

ЭКОНОМИЧЕСКИЕ НАУКИ

УДК 657.6

<https://doi.org/10.25198/2077-7175-2023-1-19>

ИСТОЧНИКИ ФИНАНСИРОВАНИЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В ОТЧЕТНОСТИ ЭКОНОМИЧЕСКИХ СУБЪЕКТОВ РАЗЛИЧНЫХ ГРУПП

Л. А. Свиридова¹, Т. А. Терентьева²

Оренбургский государственный университет, Оренбург, Россия

¹ e-mail: lara.sviridova.1971@mail.ru

² e-mail: teraudit56@mail.ru

Аннотация. В работе исследованы вопросы составления форм бухгалтерской отчетности по группам экономических субъектов: коммерческие организации реального сектора; некоммерческие организации реального и общественного сектора; организации бюджетной сферы; с учетом особенностей раскрытия информации об источниках финансирования их деятельности в целях внешнего и внутреннего контроля достоверности сведений. Дана оценка содержания современного состояния нормативно-правовой базы по составлению бухгалтерской отчетности различными группами экономических субъектов в части отражения в ней источников финансирования, с целью контроля достоверности информации. Методологической основой работы явились общенаучные принципы и методы исследования: анализ и синтез, логическая увязка, систематизация. Представлена авторская систематизация нормативного регулирования в отношении требований к информации об источниках финансирования, раскрываемой в бухгалтерском балансе с учетом особенностей субъектов коммерческого, общественного и государственного секторов экономики, и проведена классификация их отчетных форм. Выявлены недостатки нормативного регулирования составления отчетности и выработаны предложения по их устранению. Приведена группировка форм бухгалтерской отчетности в зависимости от групп экономических субъектов, имеющих различные по существу источники финансирования деятельности. Дана критическая оценка порядка составления баланса и отражения в нем информации об источниках финансирования деятельности некоммерческих организаций и организаций бюджетной сферы. Необходимо сменить концептуальные подходы к раскрытию информации об источнике финансирования деятельности организаций бюджетной сферы в целях усиления внешнего финансового контроля. Предлагаемый авторский подход к идентификации источников финансирования деятельности различных групп экономических субъектов, и отражение информации об этом объекте в их балансе, может быть реализован как в процессе совершенствования нормативно-правового регулирования, так и в процессе составления отчетности экономическими субъектами, особенно для организаций бюджетной сферы. Основные результаты, полученные авторами, позволяют профессиональному бухгалтеру адекватно реализовывать требования федеральных стандартов в отношении отражения информации об источниках финансирования в отчетности экономических субъектов различных групп и контролировать достоверность этой информации.

Ключевые слова: группы экономических субъектов, реальный сектор, бюджетная сфера, общественный сектор, источник финансирования деятельности, контроль достоверности информации.

Для цитирования: Свиридова Л. А., Терентьева Т. А. Источники финансирования деятельности в отчетности экономических субъектов различных групп // Интеллект. Инновации. Инвестиции. – 2023. – № 1. – С. 19–31, <https://doi.org/10.25198/2077-7175-2023-1-19>.

SOURCES OF FINANCING ACTIVITIES IN THE REPORTING OF ECONOMIC ENTITIES OF VARIOUS GROUPS

L. A. Sviridova¹, T. A. Terentyeva²

Orenburg State University, Orenburg, Russia

¹ e-mail: lara.sviridova.1971@mail.ru

² e-mail: teraudit56@mail.ru

Abstract. The paper studies the issues of compiling accounting forms for groups of economic entities (commercial organizations of the real sector, non-profit organizations of the real and public sector, organizations of the public sector), taking into account the peculiarities of disclosing information about the sources of financing of their activities for the purpose of external and internal control of the reliability of information. An assessment is made of the content of the current state of the regulatory framework for the preparation of financial statements by various groups of economic entities in terms of reflecting sources of financing in it, in order to control the reliability of information. The methodological basis of the work was the general scientific principles and methods of research: analysis and synthesis, logical linking, systematization. The author's systematization of regulatory regulation in relation to the requirements for information on sources of financing disclosed in the balance sheet is presented, taking into account the characteristics of subjects of the commercial, public and public sectors of the economy, and a classification of their reporting forms is carried out. The shortcomings of the normative regulation of reporting were identified and proposals were developed for their elimination. The grouping of forms of financial statements depending on the groups of economic entities that have essentially different sources of financing activities is given. A critical assessment of the procedure for compiling the balance sheet and reflecting in it information about the sources of financing for the activities of non-profit organizations and public sector organizations is given. It is necessary to change the conceptual approaches to the disclosure of information about the source of funding for the activities of public sector organizations in order to strengthen external financial control. The proposed author's approach to identifying sources of financing for the activities of various groups of economic entities, and reflecting information about this object in their balance sheet, can be implemented both in the process of improving legal regulation and in the process of reporting by economic entities, especially for public sector organizations. The main results obtained by the authors allow a professional accountant to adequately implement the requirements of federal standards regarding the reflection of information about sources of financing in the reports of economic entities of various groups and control the reliability of this information.

Key words: groups of economic entities, the real sector, the budgetary sphere, the public sector, the source of financing activities, control of the reliability of information.

Cite as: Sviridova, L. A., Terentyeva, T. A. (2023) [Sources of financing activities in the reporting of economic entities of various groups]. *Intellekt. Innovacii. Investicii* [Intellect. Innovations. Investments]. Vol. 1, pp. 19–31, <https://doi.org/10.25198/2077-7175-2023-1-19>.

Введение

Общеизвестно, что конечным результатом профессиональной деятельности бухгалтера является отчетность, которую ему необходимо составить с учетом установленных регулятором требований. Общие требования к бухгалтерской (финансовой) отчетности и её состав приведены в законе «О бухгалтерском учете»¹. В законе указан перечень годовых отчетных форм для коммерческих и некоммерческих организаций, а именно бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах, отчет о целевом использовании средств и приложения к ним. Для организаций бюджетной сферы приводится порядок определения состава отчетных форм с учетом требований действующего бюджетного законодательства, для Центрального банка России – с учетом его регламента. Формирование информации в отчетности регламентируется соответствующими федеральными стандартами, которые играют в этом процессе первостепенную роль. Существует достаточно много источников финансирования деятельности экономических субъектов, в зависимости от сферы их функционирования [7], что

обуславливает специфику группировки соответствующих статей бухгалтерской (финансовой) отчетности, в которых отражается информация об этих источниках. В связи с этим авторы статьи ставят перед собой задачу классифицировать состав бухгалтерской (финансовой) отчетности в зависимости от соответствующих групп экономических субъектов: коммерческие организации реального сектора, некоммерческие организации реального и общественного сектора, организации бюджетной сферы, и описать специфику отражения информации в ней об источниках финансирования их деятельности. Для этого, в свою очередь, необходимо систематизировать нормативно-правовые акты, устанавливающие требования по формированию информации об источниках финансирования в бухгалтерском балансе с учетом особенностей субъектов коммерческого, общественного и государственного секторов экономики. При анализе нормативно-правового регулирования применен критический подход, позволяющий выявлять те аспекты, которые значимы для целей контроля достоверности информации об источниках финансирования в отчетности.

¹ 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.) – URL: https://www.consultant.ru/document/Cons_doc_LAW_122855/ (дата обращения: 12.09.2021).

Требования к формированию информации в отчетности экономического субъекта

Формирование информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта регламентировано федеральными стандартами бухгалтерского учета. Основным стандартом, которым необходимо руководствоваться бухгалтеру при составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности о результатах деятельности коммерческой организации, является ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организаций»².

В указанном стандарте приводится состав бухгалтерской отчетности и общие требования к ней, раскрывается содержание отчетных форм по статьям отражения информации. Описываются правила оценки статей бухгалтерской отчетности, что обеспечивает связь ПБУ 4/99 с другими стандартами, в которых раскрываются требования к оценке соответствующих объектов бухгалтерского учета и раскрытию информации о них в отчетности.

Необходимо обратить внимание на тот факт, что указанный выше стандарт содержит ряд норм и терминов, которые в настоящий момент не применяются в связи с принятием новых документов. В ПБУ 4/99 приводятся устаревшие названия отчетных форм, и наблюдается разночтение с содержа-

нием закона «О бухгалтерском учете», что придает федеральному стандарту ПБУ 4/99 неактуальный статус.

Для актуализации требований федерального стандарта «Бухгалтерская отчетность организаций» Минфин России разместил на своем сайте новый его проект, который в настоящее время находится на стадии публичного обсуждения. Текст нового федерального стандарта не лишен определенных недостатков, о которых указывается в публикациях таких авторов, как Т. Ю. Дружиловская, Э. С. Дружиловская [1]. В данной статье нами тоже будет дана оценка текста проекта данного стандарта в нижеследующих разделах.

Для систематизации требований к формированию и раскрытию в бухгалтерском балансе информации в разрезе каждой его статьи, целесообразно провести соответствующую группировку стандартов учета в разрезе каждой группы экономических субъектов (коммерческие организации реального сектора экономики, некоммерческие организации реального сектора, общественного сектора, организации бюджетной сферы).

Группировка нормативных требований по отражению в отчетности информации о соответствующих объектах бухгалтерского учета коммерческой организации представлена в таблице 1.

Таблица 1. Группировка нормативных требований по отражению информации о соответствующих объектах бухгалтерского учета в бухгалтерской (финансовой) отчетности коммерческих организаций реального сектора экономики

Наименование отчетной формы	Раздел отчетной формы	Нормативный документ, предъявляющий требования по содержанию и раскрытию информации в статье отчетности
Бухгалтерский баланс	Внеоборотные активы	ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда» ФСБУ 6/2020 «Учет основных средств» ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи» ПБУ 14/2007 «Учет НМА» (ФСБУ 14/2022 с отчетности за 2024 г.) ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности» ПБУ 17/02 «Учет расходов на НИОКР» ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности» ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов»
	Оборотные активы	ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда» ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ФСБУ 5/2019 «Запасы» ПБУ 11/2008 «Информация о связанных сторонах» ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи» ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности» ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности»

² Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 г. № 43н (ред. от 08.11.2010 г., с изм. от 29.01.2018 г.) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99)» – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_18609/ (дата обращения: 21.09.2021).

Продолжение таблицы 1

Наименование отчетной формы	Раздел отчетной формы	Нормативный документ, предъявляющий требования по содержанию и раскрытию информации в статье отчетности
Бухгалтерский баланс	Капитал и резервы	Приказ Минфина России от 29.07.1998 г. № 34н (ред. от 11.04.2018 г.) «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» ПБУ 11/2008 «Информация о связанных сторонах»
	Долгосрочные обязательства	ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам» ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности» ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 21/2008 «Изменения оценочных значений»
	Краткосрочные обязательства	ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда» ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» ПБУ 11/2008 «Информация о связанных сторонах» ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи» ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам» ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности» ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности» ПБУ 21/2008 «Изменения оценочных значений»
Отчет о финансовых результатах	Доходы и расходы по обычным видам деятельности	ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда» ПБУ 9/99 «Доходы организации» ПБУ 10/99 «Расходы организации» ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам» ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности» ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности»
	Прочие доходы и расходы	ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда» ПБУ 9/99 «Доходы организации», ПБУ 10/99 «Расходы организации»

Источник: разработано авторами

Каждый перечисленный в таблице 1 федеральный стандарт определяет требования к раскрытию информации о результатах деятельности в бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта реального сектора экономики и о состоянии его активов, обязательств, доходов, расходов

и источников финансирования деятельности.

Группировка нормативных требований по отражению в отчетности информации о соответствующих объектах бухгалтерского учета организаций бюджетной сферы представлена в таблице 2.

Таблица 2. Группировка нормативных требований по отражению информации о соответствующих объектах бухгалтерского учета в бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций бюджетной сферы

Наименование отчетной формы	Раздел отчетной формы	Ссылка на нормативный документ
Баланс главного распорядителя, распорядителя, получателя бюджетных средств	Нефинансовые активы	ФСБУ «Биологические активы» ФСБУ «Финансовые инструменты» ФСБУ «Нематериальные активы» ФСБУ «Запасы» ФСБУ «Непроизведенные активы» ФСБУ «Обесценение активов» ФСБУ «Основные средства» ФСБУ «Аренда» ФСБУ «Совместная деятельность» ФСБУ «Концессионные соглашения»

Продолжение таблицы 2

Наименование отчетной формы	Раздел отчетной формы	Ссылка на нормативный документ
	Финансовые активы	ФСБУ «Государственная (муниципальная) казна» ФСБУ «Учет операций системы казначейских платежей» ФСБУ «Финансовые инструменты» ФСБУ «Влияние изменений курсов иностранных валют» ФСБУ «Совместная деятельность» ФСБУ «Метод долевого участия»
	Обязательства	ФСБУ «Затраты по заимствованиям» ФСБУ «Выплаты персоналу» ФСБУ «Долгосрочные договоры» ФСБУ «Резервы. Раскрытие информации об условных обязательствах и условных активах» ФСБУ «Совместная деятельность» ФСБУ «Концессионные соглашения» ФСБУ «Метод долевого участия»
	Финансовый результат	ФСБУ «Доходы» ФСБУ «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора»
Отчет о финансовых результатах деятельности	Доходы	ФСБУ «Доходы» ФСБУ «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора»
	Расходы	ФСБУ «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора» ФСБУ «Затраты по заимствованиям» ФСБУ «Выплаты персоналу» ФСБУ «Долгосрочные договоры» ФСБУ «Резервы. Раскрытие информации об условных обязательствах и условных активах» и др. стандарты, имеющие отношение к формированию расходов, связанных с использованием активов государственного учреждения

Источник: разработано авторами

Перечисленные в таблице 2 федеральные стандарты определяют требования к раскрытию в бухгалтерской (финансовой) отчетности информации о результатах функционирования экономического субъекта бюджетной сферы.

Для некоммерческих организаций отдельных стандартов в настоящее время не разработано, поэтому организации данной группы руководствуются правилами бухгалтерского учета и составления отчетности, установленными для коммерческого сектора экономики. Однако в проекте стандарта «Бухгалтерская отчетность организаций» предпринята попытка выделить особенности для форм отчетности этой группы экономических субъектов.

Особенности форм бухгалтерской отчетности в зависимости от групп экономических субъектов

Вопросам раскрытия информации об источниках финансирования деятельности экономи-

ческих субъектов в их бухгалтерской отчетности посвящены публикации зарубежных и отечественных специалистов. В частности, порядок отражения в отчетности информации о капитале раскрыт в работах Орловой Е. [5], Туяковой З. С. [9], Бассиуни А. (Bassiouny A.) [12], Чахеда Ю. (Chahed Y.) [13], Элкинса Х. (Elkins H.), Энтвистла Г. (Entwistle G.), Шмидта Р. Н. (Schmidt R. N.) [14] Хадсона Р. (Hudson R) [15] и др.

Первостепенное значение для классификации отчетности в зависимости от выделенных групп экономических субъектов и источников их финансирования имеет приказ Минфина России № 66н³. Именно из содержания данного нормативного документа следует, что существует различие в отражении информации по разделу «Капитал и резервы» бухгалтерского баланса, так как такое название раздела приемлемо для коммерческих организаций реального сектора. В данном нормативном документе регулятор приводит отчетные формы для

³ Приказ Минфина России от 02.07.2010 г. № 66н (ред. от 19.04.2019 г.) «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (с изм. и доп., вступ. в силу с отчетности за 2020 год) – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_103394/ (дата обращения: 12.09.2021).

коммерческих организаций в полном и упрощенном варианте их составления. В то время как структура бухгалтерского баланса некоммерческих организаций не приводится в вышеуказанном приказе. В связи с этим Минфин России ввел в действие изменения в соответствии с приказом № 124н.⁴ Добавил в приказ об отчетности следующие примечания для некоммерческих организаций:

- вместо строки «Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)» по коду 1310 включать строку «Паевой фонд»;
- вместо строки «Собственные акции, выкупленные у акционеров» по коду 1320 включать строку «Целевой капитал»;
- вместо строки «Добавочный капитал (без переоценки)» по коду 1350 включать строку «Целевые средства»;

– вместо строки «Резервный капитал» по коду 1360 включать строку «Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества»;

– вместо строки «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» по коду 1370 включать строку «Резервный и иные целевые фонды». Сам раздел некоммерческие организации должны именовать «Целевое финансирование». Применительно к предлагаемой нами группировке экономических субъектов данными примечаниями должны руководствоваться некоммерческие организации реального (потребительские кооперативы, товарищества собственников недвижимости, государственные корпорации, фонд модернизации ЖКХ и т.п.) и общественного секторов экономики. В таблице 3 показан состав статей 3 раздела бухгалтерского баланса некоммерческих организаций⁵.

Таблица 3. Раздел «Целевое финансирование» бухгалтерского баланса некоммерческой организации

Код строки бухгалтерского баланса	Наименование статьи бухгалтерского баланса	Порядок отражения информации
Пассив		
III. Целевое финансирование		
1310	Паевой фонд	Данная строка заполняется потребительскими кооперативами. По ней отражается сумма паевых взносов членов кооператива (обособленно от других источников финансирования потребительского кооператива) (п. 13 Информации Минфина России ПЗ-1/2015 ⁶)
1320	Целевой капитал	По данной строке отражается информация о величине сформированного на отчетную дату целевого капитала (п. 14 Информации Минфина России ПЗ-1/2015)
1350	Целевые средства	По данной строке отражается остаток неиспользованных средств целевого финансирования, предназначенных для целей, ради которых создана НКО. Данный показатель включает величину чистой прибыли/убытка за отчетный год от приносящей доход деятельности НКО (п. 15 Информации Минфина России ПЗ-1/2015)
1360	Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества	По данной строке может отражаться сумма средств целевого финансирования, полученного и использованного НКО в качестве инвестиционных средств на приобретение или создание основных средств и других внеоборотных активов (п. 16 Информации Минфина России ПЗ-1/2015)
1370	Резервный и иные целевые фонды	По данной строке отражается величина резервного фонда и иных целевых, специальных фондов НКО, образованных в соответствии с уставом или законодательством, например компенсационный фонд СРО, специальный фонд в ТСЖ (п. 17 Информации Минфина России ПЗ-1/2015)
1300	Итого по разд. III	

Источник: заимствовано из Информации Минфина России «Об особенностях формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности некоммерческих организаций (ПЗ-1/2015)⁶

⁴ Приказ Минфина РФ от 05.10.2011 г. № 124н «О внесении изменений в формы бухгалтерской отчетности организаций, утвержденные Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 2 июля 2010 г. № 66н» – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122050/ (дата обращения: 12.09.2022).

⁵ Бухгалтерская отчетность некоммерческих организаций. КонсультантПлюс | Готовое решение – URL: <https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=PBI&n=297550&dst=100020&demo=1> (дата обращения: 21.09.2022).

⁶ Информация Минфина России "Об особенностях формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности некоммерческих организаций (ПЗ-1/2015)" – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_191033/7327668c04c0470317b26d354e36cb828a4af319/ (дата обращения: 21.09.2022).

Таким образом, источником финансирования деятельности, то есть целевым финансированием некоммерческой организации признается паевой фонд, целевой капитал, целевые средства и фонды.

Для формирования отчетных форм организациями бюджетной сферы необходимо руководствоваться нормативными документами, разработанными Советом по стандартам бухгалтерского учета государственных финансов и утвержденными Минфином России инструкциями^{7, 8}. В силу различной роли государственных учреждений в бюджетном процессе их отчетность разделяется

на несколько комплектов, а именно:

- для главных распорядителей, распорядителей, получателей бюджетных средств, главных администраторов, администраторов доходов бюджетов, главных администраторов, администраторов источников финансирования дефицита бюджетов;
- для финансовых органов;
- для бюджетных и автономных учреждений.

Таким образом, очевидно, что разграничение форм бухгалтерской отчетности в зависимости от групп экономических субъектов можно представить следующим образом (рисунок 1).



Рисунок 1. Разграничение форм бухгалтерской отчетности в зависимости от групп экономических субъектов

Источник: разработано авторами на основе приказа Минфина России от 02.07.2010 г. № 66н (ред. от 19.04.2019 г.) «О формах бухгалтерской отчетности организаций»³, Информации Минфина России «Об особенностях формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности некоммерческих организаций (ПЗ-1/2015)⁶, приказа Минфина РФ от 28 декабря 2010 г. № 191н «Об утверждении Инструкции о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации»⁷

Состав отчетных форм некоммерческих организаций установлен в Информации Минфина России⁹. Из содержания документа следует, что некоммерческие организации должны включать в годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность бухгалтерский баланс, отчет о целевом использо-

вании средств и приложения к ним. Также некоммерческие организации приводят в бухгалтерской (финансовой) отчетности показатели об отдельных доходах и расходах (финансовых результатах) особенно применительно к форме и порядку составления отчета о финансовых результатах в случае,

⁷ Приказ Минфина РФ от 28 декабря 2010 г. № 191н «Об утверждении Инструкции о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации» – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_108797/bd7c1c968b90ca529378c9ac17cba21bd6be7266/ (дата обращения: 12.09.2022).

⁸ Приказ Минфина РФ от 25 марта 2011 г. № 33н «Об утверждении Инструкции о порядке составления, представления годовой, квартальной бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений» – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_112540/ (дата обращения: 12.09.2022).

⁹ Информация Минфина России № ПЗ-10/2012 «О вступлении в силу с 1 января 2013 г. Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_138570/45c59f2b53222a02eba7a57c9ae21c597041e1ca/ (дата обращения: 04.11.2022).

получения дохода от предпринимательской и (или) иной приносящей доход деятельности.

Особенности идентификации источников финансирования деятельности некоммерческих организаций реального и общественного сектора экономики

Для системного понимания различий между источниками финансирования деятельности коммерческих и некоммерческих организаций обратимся к рассмотрению этих источников более подробно, с привязкой к содержанию законодательных актов и нормативных документов.

Для некоммерческой организации определение целевого капитала приведено в законе¹⁰, он представляет собой часть имущества, формируемого и пополняемого за счет пожертвований, и (или) за счет имущества, полученного по завещанию. Также за счет неиспользованного дохода от доверительного управления имуществом, полученным по завещанию и переданного некоммерческой организацией в доверительное управление управляющей компании в целях получения дохода, используемого для финансирования уставной деятельности такой некоммерческой организации.

Целевые средства некоммерческой организации формируются от членских взносов, добровольных пожертвований, грантов и т. п.

Членский взнос (англ. membership fees) представляет собой денежные средства, вносимые членами какого-либо объединения в кассу объединения или на его расчетный счет¹¹. При вступлении членов в организацию взносы могут быть вступительные (разовый платеж), регулярными (ежемесячный платеж) и эпизодическими (добровольный взнос).

Добровольные пожертвования регламентированы Гражданским кодексом РФ (п. 1 статья 582) и законами¹², представляют собой передачу в собственность имущества, в том числе денежных средств.

Гранты – денежные и иные средства, передаваемые безвозмездно и безвозвратно гражданами и юридическими лицами, получившими право на предоставление грантов на территории Российской Федерации в установленном Правительством

Российской Федерации порядке, на осуществление конкретных научных, научно-технических программ и проектов, инновационных проектов, проведение конкретных научных исследований на условиях, предусмотренных грантодателями¹³.

Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества представляет собой использование целевых средств на приобретение или создание основных средств некоммерческой организации.

Резервный фонд некоммерческой организации представляет собой образование финансовых резервов для покрытия расходов, не предусмотренных в смете на текущий финансовый год, а также на случай нехватки денежных средств на содержание всей инфраструктуры в период неактивной оплаты членских и целевых взносов и других обязательных платежей в соответствии с Уставом НКО.

Таким образом, «целевое финансирование» деятельности некоммерческих организаций имеет принципиальное отличие от источников финансирования деятельности коммерческих организаций, которым в основном является доход от основной и прочей деятельности, т. е. выручка и прочий доход.

Доход может быть получен и некоммерческой организацией от приносящей доход деятельности, в этом случае его учет и отражение в отчетности будут происходить по правилам для коммерческих организаций.

Кроме того, сведения о финансировании своей деятельности некоммерческие организации отражают в бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с рекомендациями Бухгалтерского методологического центра¹⁴. Основу требований в соответствии с данными рекомендациями к раскрытию информации представляют сведения по видам поступлений. При этом в бухгалтерской (финансовой) отчетности некоммерческих организаций должно быть обеспечено отдельное представление:

- поступлений от обменных и необменных операций;
- поступлений средств с ограничениями и без ограничений;
- поступлений денежных средств и поступлений неденежного имущества (имущественных прав).

¹⁰ Федеральный закон от 30.12.2006 г. № 275-ФЗ (ред. от 14.07.2022 г.) «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций» – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_64939/ (дата обращения: 12.09.2022).

¹¹ Членский взнос // Википедия. – 2021. URL: [https://ru.wikipedia.org/wiki/Членский_взнос#:~:text=Членский%20взнос%20\(англ.%20membership%20fees\),или%20эпизодически%20\(эпизодические%20членские%20взносы\)](https://ru.wikipedia.org/wiki/Членский_взнос#:~:text=Членский%20взнос%20(англ.%20membership%20fees),или%20эпизодически%20(эпизодические%20членские%20взносы)) (дата обращения: 28.10.2022).

¹² Федеральный закон от 11 августа 1995 г. № 135-ФЗ «О благотворительной деятельности и добровольчестве (волонтерстве)» – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_7495/ (дата обращения: 28.10.2022).

¹³ Федеральный закон от 23.08.1996 № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике // КонсультантПлюс. – 1997 – 2022. – URL: Статья 2. Основные понятия, применяемые в настоящем Федеральном законе / КонсультантПлюс (consultant.ru) (дата обращения: 28.10.2022).

¹⁴ Рекомендация Р-103/2019-ОК НКО «Представление в бухгалтерской отчетности информации о финансировании» // Бухгалтерский методологический центр: официальный сайт. 2021. – URL: http://new.bmcenter.ru/Files/OCIS_v_FSBU_NKO (дата обращения: 28.01.2022).

В проекте нового стандарта «Бухгалтерская отчетность организации»¹⁵ Минфин России определяет, что основной формой отчетности для некоммерческих организаций является «Отчет о целевом использовании средств», в котором порядок формирования показателей устанавливается федеральным стандартом бухгалтерского учета по учету некоммерческой деятельности. Однако стандарт «Некоммерческая деятельность» также находится на стадии обсуждения и в настоящее время порядок предоставления сведений о целевом использовании средств четко не регламентирован.

Учитывая мнение авторов, которые посвятили свои труды изучению вопросов по составлению отчетности и её представлению заинтересованным пользователям, а именно Э. С. Дружиловой [2], И. В. Зенкиной [3], Е. Ю. Макушиной [4], М. Л. Пятова [6], Т. В. Спицыной [8], Л. И. Хоружий и Р. А. Алборова [11], необходимо отметить, что в проекте стандарта «Некоммерческая деятельность» структура отчета о целевом использовании средств представлена в принципиально новом формате. Применяется формулировка «капитал» некоммерческой организации вместо «целевого финансирования», что требует дополнительного исследования этого принципиально важного момента в идентификации источников финансирования деятельности НКО.

Источники финансирования деятельности в отчетности организаций бюджетной сферы

Формулировка «организации бюджетной сферы» появилась в законе «О бухгалтерском учете» после внесения изменений от 26.07.2019 г. № 247-ФЗ. С момента принятия закона 06.12.2011 г. и вступления его в действие с 01.01.2013 г. применялась формулировка «организации государственного сектора». Рассмотрению вопросов отличия понятия «бюджетная сфера» от «государственного сектора», и необходимости у регулятора смены терминологии в законе, будут посвящены следующие публикации. Независимо от формулировок нам понятно, что речь идет об организациях, которые созданы по решению государственных органов власти различного уровня бюджетной системы страны, т.е. о государственных учреждениях. А основным источником финансирования их деятельности был и остается государственный бюджет Российской Федерации.

Представляет интерес для целей настоящего исследования процесс трансформации бухгалтерской отчетности государственных учреждений в рамках бюджетной реформы, которая началась в 2005 году. До её реализации источник финансирования деятельности государственных учреждений достоверно и структурно отражался в разделе 1 «Финансирование из бюджета» пассива баланса исполнения сметы доходов и расходов ф. 1 (ОКУД 0503001). Информация данного раздела расшифровывалась по строкам, наглядно представляя пользователю, администратору или контролеру источники финансирования и направления использования государственных финансов:

- 0630 «Расчеты по финансированию из бюджета на расходы учреждения и другие мероприятия (субсчет 140)»;
- 0640 «Расчеты по дополнительным источникам бюджетного финансирования на расходы учреждения (субсчет 141)»;
- 0650 «Финансирование из бюджета для перевода учреждениям, находящимся в ведении главного распорядителя (распорядителя), и на другие мероприятия (субсчет 230)»;
- 0660 «Дополнительные источники бюджетного финансирования (субсчет 231)»¹⁶.

В разделе 5 пассива баланса исполнения сметы доходов и расходов по строке 1010 отражались расчеты по финансированию из бюджета на капитальное строительство.

Из содержания данной формы баланса государственного учреждения заинтересованному пользователю было понятно, сколько средств было выделено учреждению из бюджета для его функционирования. Кроме того, к форме прилагалась «Справка о движении сумм финансирования из бюджета», где подробно раскрывались составные части источника финансирования деятельности государственного учреждения. В справке были представлены сведения по субсчетам: 230 «Финансирование из бюджета для перевода учреждениям, находящимся в ведении главного распорядителя (распорядителя) и на другие мероприятия»; 231 «Дополнительные источники бюджетного финансирования»; 140 «Расчеты по финансированию из бюджета на расходы и другие мероприятия»; 141 «Расчеты по дополнительным источникам бюджетного финансирования на расходы учреждения»; 143 «Расходы по финансированию из бюджета на капитальное строительство».

¹⁵ Проект федерального стандарта бухгалтерского учёта «Бухгалтерская отчетность организации» // МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ. – URL: https://minfin.gov.ru/ru/performance/accounting/development/project/?id_38=127657-proekt_federalnogo_standarta_bukhgalterskogo_ucheta_bukhgalterskaya_otchetnost_organizatsii (дата обращения: 28.01.2022).

¹⁶ Приказ Минфина РФ от 15.06.2000 г. № 54н (ред. от 31.12.2004 г.) «Об утверждении Инструкции о годовой, квартальной и месячной бухгалтерской отчетности бюджетных учреждений и иных организаций, получающих финансирование из бюджета в соответствии с бюджетной росписью» – URL: <https://legalacts.ru/doc/prikaz-minfina-rf-ot-15062000-n-54n/> (дата обращения: 30.10.2022).

В настоящее время баланс, который составляют организации бюджетной сферы, содержит в пассиве только раздел 4 «Финансовый результат», где приводятся в строке 570 сведения от сопоставления полученных доходов с произведенными расходами за отчетный финансовый год. Принимая во внимание тот факт, что некоммерческие организации создаются не для целей извлечения прибыли, необоснованным представляется наличие только такого источника финансирования деятельности, как финансовый результат, в бухгалтерской отчетности государственного учреждения. В результате такого реформирования организации бюджетной сферы, осуществляющие свою деятельность по выполнению государственного задания за счет бюджетных средств, отчитываясь о результатах функционирования, освобождаются от обязанности предоставлять прозрачную и сопоставимую информацию о своем основном источнике финансирования деятельности. Кроме того, при этом сокращается информационная база для анализа эффективности общественных финансов, что делает невозможным применение современных методик анализа (например, методика С. Ю. Ильина и др. [10]) и инструментария контроля достоверности отчетности без дополнительных расшифровок и пояснений к формам отчетности. Тем самым нарушается требование статьи 13 ФЗ «О бухгалтерском учете» в части достоверного представления сведений о финансовом положении экономического субъекта и стандартов бухгалтерского учета, требующих раскрытия информации об объектах учета (в данном случае о структуре и величине источников финансирования).

Таким образом, сложившаяся ситуация требует корректировки стандартов учета и отчетности в направлении совершенствования раскрытия информации об источниках финансирования организаций бюджетной сферы, устанавливающих требования по обеспечению достоверности такой информации. В частности, в первоочередной корректировке, по нашему мнению, нуждаются такие стандарты, как:

– ФСБУ «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора» в части определения понятия источника финансирования деятельности;

– ФСБУ «Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности» в части состава отчетных форм государственных учреждений и структуры баланса.

Заключение

Обобщая результаты проведенного исследования, можно сформулировать следующие выводы:

– исследование современного состояния нормативно-правовой базы в отношении регули-

рования вопросов составления бухгалтерской отчетности различными группами экономических субъектов в части источников финансирования показало, что действующие нормы законов и стандартов учета противоречивы и не обеспечивают выполнения требований достоверного представления информации заинтересованным пользователям. В статье рассматривается структура основной формы бухгалтерской отчетности «баланс», как источника информации об имущественном положении организации, следовательно, наличие в нем статей об источниках финансирования деятельности экономического субъекта делает эту форму более информативной для аналитических процедур;

– на основе исследования нормативно-правовой базы разработана авторская систематизация нормативного регулирования в отношении информации об источниках финансирования, раскрываемой в бухгалтерском балансе с учетом особенностей субъектов коммерческого, общественного и государственного секторов экономики. Проведена классификация источников финансирования и отчетных форм в соответствии с этими тремя группами экономических субъектов. Требования к формированию информации в отчетности экономического субъекта устанавливаются федеральными стандартами бухгалтерского учета, которые в настоящее время приняты для коммерческого и государственного сектора экономики, стандарты для некоммерческих организаций находятся на стадии рассмотрения, что повышает объективную необходимость рассмотрения вопросов об особенностях раскрытия информации об источниках финансирования их деятельности;

– в связи с недостатками нормативно-правового регулирования, разработаны направления совершенствования методики раскрытия в отчетности и контроля достоверности информации об источниках финансирования деятельности. Бухгалтерскую отчетность экономических субъектов можно объединить в три основные группы: для коммерческих организаций реального сектора; для некоммерческих организаций реального и общественного секторов; для организаций бюджетной сферы. Данная группировка важна для объективного понимания источников финансирования их деятельности заинтересованными пользователями, в том числе и для осуществления внешнего контроля;

– дана критическая оценка порядка составления баланса и отражения в нем информации об источниках финансирования деятельности некоммерческих организаций и организаций бюджетной сферы. Источник финансирования деятельности организаций бюджетной сферы не находит достоверного отражения в их балансе, что свидетельствует о недостатках нормативного регулирования

и нивелировании этих сведений в отчетности об исполнении бюджета. Такое состояние информации не позволяет проконтролировать реальные объемы бюджетного финансирования, выделенного на содержание государственных учреждений, и как следствие затрудняет при консолидации данных на

федеральном уровне последующий контроль исполнения бюджета;

– исследование предполагает продолжение изучения источника финансирования деятельности, как объекта внешнего и внутреннего контроля, особенно в части государственных финансов.

Литература

1. Дружиловская Т. Ю., Дружиловская Э. С. Совершенствование правил формирования промежуточной финансовой отчетности коммерческих и некоммерческих организаций негосударственного сектора // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2020. – № 10. – С. 2–12. EDN: OKKXGY.
2. Дружиловская Э. С. Финансовая отчетность коммерческих и некоммерческих организаций: новые российские подходы к формированию и их соотношение с регламентациями МСФО // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2019. – № 23. – С. 2–14. EDN: UCBLKC.
3. Зенкина И. В. Тенденции и новации отчетности об устойчивом развитии экономических субъектов // Международный бухгалтерский учет. – 2022. – № 1. – С. 4–28, <https://doi.org/10.24891/ia.25.1.4>, EDN: VURKLV.
4. Макушина Е. Ю. Совершенствование организационно-правового обеспечения деятельности венчурных фондов, созданных по договору инвестиционного товарищества, в Российской Федерации // Интеллект. Инновации. Инвестиции. – 2022. – № 5. – С. 47–57, <https://doi.org/10.25198/2077-7175-2022-5-47>.
5. Орлова Е. Прибыль коммерческой организации // Налоговый вестник – Консультации. Разъяснения. Мнения. – 2019. – № 2. – С. 32–42.
6. Пятов М. Л. Доходы организации как элемент ее бухгалтерской отчетности // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2019. – № 4. – С. 2–5. EDN: RKMMNK.
7. Свиридова Л. А., Саталкина Е. В., Терентьева Т. А. Идентификация источников финансирования деятельности: профессиональное суждение бухгалтера // Интеллект. Инновации. Инвестиции. – 2021. – № 3. – С. 48–60, <https://doi.org/10.25198/2077-7175-2021-3-48>. EDN: ВУВНJA.
8. Спицына Т. В. Годовая бухгалтерская отчетность организаций за 2021 год: Рекомендации Минфина // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. – 2022. – № 3. – С. 36–48.
9. Туякова З. С. Стоимостная оценка капитала и его кругооборота в бухгалтерском учете: теория, методология и практика: монография. – Москва: Экономика. – 2007. – 367 с. EDN: QSINAT.
10. Управленческий учет и анализ эффективности Общественных финансов / С. Ю. Ильин [и др.] // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2022. – № 3. – С. 23–29, https://doi.org/10.51760/2308-9407_2022_3_23. EDN: USKVVI.
11. Хоружий Л. И., Алборов Р. А. Методика контроля достоверности показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности организации // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2019. – № 4. – С. 6–14. EDN: WBOIB.
12. Bassiouny A., Toma E., Dawood F., et al. (2021) Dice manufacturing company: the acquisition decision . *Emerald Emerging Markets Case Studies*. Vol. 11, – No. 1, – pp. 1–26, <https://doi.org/10.1108/EEMCS-11-2019-0296>.
13. Chahed Y. (2021) Words and Numbers: Financialization and Accounting Standard Setting in the United Kingdom, *Contemporary Accounting Research*. Vol. 38, – No. 1, – pp. 302–337, <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12614>.
14. 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, – Is. C, – pp. 100378, <https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2021.100378>.
15. Hudson R. (2021) Capitalism, contradictions, crises: pushing back the limits to capital or breaching the capacity of the planetary ecosystem? *Area Development and Policy*, Vol. 6. – Is. 2. – pp. 123–142, <https://doi.org/10.1080/23792949.2020.1854615>.

References

1. Druzhilovskaya, T. Yu., Druzhilovskaya, E. S. (2020) [Improving the rules for the formation of interim financial statements of commercial and non-profit organizations of the non-governmental sector]. *Buhgalterskij uchet v byudzhetnyh i nekommercheskih organizacijah* [Accounting in budgetary and non-profit organizations]. Vol. 10, pp. 2–12. EDN: OKKXGY (In Russ.).
2. Druzhilovskaya, E. S. (2019) [Financial reporting of commercial and non-profit organizations: new

Russian approaches to the formation and their relationship with the regulations of IFRS]. *Buhgalterskij uchet v byudzhetnyh i nekommercheskih organizacijah* [Accounting in budgetary and non-profit organizations]. Vol. 23, pp. 2–14. EDN: UCBLKC (In Russ.).

3. Zenkina, I. V. (2022) [Trends and innovations in reporting on the sustainable development of economic entities]. *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet* [International accounting]. Vol. 1, pp. 4–28, <https://doi.org/10.24891/ia.25.1.4>, EDN: VURKLV (In Russ.).

4. Makushina, E. Yu. (2022) [Improvement of organizational and legal support for the activities of venture funds established under an investment partnership agreement in the Russian Federation]. *Intellekt. Innovacii. Investicii* [Intellect. Innovations. Investments]. Vol. 5, pp. 47–57, <https://doi.org/10.25198/2077-7175-2022-5-47>. (In Russ.).

5. Orlova, E. (2019) [Profit of a commercial organization]. *Nalogovyy vestnik – Konsul'tacii. Raz'yasneniya. Mneniya* [Tax bulletin – Consultations. Clarifications. Opinions]. Vol. 2, pp. 32–42. (In Russ.).

6. Pyatov, M. L. (2019) [The income of an organization as an element of its accounting statements]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)* [Bulletin of the IPB (Bulletin of Professional Accountants)]. Vol. 4, pp. 2–5. EDN: RKMMNK (In Russ.).

7. Sviridova, L. A., Satalkina, E. V., Terent'eva, T. A. (2021) [Identification of sources of financing activities: professional judgment of an accountant]. *Intellekt. Innovacii. Investicii* [Intellect. Innovations. Investments]. Vol. 3, pp. 48–60, <https://doi.org/10.25198/2077-7175-2021-3-48>. EDN: BYBHJA (In Russ.).

8. Spicyna, T. V. (2022) [Annual accounting statements of organizations for 2021: Recommendations of the Ministry of Finance]. *Aktual'nye voprosy buhgalterskogo ucheta i nalogooblozheniya* [Actual issues of accounting and taxation]. Vol. 3, pp. 36–48. (In Russ.).

9. Tuyakova, Z. S. (2007) *Stoimostnaya ocenka kapitala i ego krugoborota v buhgalterskom uchete: teoriya, metodologiya i praktika: monografiya* [Valuation of capital and its circulation in accounting: theory, methodology and practice: monograph]. Moscow: Economics, 367 p. EDN: QSINAT.

10. Il'in, S. Yu. (2022) [Managerial accounting and analysis of the effectiveness of Public finance]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)* [Bulletin of the IPB (Bulletin of Professional Accountants)]. Vol. 3, pp. 23–29, https://doi.org/10.51760/2308-9407_2022_3_23. EDN: USKVVI (In Russ.).

11. Horuzhij, L. I., Alborov, R. A. (2019) [Methodology for controlling the reliability of indicators of accounting (financial) statements of an organization]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)* [Bulletin of the IPB (Bulletin of Professional Accountants)]. Vol. 4, pp. 6–14. EDN: WBOIIB (In Russ.).

12. Bassiouny, A., Toma, E., Dawood, F., et al. (2021) Dice manufacturing company: the acquisition decision. *Emerald Emerging Markets Case Studies*. Vol. 11, Vol. 1, pp. 1–26, <https://doi.org/10.1108/EEMCS-11-2019-0296> (In Eng.).

13. Chahed, Y. (2021) Words and Numbers: Financialization and Accounting Standard Setting in the United Kingdom, *Contemporary Accounting Research*. Vol. 38, No. 1, pp. 302–337, <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12614> (In Eng.).

14. 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 Is. C, 100378, <https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2021.100378> (In Eng.).

15. Hudson, R. (2021) Capitalism, contradictions, crises: pushing back the limits to capital or breaching the capacity of the planetary ecosystem? *Area Development and Policy*, Vol. 6. Is. 2, pp. 123–142, <https://doi.org/10.1080/23792949.2020.1854615> (In Eng.).

Информация об авторах:

Лариса Александровна Свиридова, кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита, Оренбургский государственный университет, Оренбург, Россия

ORCID ID: 0000-0003-1164-5173

e-mail: lara.sviridova.1971@mail.ru

Терентьева Татьяна Александровна, кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита, Оренбургский государственный университет, Оренбург, Россия

e-mail: teraudit56@mail.ru

Вклад соавторов:

Свиридова Л. А. – 80%,

Терентьева Т. А. – 20%.

Статья поступила в редакцию: 11.11.2022; принята в печать: 19.01.2023.

Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.

Information about the authors:

Larisa Aleksandrovna Sviridova, Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting, Analysis and Audit, Orenburg State University, Orenburg, Russia

ORCID ID: 0000-0003-1164-5173

e-mail: lara.sviridova.1971@mail.ru

Terentyeva Tatyana Alexandrovna, Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of the Department of Accounting, Analysis and Audit, Orenburg State University, Orenburg, Russia

e-mail: teraudit56@mail.ru

Contribution of the authors:

Sviridova L. A. – 80%,

Terentyeva T. A. – 20%.

The paper was submitted: 11.11.2022.

Accepted for publication: 19.01.2023.

The authors have read and approved the final manuscript.