

## ИДЕНТИФИКАЦИЯ ИСТОЧНИКОВ ФИНАНСИРОВАНИЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ: ПРОФЕССИОНАЛЬНОЕ СУЖДЕНИЕ БУХГАЛТЕРА

Л. А. Свиридова<sup>1</sup>, Е. В. Саталкина<sup>2</sup>, Т. А. Терентьева<sup>3</sup>

Оренбургский государственный университет, Оренбург, Россия

<sup>1</sup>e-mail: lara.sviridova.1971@mail.ru

<sup>2</sup>e-mail: elena.satalkina@mail.ru

<sup>3</sup>e-mail: teraudit56@mail.ru

**Аннотация.** *Актуальность темы.* Современные проблемы идентификации объектов бухгалтерского наблюдения в качестве источников финансового обеспечения деятельности исследованы недостаточно полно. В отечественной и зарубежной практике определение источника финансового обеспечения деятельности экономических субъектов отсутствует. Вместе с тем, в ходе исследования выявлены различия в терминологическом аппарате, используемом в системе бухгалтерского учета капитала, что является объективной основой для формирования профессионального суждения при принятии объектов финансирования к учету. Проведенный анализ показал, что от адекватной идентификации капитала, целевого финансирования и бюджетных ассигнований как объектов бухгалтерского учета во многом зависит достоверность отражения фактов хозяйственной жизни, связанных с их поступлением и использованием экономическими субъектами.

**Цель.** Идентифицировать источник финансирования деятельности экономических субъектов, функционирующих в различных сферах экономики с позиций профессионального суждения.

**Методы.** Методологической основой работы явились общенаучные принципы и методы исследования: анализ и синтез, логическая увязка, систематизация теоретических основ и практики идентификации источников финансирования деятельности экономических субъектов в бухгалтерском учете.

**Основные результаты.** Проведена систематизация подходов к определению «экономический субъект» как самостоятельной экономической категории, разработана авторская группировка экономических субъектов с позиции источников финансирования их деятельности, предложены подходы к идентификации источников финансирования деятельности и их отражения в бухгалтерском учете с позиций профессионального суждения бухгалтера.

**Научная новизна.** Сформулировано авторское определение источника финансирования деятельности экономического субъекта как объекта бухгалтерского учета. Представлена и обоснована группировка экономических субъектов в зависимости от получаемых финансовых ресурсов для осуществления деятельности. Разработаны соответствующие варианты организации бухгалтерского учета источников финансирования для разных групп экономических субъектов.

**Практическая значимость.** Предлагаемый авторский подход к идентификации и учету источников финансирования может быть реализован в учетной политике экономических субъектов.

**Рекомендации.** Приведенные в статье выводы позволяют профессиональному бухгалтеру сформировать содержание учетной политики экономического субъекта в части раздела, регламентирующего учет различных источников финансирования деятельности и отражении информации в соответствующих формах бухгалтерской (финансовой) отчетности.

**Ключевые слова:** экономический субъект, источники финансирования деятельности, профессиональное суждение бухгалтера, учет источников финансирования деятельности.

**Для цитирования:** Свиридова Л. А., Саталкина Е. В., Терентьева Т. А. Идентификация источников финансирования деятельности: профессиональное суждение бухгалтера // Интеллект. Инновации. Инвестиции. – 2021. – № 3. – С. 48–60. DOI: 10.25198/2077-7175-2021-3-48.

## IDENTIFICATION OF SOURCES OF ACTIVITY FINANCING: PROFESSIONAL JUDGMENT OF AN ACCOUNTANT

L. A. Sviridova<sup>1</sup>, E. V. Satalkina<sup>2</sup>, T. A. Terentyeva<sup>3</sup>

Orenburg State University, Orenburg, Russia

<sup>1</sup>e-mail: lara.sviridova.1971@mail.ru

<sup>2</sup>e-mail: elena.satalkina@mail.ru

<sup>3</sup>e-mail: teraudit56@mail.ru

**Abstract. Relevance of the topic.** Modern problems of identification of objects of accounting supervision as sources of financial support of activity are insufficiently investigated. In domestic and foreign practice, there is no definition of the source of financial support for the activities of economic entities. At the same time, the study revealed differences in the terminology used in the capital accounting system, which is an objective basis for the formation of professional judgment when accepting financing objects for accounting. The analysis has shown that the reliability of the reflection of the facts of economic life associated with their receipt and use by economic entities largely depends on the adequate identification of capital, target financing and budget allocations as objects of accounting.

**Goal.** Identify the source of financing of the activities of economic entities operating in various sectors of the economy from the standpoint of professional judgment.

**Methods.** The methodological basis of the work was the general scientific principles and methods of research: analysis and synthesis, logical linking, systematization of the theoretical foundations and practice of identifying sources of financing the activities of economic entities in accounting.

**Main results.** The systematization of approaches to the definition of «economic entity» as an independent economic category is carried out, the author's grouping of economic entities from the position of sources of financing of their activities is developed, approaches to the identification of sources of financing of activities and their reflection in accounting from the position of professional judgment of the accountant are proposed.

**Scientific novelty.** The author's definition of the source of financing of the activity of an economic entity is formulated, their grouping is presented and justified depending on the financial resources received for the implementation of the activity, and options for organizing accounting of sources of financing of different groups of economic entities are developed.

**Practical significance.** The proposed author's approach to the identification and accounting of sources of financing can be implemented in the accounting policy of economic entities.

**Recommendations.** The conclusions given in the article allow a professional accountant to form the content of the accounting policy of an economic entity in the part of the section regulating the accounting of various sources of financing of activities and the reflection of information in the appropriate forms of accounting (financial) statements.

**Key words:** Economic entity, sources of financing of activity, professional judgment of the accountant, accounting of sources of financing of activity.

**Cite as:** Sviridova, L. A., Satalkina, E. V., Terentyeva, T. A. (2021) [Identification of sources of financing activities: professional judgment of an accountant]. *Intellekt. Innovatsii. Investitsii* [Intellect. Innovations. Investments]. Vol. 3, pp. 48–60. DOI: 10.25198/2077-7175-2021-3-48.

## Введение

Основными объектами бухгалтерского наблюдения являются факты хозяйственной жизни, активы, обязательства, источники финансирования деятельности, доходы, расходы и иные объекты, если это установлено соответствующими федеральными стандартами. Данный перечень объектов бухгалтерского учета приведен в статье 5 закона «О бухгалтерском учете»<sup>1</sup>. Частично понятия соответствующих объектов раскрываются в федеральных стандартах бухгалтерского учета. Так, например, определение факта хозяйственной жизни приведе-

но в самом законе, а вот определение актива можно найти в ФСБУ 6/2020 «Основные средства»<sup>2</sup> или ФСБУ 5/2019 «Запасы»<sup>3</sup>.

В отношении обязательств и их идентификации кроме бухгалтерского законодательства необходимо руководствоваться Гражданским кодексом. Понятие доходов экономического субъекта раскрывается в ПБУ 9/99 «Доходы организации»<sup>4</sup>, а понятие расходов приводится в ПБУ 10/99 «Расходы организации»<sup>5</sup>.

В настоящее время все перечисленные ПБУ, принятые до вступления в силу закона «О бухгалтер-

<sup>1</sup> Федеральный закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ (ред. от 26.07.2019 г.) «О бухгалтерском учете» (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2020 г.) – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>. (дата обращения: 12.04.2021).

<sup>2</sup> Приказ Минфина России от 17.09.2020 г. № 204н «Об утверждении Федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>. (дата обращения: 05.04.2021).

<sup>3</sup> Приказ Минфина России от 15.11.2019 г. № 180н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы» – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>. (дата обращения: 05.04.2021).

<sup>4</sup> Приказ Минфина России от 06.05.1999 г. № 32н (ред. от 06.04.2015 г.) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99» – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>. (дата обращения: 12.04.2021).

<sup>5</sup> Приказ Минфина России от 06.05.1999 г. № 32н (ред. от 06.04.2015 г.) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99» – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>. (дата обращения: 12.04.2021).

ском учете» от 06 декабря 2011 г. № 402-ФЗ, необходимо применять в части, ему не противоречащей. Это свидетельствует о несвоевременной корректировке действующего нормативного регулирования в предлагаемых условиях его совершенствования. В свою очередь понятие «источника финансирования деятельности» отдельным стандартом не регулируется, что вызывает сложности для идентификации данного объекта в теории и практике его учета.

### Группы экономических субъектов, осуществляющие деятельность на территории Российской Федерации

Проблемам идентификации экономического субъекта, как активно действующего лица в общественных и хозяйственных процессах, посвящены работы многих зарубежных и отечественных специалистов различных направлений и школ экономической теории: А. Смита (Adam Smith) [16], Дж. Гоббса (Thomas Hobbes)<sup>6</sup>, К. Маркса (Karl

Marx) [14], Й. Шумпетера (Joseph A. Schumpeter) [15], Л. И. Абалкина, А. В. Бузгалина, А. Аузана, С. Н. Булганиной [2], В. В. Долинской [6] и др.

Так, С. Н. Булганина разделяет понятия «экономический субъект» и «субъект хозяйственной деятельности», указывая, при этом, на их схожие черты, но обосновывая неправомерность признавать данные категории синонимами [2].

В работе Е. Е. Румянцевой рассматриваются уже три понятия: экономическая единица, экономический агент и субъект хозяйствования. Экономическая единица, по мнению автора, это любая организационно-правовая форма организации, ведущая самостоятельный бухгалтерский учет и составляющая отдельную бухгалтерскую (финансовую) отчетность<sup>7</sup>. Е. Е. Румянцева выделяет два основных вида экономических единиц, не обосновывая причины такой градации и применяемый терминологический аппарат (рисунок 1).

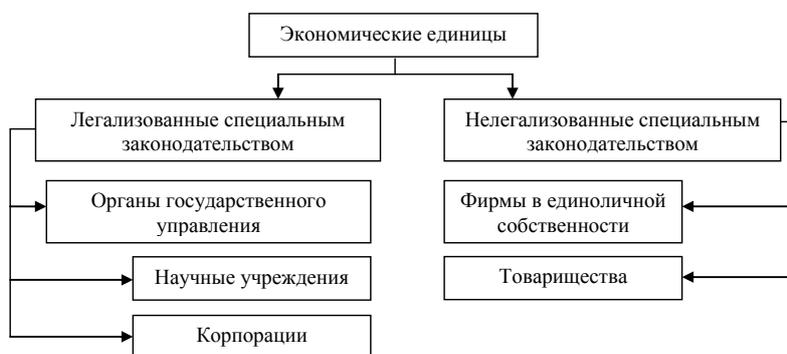


Рисунок 1. Виды экономических единиц

Источник: разработано авторами на основе [7]

Представляет интерес и определение экономического агента как экономической единицы, принимающей и реализующей хозяйственные решения, наделенные правами собственности на экономические блага. Е. Е. Румянцева предлагает рассматривать следующие типы экономических агентов: фирмы, домашние хозяйства, государство.

Под «субъектами хозяйствования» указанный автор понимает предприятия, их объединения, организации любой организационно-правовой формы, граждан, обладающих статусом предпринимателя в соответствии с законодательством, действующим на территории государства, его резидентов и нерезидентов.

С нашей точки зрения, подобная трактовка рассматриваемых понятий некорректна по причи-

не ее необоснованности, повторяемости и противоречивости.

Для более четкого понимания сущности и правомерности использования понятия «экономический субъект» нами были проанализированы основные нормативные документы, регулирующие гражданско-правовые отношения и бухгалтерский учет в РФ (таблица 1).

Гражданским кодексом РФ (ст. 48) введено понятие юридического лица, «которым признается любая организация, имеющая обособленное имущество и способная отвечать по своим обязательствам». Организации, в свою очередь, делятся на коммерческие и некоммерческие. Понятие экономического субъекта в Гражданском кодексе отсутствует, но есть понятие «субъект гражданского пра-

<sup>6</sup> Lloyd S. A., Sreedhar S. Hobbes's Moral and Political Philosophy, Stanford Encyclopedia of Philosophy [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://plato.stanford.edu/entries/hobbes-moral/> (дата обращения: 12.04.2021).

<sup>7</sup> Румянцева Е. Е. Новая экономическая энциклопедия – М. ИНФРА-М, 2005. – VI, 724 с.

Таблица 1. Нормативные документы, определяющие участников гражданско-правовых отношений в РФ

Нормативный документ	Используемый термин	Состав субъектов
Гражданский кодекс <sup>8</sup>	Юридическое лицо (ст. 48)	коммерческие организации: хозяйственные товарищества и общества, крестьянские (фермерские) хозяйства, хозяйственные партнерства, производственные кооперативы, государственные и муниципальные унитарные предприятия
		некоммерческие организации: потребительские кооперативы, общественные организации и движения, ассоциации (союзы), товарищества собственников недвижимости, казачьи общества, общины коренных малочисленных народов РФ, фонды (в т. ч. общественные и благотворительные), учреждения (в т. ч. государственные, муниципальные и частные), автономные некоммерческие организации, религиозные организации, публично-правовые компании, адвокатские палаты и образования, государственные корпорации, нотариальные палаты, публично-правовые образования
Бюджетный кодекс <sup>9</sup>	Участники бюджетного процесса (ст. 6)	главный администратор и администратор доходов бюджета, главный администратор и администратор источников финансирования дефицита бюджета, главный распорядитель и распорядитель бюджетных средств, казенное учреждение
Налоговый кодекс <sup>10</sup>	Налогоплательщики (ст. 9)	организации и физические лица
	Налоговые агенты (ст. 9)	организации и физические лица
ФЗ «О бухгалтерском учете» <sup>11</sup>	Экономические субъекты (ст. 2)	– коммерческие и некоммерческие организации; – государственные органы, органы местного самоуправления, органы управления внебюджетными фондами РФ; – Центральный банк РФ; – индивидуальные предприниматели и лица, занимающиеся частной практикой; – филиалы, представительства и иные структурные подразделения организаций, созданных в соответствии с законодательством иностранных государств, находящиеся на территории РФ
Положения о формировании и ведении перечня субъектов экономической деятельности, являющихся производителями продукции реабилитационной индустрии <sup>12</sup>	субъект экономической деятельности (п. 1)	юридические лица и индивидуальные предприниматели

Источник: разработано авторами на основе нормативных документов

ва) к которому отнесены «Российская Федерация, её субъекты и муниципальные образования, которые выступают в отношениях, регулируемых гражданским законодательством, на равных началах

с иными участниками этих отношений – гражданами и юридическими лицами»<sup>13</sup>.

В Бюджетном кодексе РФ, распространяющимся на деятельность публично-правовых образова-

<sup>8</sup> Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 г. № 51-ФЗ (ред. от 08.12.2020 г.) – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>. (дата обращения: 05.04.2021).

<sup>9</sup> Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>. (дата обращения: 12.04.2021).

<sup>10</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>. (дата обращения: 12.04.2021).

<sup>11</sup> Федеральный закон от 06.12.2011г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>. (дата обращения: 12.04.2021).

<sup>12</sup> Постановление Правительства РФ от 16.09.2020 г. № 1460 «Об утверждении Положения о формировании и ведении перечня субъектов экономической деятельности, являющихся производителями продукции реабилитационной индустрии» – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>. (дата обращения: 12.04.2021).

<sup>13</sup> Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 г. № 51-ФЗ (ред. от 08.12.2020 г.) – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>. (дата обращения: 05.04.2021).

ний, органов государственной власти и местного самоуправления, а также казенные учреждения, понятие «экономический субъект» не используется.

Налоговый кодекс РФ рассматривает всех юридических и физических лиц с позиции возникновения у них обязанности по уплате налогов и сборов, т. е. наличия или отсутствия налогооблагаемых баз. Именно поэтому применяются термины «налогоплательщик» и «налоговый агент», а не «экономический субъект» или его синонимы.

Впервые перечень экономических субъектов, хотя и без уточнения значения данного термина, приведен в Федеральном законе «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ. Исходя из ст. 2 указанного закона, можно сделать вывод, что к экономическим субъектам относятся юридические и физические лица, обязанные вести бухгалтерский учет по установленным правилам.

Обобщение и систематизация подходов к определению «экономических субъектов», а также

анализ действующей нормативно-правовой базы позволяют сформулировать проблему отсутствия единого подхода к идентификации исследуемого понятия и его классификации с позиции источника финансирования деятельности.

Таким образом, исследование проводится в условиях неопределенности, отсутствия четкого понятия объекта исследования и требует применения профессионального суждения.

Под «экономическими субъектами» нами предлагается понимать – юридических лиц, индивидуальных предпринимателей, лиц, занимающихся частной практикой, осуществляющих выбранный вид экономической деятельности на основе соответствующих источников его финансирования.

Для реализации поставленной цели исследования предлагается проводить группировку экономических субъектов, исходя из источников финансирования их деятельности (рисунок 2).



Рисунок 2. Группировка экономических субъектов в зависимости от источников финансирования деятельности

Источник: авторская разработка

В первую группу отнесены коммерческие организации реального сектора экономики, являющиеся производителями материальных благ, работ, услуг, потребление которых приводит к образованию валового внутреннего продукта страны, как основного источника экономического развития и роста.

Во вторую группу включены некоммерческие организации, фактически работающие в реальном секторе экономики, но не ставящие перед собой цели получения прибыли: потребительские кооперативы, товарищества собственников недвижимости, отчасти государственные корпорации.

Третью группу формируют организации бюджетной сферы, которые активно участвуют в управлении государством, в реализации его задач и функций на основе бюджетного финансирования, а именно к ним относятся учреждения (в т. ч. государственные, муниципальные и частные), органы государственной власти и автономные некоммерческие организации.

В четвертую группу входят организации, решающие социально-общественные задачи: общественные организации, общественные движения, ассоциации (союзы), фонды (в т. ч. общественные и благотворительные), адвокатские палаты, адвокатские образования, нотариальные палаты.

К пятой группе отнесены кредитные организации, как отдельный вид экономических субъектов, деятельность которых регулируется Центральным банком РФ. Данная группа не является объектом исследования в настоящей статье.

#### Источники финансового обеспечения деятельности экономических субъектов

Источники финансирования деятельности закреплены законодательно и различны для выделенных в работе групп экономических субъектов. Проблема идентификации первоначального капитала, формируемого на этапе создания юридического лица, связана с разнообразием форм капитала, реализованных

в качестве императивов. Дополнительные сложности, требующие выработки профессионального суждения, возникают с признанием иных источников финансирования, образующихся в процессе функционирования экономического субъекта.

В рамках проводимого исследования были систематизированы нормативные документы, регламентирующие порядок формирования первоначального капитала экономических субъектов, входящих в выделенные ранее группы (таблица 2).

Таблица 2. Регламентация видов первоначального капитала и источников финансирования, используемых различными экономическими субъектами

Нормативный документ	Организационно-правовая форма	Первоначальный капитал/источник финансирования
Федеральный закон «Об акционерных обществах» <sup>14</sup>	Публичные акционерные общества (ст. 7)	Уставный капитал (акции)
	Непубличные акционерные общества (ст. 7)	Уставный капитал (акции)
Федеральный закон «Об обществах с ограниченной ответственностью» <sup>15</sup>	Общество с ограниченной ответственностью (ст. 2)	Уставный капитал (доли)
Федеральный закон «О некоммерческих организациях» <sup>16</sup>	Общественные и религиозные организации (объединения) (ст. 6)	Целевой капитал <sup>17</sup> / Целевое финансирование
	Общины коренных малочисленных народов Российской Федерации (ст. 6.1)	Паевой фонд
	Казачьи общества (ст. 6.2)	Отсутствует
	Фонды (ст. 7)	Уставный фонд, Целевой капитал/ Целевое финансирование
	Государственная корпорация (ст. 7.1)	Уставный капитал/ регулярные и (или) единовременные поступления (взносы) от юридических лиц
	Государственная компания (ст. 7.2)	Имущественные взносы РФ/ Целевое финансирование
	Некоммерческое партнерство (ст. 8)	Членские взносы
	Частные учреждения (ст. 9)	Полностью или частично финансируется собственником его имущества
	Бюджетное учреждение (ст. 9.2)	Субсидия на выполнение государственного муниципального задания
	Автономная некоммерческая организация (ст. 10)	Целевой капитал Целевое финансирование
Федеральный закон «Об автономных учреждениях» <sup>18</sup>	Ассоциации (союзы) (ст. 11)	Вступительные и членские взносы Пожертвования
	Автономное учреждение (ст. 2)	Целевое финансирование Средства фонда медицинского страхования
Закон РФ «О потребительской кооперации (потребительских обществах, их союзах) в Российской Федерации» <sup>19</sup>	Потребительское общество (ст. 1)	Паевой фонд
	Союзы потребительских обществ (ст. 1)	Паевой фонд

<sup>14</sup> Федеральный закон «Об акционерных обществах» от 26.12.1995 г. № 208-ФЗ – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>. (дата обращения: 12.04.2021).

<sup>15</sup> Федеральный закон «Об обществах с ограниченной ответственностью» от 08.02.1998 г. № 14-ФЗ – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>. (дата обращения: 12.04.2021).

<sup>16</sup> Федеральный закон «О некоммерческих организациях» от 12.01.1996 г. № 7-ФЗ – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>. (дата обращения: 12.04.2021).

<sup>17</sup> Федеральный закон «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций» от 30.12.2006 г. № 275-ФЗ – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>. (дата обращения: 12.04.2021).

<sup>18</sup> Федеральный закон «Об автономных учреждениях» от 03.11.2006 г. № 174-ФЗ – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>. (дата обращения: 12.04.2021).

## Продолжение таблицы 2

Нормативный документ	Организационно-правовая форма	Первоначальный капитал/источник финансирования
Федеральный закон «О сельскохозяйственной кооперации» <sup>20</sup>	Сельскохозяйственный кооператив (ст. 1)	Паевой фонд
Федеральный закон «О кредитной кооперации» <sup>21</sup>	Кредитный потребительский кооператив (ст. 1)	Паевой фонд
	Кредитный потребительский кооператив граждан (ст. 1)	Паевой фонд
	Кредитный кооператив второго уровня (ст. 1)	Паевой фонд
Бюджетный кодекс <sup>22</sup>	Казенное учреждение (ст. 6)	Финансовое обеспечение на основе бюджетной сметы
Федеральный закон «О хозяйственных партнерствах» <sup>23</sup>	Хозяйственное партнерство	Складочный капитал
Федеральный закон «О политических партиях» <sup>24</sup>	Политическая партия (ст. 3)	Вступительные и членские взносы Средства федерального бюджета Пожертвования Поступления от мероприятий Поступления от гражданско-правовых сделок

Источник: разработано авторами на основе нормативных документов

Основным условием успешного функционирования экономических субъектов является своевременное получение или аккумулирование собственных источников финансирования. При этом экономическим субъектам, относящимся к первой группе, необходимо осуществлять деятельность в конкурентной среде, в рамках экономических законов, в том числе по сбалансированности спроса и предложения, обеспечивая непрерывность своей работы. Перед второй и третьей группами экономических субъектов такой задачи не стоит, хотя законодательством им не запрещено заниматься приносящей доход деятельностью. Некоммерческие организации и бюджетные учреждения ежегодно определяют эффективность своей работы, но нормативные затраты по основным осуществляемым функциям им возмещаются государством. В то время как экономические субъек-

екты четвертой группы обеспечивают получение средств на уставные цели, исключительно, на добровольных началах.

Исследование действующих императивов в разрезе систематизированных групп экономических субъектов позволяет сделать вывод о существующих различиях в экономической наполненности понятия «источник финансирования деятельности» по ним. Так, для первой группы, к которой относятся коммерческие организации, индивидуальные предприниматели и лица, занимающиеся частной практикой, источником финансирования деятельности, с учетом первоначального капитала, приведенного в таблице 2, являются: выручка, прочие доходы, нераспределенная прибыль. Эти экономические субъекты находятся на самофинансировании, продают произведенную продукцию (выполненные работы, оказанные услуги) потребителю, получают

<sup>19</sup> Закон РФ «О потребительской кооперации (потребительских обществах, их союзах) в Российской Федерации» от 19.06.1992 г. № 3085-1 – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>. (дата обращения: 12.04.2021).

<sup>20</sup> Федеральный закон «О сельскохозяйственной кооперации» от 08.12.1995 г. № 193-ФЗ – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>. (дата обращения: 12.04.2021).

<sup>21</sup> Федеральный закон «О кредитной кооперации» от 18.07.2009 г. № 190-ФЗ – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>. (дата обращения: 12.04.2021).

<sup>22</sup> Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 г. № 145-ФЗ – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>. (дата обращения: 12.04.2021).

<sup>23</sup> Федеральный закон «О хозяйственных партнерствах» от 03.12.2011 г. № 380-ФЗ – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>. (дата обращения: 12.04.2021).

<sup>24</sup> Федеральный закон «О политических партиях» от 11.07.2001 г. № 95-ФЗ – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>. (дата обращения: 12.04.2021).

выручку и прочие доходы на покрытие своих расходов. Генерируемая прибыль способствует эффективному осуществлению деятельности и поступательному развитию.

Источниками финансирования деятельности экономических субъектов второй группы являются добровольные взносы, а также плата за управление имуществом собственников.

Для третьей группы, к которой относятся органы государственной власти, органы управления внебюджетными фондами и государственные учреждения, источником финансирования деятельности выступают средства государственного бюджета всех уровней бюджетной системы (федерального, регионального и местного) и внебюджетных фондов. Средства из бюджета выделяются в форме бюджетных ассигнований, субсидий, бюджетных инвестиций на осуществление определенных уставом функций и оказание государственных услуг. Го-

сударственные учреждения могут заниматься приносящей доход деятельностью, средства по которой также направляют на реализацию уставных функций. Учреждения третьей группы должны использовать выделенные из бюджета средства эффективно и экономно. Давая возможность, тем самым, направлять бюджетные средства для решения важных стратегических задач государства.

Для четвертой группы экономических субъектов источником финансирования деятельности являются добровольные пожертвования, вступительные и членские взносы, которые признаются целевыми поступлениями и используются на уставные цели по назначению.

Обобщение изложенного позволило сформировать структуру источников финансирования деятельности для четырех выделенных ранее групп экономических субъектов и трех видов их финансирования (рисунок 3).



Рисунок 3. Виды и структура источников финансирования деятельности по группам экономических субъектов

Источник: авторская разработка

Таким образом, определяя содержание понятия «источник финансирования деятельности» как объекта бухгалтерского учета, по мнению авторов, необходимо указать, что это первоначальный капитал, доходы от основной и прочей деятельности, средства государственного бюджета и внебюджетных фондов, а также суммы целевого финансирования для финансового обеспечения основной уставной деятельности экономического субъекта.

**Организация бухгалтерского учета источника финансирования деятельности**

Вопросами бухгалтерского учета и раскрытия информации об источниках финансирования активно занимаются зарубежные и отечественные специ-

алисты. В частности, порядок отражения в отчетности информации о капитале с позиций профессионального суждения раскрыт в работах Орловой Е. [9], Бассиуни А. (Bassiouny A.) [10], Чахеда Ю. (Chahed Y.) [11], Элкинса Х. (Elkins H.), Энтвистла Г. (Entwistle G.), Шмидта Р. Н. (Schmidt R. N.) [12] Хадсона Р. (Hudson R.) [13] и др.

Порядок организации бухгалтерского учета источников финансирования деятельности экономических субъектов раскрывается в работах Р. А. Алборова [1], И. А. Варпаевой и Р. В. Трушниковой [3], А. В. Глущенко и А. В. Кумища [4], Э. С. Дружиловской [5], О. Е. Качковой и Т. Р. Саяхова [7], Копыловой Е. К. и Копыловой Т. И. [8] и др.

В настоящее время Минфин РФ разграничивает методологическое регулирование бухгалтерского учета и отчетности на две группы выделенных нами экономических субъектов: для коммерческих организаций (1 группа) и государственных учреждений (3 группа). Для некоммерческих организа-

ций реального сектора и организаций общественного сектора (группы 2 и 4) отдельных федеральных стандартов нет. Существующую в настоящее время систему нормативного регулирования можно представить схематично (рисунок 4) с привязкой к выделенным группам экономических субъектов.



Рисунок 4. Нормативное регулирование бухгалтерского учета и отчетности для групп экономических субъектов

Источник: авторская разработка

Раскроем особенности организации учета источника финансирования деятельности по приведенным группам экономических субъектов. Для первой, второй и четвертой групп экономических субъектов необходимо использовать План счетов и Инструкцию по его применению, утвержденные Минфином России в 2000 г.<sup>25</sup>

В учете финансирования деятельности организаций бюджетной сферы, которые относятся к третьей группе, необходимо использовать План счетов,

утвержденный Минфином России в 2010 году<sup>26</sup>.

Разработанные на основе профессионального суждения счета, предлагаемые для оформления бухгалтерских записей идентифицированных источников финансирования, представлены в таблице 3. Предлагаемые счета могут быть использованы экономическими субъектами всех выделенных групп при формировании рабочего Плана счетов в качестве приложения к учетной политике.

Таблица 3. Счета бухгалтерского учета, применяемые для учета источника финансирования деятельности различными группами экономических субъектов (рабочий план счетов)

Группа экономического субъекта	Организационно-правовая форма	Первоначальный капитал	Счет бухгалтерского учета
		Источник финансирования	
1 группа Коммерческие организации реального сектора	Публичные акционерные общества Непубличные акционерные общества Общество с ограниченной ответственностью	Уставный капитал (акции, доли)	80 «Уставный капитал»
		Доход от продажи	90 «Продажи»
		Прочие доходы	91 «Прочие доходы и расходы»
		Прибыль (убыток)	84 «Нераспределенная прибыль» 99 «Прибыли (убытки)»

<sup>25</sup> Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н (ред. от 08.11.2010 г.) «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению» – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>. (дата обращения: 21.04.2021).

<sup>26</sup> Приказ Минфина России от 01.12.2010 г. № 157н (ред. от 14.09.2020 г.) «Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению» – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>. (дата обращения: 21.04.2021).

Продолжение таблицы 3

Группа экономического субъекта	Организационно-правовая форма	Первоначальный капитал	Счет бухгалтерского учета
		Источник финансирования	
2 группа Некоммерческие организации реального сектора	Государственная корпорация	Уставный капитал	80 «Уставный капитал»
		Регулярные и (или) единовременные поступления (взносы) от юридических лиц	86 «Целевое финансирование»
	Государственная компания	Имущественные взносы РФ/ Целевое финансирование	86 «Целевое финансирование»
	Некоммерческие партнерства	отсутствует	86 «Целевое финансирование»
	Потребительское общество Кредитный потребительский кооператив граждан Кредитный кооператив второго уровня Союзы потребительских обществ Сельскохозяйственный кооператив	Паевой фонд	80 «Паевой фонд»
		Вступительные взносы	86 «Целевое финансирование»
	Хозяйственное партнерство	Складочный капитал	80 «Складочный капитал»
3 группа Организации бюджетной сферы	Казенное учреждение Бюджетное учреждение Автономное учреждение	Целевое финансирование	304 «Внутриведомственные расчеты»
		Вклады учредителя	205 «Расчеты по доходам»
		Доходы от предпринимательской деятельности	401 «Финансовый результат»
4 группа Некоммерческие организации общественного сектора	Общественные и религиозные организации (объединения)	Целевое финансирование	86 «Целевое финансирование»
	Общины коренных малочисленных народов РФ	Паевой фонд	80 «Паевой фонд»
	Казачьи общества	отсутствует	86 «Целевое финансирование»
	Фонды	Уставный фонд	80 «Уставный фонд»
		Целевое финансирование	86 «Целевое финансирование»
	Политические партии	Вступительные и членские взносы Средства федерального бюджета Пожертвования Поступления от мероприятий Поступления от гражданско-правовых сделок	86 «Целевое финансирование»
	Частные учреждения	Полностью или частично финансируется собственником его имущества	86 «Целевое финансирование»
	Автономная некоммерческая организация	Целевой капитал Целевое финансирование	80 «Целевой капитал» 86 «Целевое финансирование»
Ассоциации (союзы)	Вступительные и членские взносы Пожертвования	86 «Целевое финансирование»	

Источник: разработано авторами

Источники самофинансирования коммерческих организаций учитываются на счетах: 80 «Уставный капитал», 82 «Резервный капитал», 83 «Добавочный капитал», 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы», 99 «Прибыль и убыток», 84 «Нера-спределенная прибыль (непокрытый убыток)». При этом оформляются типовые бухгалтерские записи по формированию уставного капитала, его пополнению, отражению доходов и расходов по основному виду деятельности и прочей деятельности, исчислению финансового результата и его дальнейшему использованию.

Организации общественного сектора и некоммерческие организации, применяющие План счетов для коммерческих организаций, для отражения источников финансирования, должны использовать счет 86 «Целевое финансирование». На данном счете группируется информация о полученных целевых средствах и их использовании в процессе деятельности.

Для учета целевого финансирования и других источников в организациях бюджетной сферы предназначены счета: 0.304.04 «Внутриведомственные расчеты», 0.304.05 «Расчеты по платежам из бюджета с финансовым органом», 0.401.10 «Доходы текущего финансового года», 0.401.20 «Расходы текущего финансового года», 0.401.30 «Финансовый результат прошлых отчетных периодов». На данных счетах аккумулируется информация о фактах хозяйственной жизни, связанных с поступлением бюджетных ассигнований и субсидий на лицевые счета в Казначействе. Отражается их дальнейшее использование во исполнение бюджетной сметы строго по целевому назначению по статьям оплаты труда и начислений на неё, приобретения работ,

услуг, увеличения стоимости основных средств и материальных запасов и др.

### Выводы

Обобщая результаты проведенного исследования, можно сформулировать следующие выводы:

– понятие «экономический субъект» требует трактовки его содержания на основе применения профессионального суждения в условиях неопределенности на законодательном уровне;

– экономические субъекты можно объединить в четыре основные группы: коммерческие организации реального сектора, некоммерческие организации реального сектора, организации бюджетной сферы, некоммерческие организации общественного сектора. Данная группировка важна для дальнейшего соотношения группы экономического субъекта с соответствующим видом источника финансирования деятельности.

– различия в подходах к идентификации «источника финансирования деятельности» в зависимости от группы экономических субъектов формируют объективные предпосылки к необходимости реализации профессионального суждения в учетной практике;

– корректное описание в учетной политике и отражение источников финансирования деятельности на счетах бухгалтерского учета будет способствовать достоверному раскрытию информации о них в бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта соответствующей группы;

– исследование предполагает продолжение изучения источника финансирования деятельности, как объекта бухгалтерского, управленческого и налогового учета, аудита и внутреннего контроля.

### Литература

1. Алборов Р. А., Концевая С. М., Козменкова С. В. Развитие методики учета капиталов в системе интегрированной отчетности сельскохозяйственных организаций // *Международный бухгалтерский учет*. – 2020. – № 8. – С. 906–921.
2. Булганина С. Н. Экономические субъекты: природа, структура, направления трансформации: дис. ... д-ра экон. наук, Москва, 2003.
3. Варпаева И. А., Треушников Р. В. Учет внутренних и внешних источников финансирования деятельности некоммерческих организаций // *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*. – 2018. – № 19, – С. 2–11.
4. Глушенко А. В., Кумища А. В. Учет собственного капитала: отечественный и зарубежный опыт // *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*. – 2021. – № 4. – С. 24–32.
5. Дружиловская Э. С. Совершенствование категориального аппарата в области учета доходов коммерческих и некоммерческих организаций негосударственного сектора в РСБУ и МСФО // *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*. – 2020. – № 14. – С. 13–24.
6. Долинская В. В. Экономическая деятельность и ее виды // *Законы России: опыт, анализ, практика*. – 2018. – № 3. – С. 3–15.
7. Качкова О. Е., Саяхов Т. Р. Сравнение понятия «собственный капитал» в российских стандартах бухгалтерского учета и международных стандартах финансовой отчетности // *Международный бухгалтерский учет*. – 2013. – № 3. – С. 2–8.
8. Копылова Е. К., Копылова Т. И. Особенности учета и нормативного регулирования источников формирования активов субъектов малого предпринимательства // *Международный бухгалтерский учет*. – 2019. – № 12. – С. 1343–1363.

9. Орлова Е. Прибыль коммерческой организации // Налоговый вестник – Консультации. Разъяснения. Мнения. – 2019. – № 2. – С. 32–42.
10. Bassiouny A. et al Dice manufacturing company: the acquisition decision // Emerald Emerging Markets Case Studies. – 2021. – 11(1). – С. 1–26.
11. Chahed Y. Words and Numbers: Financialization and Accounting Standard Setting in the United Kingdom // Contemporary Accounting Research. – 2021. – 38(1). – С. 302–337.
12. Elkins H., Entwistle G., Schmidt R. N. The influence of opportunistic capital structure disclosure in international financial reporting on nonprofessional investors // Journal of International Accounting, Auditing and Taxation. – 2021. – № 42,100378.
13. Hudson R. Capitalism, contradictions, crises: pushing back the limits to capital or breaching the capacity of the planetary ecosystem? Area Development and Policy. – 2021. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.scopus.com/record/display.uri?eid=2-s2.0-85100934902&origin=resultslist&sort=plf-f&src=s&sid=57d186752c74693e91c32dd5373003b5&sot=b&sdt=b&sl=24&s=TITLE-ABS-KEY%28%20ad%20ba%20be%20bd%20bc%20b8%20ba%20b0%29&relpos=0&citeCnt=0&searchTerm> (дата обращения: 05.04.2021).
14. Segrillo A. Two Centuries of Karl Marx Biographies: An Overview [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://lea.vitis.uspnet.usp.br/arquivos/leaworkingpaperstwocenturiesofkarlmarxbiographies.pdf> (дата обращения: 05.04.2021).
15. Schumpeter J. Methodological Individualism [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [https://cdn.mises.org/Methodological%20Individualism\\_2.pdf](https://cdn.mises.org/Methodological%20Individualism_2.pdf) (дата обращения: 05.04.2021).
16. Weingart B. Adam Smith's Theory of the Persistence of Slavery And its Abolition in Western Europe [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://web.stanford.edu/group/mcnollgast/cgi-bin/wordpress/wp-content/uploads/2013/10/asms-theory-of-sy.15.0725.print-version.pdf> (дата обращения: 05.04.2021).

#### References

1. Alborov, R. A., Koncevaya, S. M., Kozmenkova, S. V. (2020) [The development of capital accounting methods in the agricultural organizations integrated reporting]. *Mezhdunarodnyy bukhgalterskiy uchet* [International accounting]. Vol. 8, pp. 906–921. (In Russ.).
2. Bulganina, S. N. (2003) *Ekonomicheskiye sub'yekty: priroda, struktura, napravleniya transformatsii. Dok. Diss.* [A thesis for the degree of Doctor of Economic Sciences. Doc.Diss.]. Moscow. (In Russ.).
3. Varpaeva, I. A., Treushnikov, R. V. (2018) [Accounting for both internal and external sources of financing the activities of non-profit organizations]. *Bukhgalterskiy uchet v byudzhetykh i nekommercheskikh organizatsiyakh* [Accounting in budgetary and non-profit organizations]. Vol. 19, pp. 2–11. (In Russ.).
4. Glushchenko, A. V., Kumishcha, A. V. (2021) [Equity accounting: domestic and foreign experience]. *Bukhgalterskiy uchet v byudzhetykh i nekommercheskikh organizatsiyakh* [Accounting in budgetary and non-profit organizations]. Vol. 4, pp. 24–32. (In Russ.).
5. Druzhilovskaya, E. S. (2020) [Improving the categorical apparatus in the area of income of commercial and non-profit organizations of the private sector in the RAS and IFRS]. *Bukhgalterskiy uchet v byudzhetykh i nekommercheskikh organizatsiyakh* [Accounting in budgetary and non-profit organizations]. Vol. 14, pp. 13–24. (In Russ.).
6. Dolinskaya, V. V. (2018) [Economic activity and its types]. *Zakony Rossii: opyt, analiz, praktika* [Russian laws: experience, analysis, practice]. Vol. 3, pp. 3–15. (In Russ.).
7. Kachkova, O. E., Sayahov, T. R. (2013) [Compare the concept of «equity» in the Russian Accounting Standards and International Financial Reporting Standards]. *Mezhdunarodnyy bukhgalterskiy uchet* [International accounting]. Vol. 3, pp. 2–8. (In Russ.).
8. Kopylova, E. K., Kopylova, T. I. (2019) [Features of accounting and regulatory sources of small businesses assets]. *Mezhdunarodnyy bukhgalterskiy uchet* [International accounting]. Vol. 12, pp. 1343–1363. (In Russ.).
9. Orlova, E. (2019) [Profit of commercial enterprises]. *Nalogovyy vestnik – Konsul'tatsii. Raz'yasneniya. Mneniya* [Tax Bulletin – Advice. Clarifications. Opinions.]. Vol. 2, pp. 32–42. (In Russ.).
10. Bassiouny, A. et al (2021) Dice manufacturing company: the acquisition decision. *Emerald Emerging Markets Case Studies*. Vol. 11(1), pp. 1–26. (In Eng.).
11. Chahed, Y. (2021) Words and Numbers: Financialization and Accounting Standard Setting in the United Kingdom. *Contemporary Accounting Research*. Vol. 38(1), pp. 302–337. (In Eng.).
12. Elkins, H., Entwistle, G., Schmidt, R. N. (2021) The influence of opportunistic capital structure disclosure in international financial reporting on nonprofessional investors. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*. Vol. 42,100378. (In Eng.).
13. Hudson, R. (2021) Capitalism, contradictions, crises: pushing back the limits to capital or breaching the

capacity of the planetary ecosystem? Area Development and Policy. Available at: <https://www.scopus.com/record/display.uri?eid=2-s2.0-85100934902&origin=resultslist&sort=plf-f&src=s&sid=57d186752c74693e91c32dd5373003b5&sot=b&sdt=b&sl=24&s=TITLE-ABS-KEY%28%20ad%20ba%20be%20bd%20be%20bc%20b8%20ba%20b0%29&relpos=0&citeCnt=0&searchTerm=> (accessed: 05.04.2021). (In Eng.).

14. Segrillo, A. Two Centuries of Karl Marx Biographies: An Overview Available at: <http://lea.vitis.uspnet.usp.br/arquivos/leaworkingpaperstwocenturiesofkarlmarxbiographies.pdf> (accessed 05.04.2021). (In Eng.).

15. Schumpeter, J. Methodological Individualism. – Available at: [https://cdn.mises.org/Methodological%20Individualism\\_2.pdf](https://cdn.mises.org/Methodological%20Individualism_2.pdf) (accessed: 05.04.2021). (In Eng.).

16. Weingart, B. (2021) Adam Smith's Theory of the Persistence of Slavery And its Abolition in Western Europe. Available at: <https://web.stanford.edu/group/mcnollgast/cgi-bin/wordpress/wp-content/uploads/2013/10/asms-theory-of-sy.15.0725.print-version.pdf> (accessed: 05.04.2021). (In Eng.)

#### **Информация об авторах:**

**Лариса Александровна Свиридова**, кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита, Оренбургский государственный университет, Оренбург, Россия  
e-mail: lara.sviridova.1971@mail.ru

**Елена Владимировна Саталкина**, кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита, Оренбургский государственный университет, Оренбург, Россия  
e-mail: elena.satalkina@mail.ru

**Татьяна Александровна Терентьева**, кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита, Оренбургский государственный университет, Оренбург, Россия  
e-mail: teraudit56@mail.ru

Статья поступила в редакцию: 23.04.2021; принята в печать: 10.06.2021.

Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.

#### **Information about the authors:**

**Larisa Aleksandrovna Sviridova**, Candidate of Economics, Associate Professor of the Department of Accounting, Analysis and Audit, Orenburg State University, Orenburg, Russia  
e-mail: lara.sviridova.1971@mail.ru

**Elena Vladimirovna Satalkina**, Candidate of Economics, Associate Professor of the Department of Accounting, Analysis and Audit, Orenburg State University, Orenburg, Russia  
e-mail: elena.satalkina@mail.ru

**Tatyana Aleksandrovna Terentyeva**, Candidate of Economics, Associate Professor of the Department of Accounting, Analysis and Audit, Orenburg State University, Orenburg, Russia  
e-mail: teraudit56@mail.ru

The paper was submitted: 23.04.2021.

Accepted for publication: 10.06.2021.

The authors have read and approved the final manuscript.