерский учет. – 2024. – Т. 27, № 6. – С. 685–705 (1,03 п. л.).

5. **Сахапов, Б. Р.** Анализ проблем, связанных с адаптацией отечественной системы учета нефинансовых активов в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности общественного сектора. Часть I / Б. Р. Сахапов // Международный бухгалтерский учет. – 2024. – Т. 27, № 4. – С. 444–464 (1,22 п. л.).

6. **Сахапов, Б. Р.** Анализ проблем, связанных с адаптацией отечественной системы учета нефинансовых активов в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности общественного сектора. Часть II / Б. Р. Сахапов // Международный бухгалтерский учет. – 2024. – Т. 27, № 5(515). – С. 541–563 (1,17 п. л.).

7. Клычова, Г. С. Состав нефинансовых активов и их квалификационные характеристики / Г. С. Клычова, **Б. Р. Сахапов** // Международный бухгалтерский учет. – 2024. – Т. 27, № 3. – С. 264–277 (0,58 п. л. / 0,3 п. л.).

8. **Сахапов, Б. Р.** Амортизация и обесценение нефинансовых активов в учреждениях высшего образования: анализ и оценка / Б. Р. Сахапов // Экономический анализ: теория и практика. – 2024. – Т. 23, № 6. – С. 1165–1180 (0,88 п. л.).

9. Клычова, Г. С. Научная дискуссия об экономической сущности нефинансовых активов в учреждениях высшего образования / Г. С. Клычова, **Б. Р. Сахапов** // Russian Journal of Management. – 2023. – Т. 11, № 4. – С. 659–667 (0,55 п. л. / 0,3 п. л.).

*б) публикации в журналах, входящих в международные наукометрические базы данных:*

10. The main directions of improving the activities of agricultural educational organizations / A. Zakirova, G. Klychova, S. Zakirova, D. Ermakov, E. Nekrasova, **B. Sakhapov** // Bio Web of Conferences : International Scientific Conference on Biotechnology and Food Technology (BFT-2024), Saint Petersburg, 03–06 sent 2024 y. Vol. 130. – Les Ulis: EDP Sciences, 2024. – P. 08004. – URL: [https://www.bio-conferences.org/articles/bioconf/pdf/2024/49/bioconf\\_bft2024\\_08004.pdf](https://www.bio-conferences.org/articles/bioconf/pdf/2024/49/bioconf_bft2024_08004.pdf) (0,85 п. л. / 0,14 п. л.)

*в) публикации в других изданиях:*

11. Материально-техническое обеспечение региональных систем высшего образования в России / Ф. С. Рубцов, К. В. Грекова, Ж. Г. Леонтьева, **Б. Р. Сахапов** // Развитие бухгалтерского учета и аудита в условиях цифровой экономики : сб. науч. тр. по матер. Междунар. науч.-практ. конф., Казань, 23–24 мая 2023 г. – Казань : КазГАУ, 2024. – С. 4144. –419. (0,31 п. л. / 0,1 п. л.)

12. Зубрицкая, Н. И. Рейтинговая система оценки качества высшего образования: сравнительный анализ, пути совершенствования кластера / Н. И. Зубрицкая, **Б. Р. Сахапов** // Актуальные проблемы бухгалтерского учета и аудита в условиях стратегического развития экономики : сб. науч. тр. по матер. Всерос. (нац.) науч.-практ. конф. молод. уч., Казань, 19–20 марта 2024 г. – Казань : КазГАУ, 2024. – С. 140–147 (0,42 п. л. / 0,21 п. л.).

13. Применение ESG-принципов при формировании данных нефинансовой отчетности организации в различных отраслях экономики / Э. Р. Салахутдинова, К. А. Парфенова, Р. И. Нуриева, **Б. Р. Сахапов**, Е. В. Пушкова // Актуальные проблемы бухгалтерского учета и аудита в условиях стратегического развития экономики : сб. науч. тр. по матер. Всерос. (нац.) науч.-практ. конф. молод. уч., Казань, 19–20 марта 2024 г. – Казань : КазГАУ, 2024. – С. 415–424 (0,51 п. л. / 0,1 п. л.).

Подписано в печать 21.10.2025. Формат 60х84 1/16. Гарнитура «Таймс».  
Бумага офсетная. Печать офсетная. Усл. печ. л. 1,47. Тираж 100. Заказ № 458.

Отпечатано в типографии издательско-полиграфического комплекса СтГАУ «АГРУС»,  
г. Ставрополь, ул. Пушкина, 15.