

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-3-95-106
УДК 657.1(045)
JEL C12, M21, M41

Развитие учетных правил субъектов малого и среднего предпринимательства

С.Н. Гришкина, И.В. Сафонова
Финансовый университет, Москва, Россия

АННОТАЦИЯ

Объектом исследования являются проблемные вопросы в части актуализации учетных правил в субъектах малого и среднего предпринимательства (МСП) в условиях цифровизации. Авторами представлен критический анализ существенных упрощений в системе бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности, содержащихся в Федеральных стандартах бухгалтерского учета (ФСБУ) и иных нормативно-правовых актах, регламентирующих порядок учета и отчетности малого и среднего бизнеса. По итогам работы сформулирован вывод о целесообразности применения субъектами малого предпринимательства отдельных упрощенных требований к формированию и раскрытию финансовой информации с учетом тщательной проверки каждого из них на предмет возможных отрицательных последствий в контексте полезности данной информации; выявлена не востребованность «устаревших» рекомендаций и обоснована рациональность их отмены. Показано, что в условиях применения цифровых технологий формируются дополнительные IT-возможности для обеспечения информационной прозрачности деятельности МСП и повышения качества отчетной информации в контексте устойчивого развития. Обосновано мнение о необходимости разработки отдельного Федерального стандарта бухгалтерского учета для субъектов малого и среднего предпринимательства. В ходе исследования авторы руководствовались методами анализа, синтеза, сравнения, системного и логического подходов, общепринятыми принципами бухгалтерского учета, обеспечивающими полезность информации для заинтересованных пользователей. Полученные результаты направлены на развитие учетной практики в новых экономических условиях.

Ключевые слова: учет; отчетность; учетные принципы; информационная прозрачность; субъекты малого и среднего бизнеса

Для цитирования: Гришкина С.Н., Сафонова И.В. Развитие учетных правил субъектов малого и среднего предпринимательства. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2022;9(3):95-106. DOI: 10.26794/2408-9303-2021-9-3-95-106

ORIGINAL PAPER

Evolution of Accounting Rules for Small and Medium-Sized Business Entities

S.N. Grichkina, I.V. Safonova
Financial University, Moscow, Russia

ABSTRACT

The object of this study is problematic issues regarding updating accounting rules in small and medium-sized businesses (IFRS for SMEs) in digitalization. The authors give a critical analysis of significant simplifications in the accounting system and accounting (financial) reporting in the Federal Accounting Standards (FSBU) and other legal acts regulating the accounting and reporting of small and medium-sized businesses. Based on the results of the work, the authors concluded on the advisability of applying certain simplified requirements for the formation and disclosure of financial information by small businesses, considering a thorough check of each of them for negative consequences in the usefulness's context of this information; the lack of demand for "outdated" recommendations was revealed and the rationality of their cancellation was substantiated. The research showed that in the use's context of digital technologies, additional IT opportunities are being formed to ensure the information transparency of SME activities and improve the quality of reporting information in sustainable development. The opinion about necessity to develop a separate Federal Accounting

© Гришкина С.Н., Сафонова И.В., 2022

Standard for small and medium-sized businesses is substantiated. In the study's course, the authors applied the methods of analysis, synthesis, comparison, systematic and logical approaches, accepted accounting principles that ensure the usefulness of information for interested users. The obtained results are aimed at the development of accounting practices in the new economic conditions.

Keywords: accounting; reporting; accounting principles; information transparency; small and medium business entities

For citation: Grichkina S.N., Safonova I.V. Evolution of accounting rules for small and medium-sized business entities. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2022;9(3):95-106. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-3-95-106

ВВЕДЕНИЕ

Эффективное развитие сегмента малого и среднего предпринимательства является стратегической задачей национальной политики государства. В текущей ситуации неопределенности российский бизнес испытывает сложности, связанные как с наличием административных барьеров, так и с общей геополитической обстановкой, разрывом традиционных цепочек поставок и проблемой определенной информационной закрытости. По мнению экспертов, важно обеспечить благоприятные условия для предпринимательской деятельности посредством механизмов эффективной поддержки государства и поиска баланса между потребностями регуляторов и интересами субъектов МСП [1, 2].

В соответствии со ст. 7 Федерального закона «О развитии малого и среднего предпринимательства»¹ одной из мер государственной поддержки малого и среднего бизнеса выступает упрощение учетных процедур, в том числе бухгалтерской (финансовой) отчетности. С одной стороны, российский бизнес сегодня стремится к максимальному сокращению отчетной информации в регламентированных государством объемах. С другой — ее наличие, состав и степень детализации оказывают прямое влияние на качество принимаемых различными заинтересованными сторонами решений. Гармоничное обеспечение информационных запросов ключевых стейкхолдеров в лице государства, бизнеса и общества, и способность их удовлетворения в новых экономических условиях выступают определяющими факторами форми-

рования современной национальной учетной системы для малого и среднего бизнеса.

В международной практике сформировались четыре актуальных тренда развития инструментария для субъектов МСП в данной области:

- создание комфортных условий в виде регуляторных послаблений и упрощений в отношении объема формируемой и публично раскрываемой информации;
- внедрение в национальную практику отдельных стран принципов международных стандартов финансовой отчетности для малых и средних предприятий (МСФО для МСП)² с целью повышения качества раскрываемых данных (табл. 1);
- использование цифровых решений в целях создания современной информационной экосистемы бизнеса;
- формирование и раскрытие нефинансовых данных в формате устойчивого развития и ESG-повестки.

Трансформация системы учета и подходов к формированию отчетности малого и среднего бизнеса в контексте устойчивого развития экономики стала одним из драйверов повышения информационной прозрачности. Тем не менее спорность ситуации заключается в том, что транспарентность может сопровождаться определенной незащищенностью перед нежелательным вмешательством в дела компании и более жестким контролем со стороны внешних стейкхолдеров [3]. Поиск вектора развития учетно-аналитического инструментария для предприятий данной категории в парадигме интересов ключевых заинтересованных сторон и самого бизнеса является актуальным направлением для дальнейшего исследования.

¹ Федеральный закон от 24.07.07 № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» (ред. от 02.07.2021). URL: <https://depeconom.admhmao.ru/normativnye-pravovye-akty/normativnye-pravovye-akty-opredelyayushchie-polnomochiya-zadachi-i-funktsii-departamenta/rossiyskaya-federatsiya/28480/federalnyy-zakon-ot-24-07-2007-209-fz-o-razvitiya-malogo-i-srednego-predprinimatelstva-v-rossiyskoy-federatsii/>

² МСФО для МСП (IFRS for SMEs). URL: <https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-for-smes/view-ifrs-smes.html/content/dam/ifrs/publications/html-standards/english/2021/required/sme/>

Таблица 1 / Table 1

**Международный опыт использования МСФО для МСП в отдельных странах /
International experience of using IFRS for SMEs in selected countries**

No.	Государство / State	Стандарты для учета в МСП / SME Accounting Standards
Требуются / Required		
1	Великобритания / United Kingdom	Модифицированный МСФО для МСП, принят как «FRS 102. Стандарт финансовой отчетности, применяемый в Великобритании и Ирландии». Для микропредприятий предусмотрено использование национального стандарта отчетности «FRS 105. Стандарт финансовой отчетности, применимый к режиму микропредприятий» / The modified IFRS for SMEs has been adopted as “FRS 102 Financial Reporting Standard applicable in the UK and Ireland”. For micro-enterprises, the use of the national reporting standard “FRS 105 Financial reporting standard applicable to the micro-enterprise regime” is provided
2	Бразилия / Brazil	Модифицированный МСФО для МСП. Для микропредприятий разрешено использование упрощенных стандартов, выпущенных Резолюцией CFA 1418/2012 / Modified IFRS for SMEs. For micro-enterprises, the use of simplified standards issued by CFA Resolution 1418/2012 is permitted
3	Казахстан / Kazakhstan	Средние компании обязаны выбрать между использованием стандартов МСФО в полном объеме и стандартом МСФО для МСП. Малые компании могут выбрать использование национальных стандартов бухгалтерского учета / Medium-sized companies are required to choose between full use of IFRS and IFRS for SMEs. Small companies may choose to use national accounting standards
4	ЮАР / South Africa (SAR)	Применяется МСФО для МСП без каких-либо изменений. МСП обязаны использовать либо стандарт МСФО для МСП, либо полные стандарты МСФО / South Africa adopted the IFRS for SMEs without any changes. SMEs are required to use either the IFRS for SMEs or full IFRS
5	Таиланд / Thailand	Стандарт МСФО для МСП принят в модифицированном виде под названием «Тайский стандарт финансовой отчетности для МСП» (TFRS). Для организаций, не подотчетных обществу (NPAE), возможно применение упрощенного стандарта (TFRS for NPAEs) / The IFRS for SMEs has been adopted in a modified form, called the Thai Financial Reporting Standard for SMEs (TFRS). For organizations not accountable to society (NPAE), a simplified standard can be applied (TFRS for NPAEs)
Не требуются/разрешены/рассматриваются / Not required/Permitted/Considered		
6	Израиль / Israel	Принят стандарт МСФО для МСП без модификаций. Рассматривается вопрос обязательности применения МСФО для МСП. Все МСП, которые не используют стандарт МСФО для МСП, могут использовать либо полные стандарты МСФО, либо национальные стандарты бухгалтерского учета Израиля (Israeli GAAP), или национальные стандарты бухгалтерского учета США (US GAAP) / Adopted IFRS for SMEs without modifications. The issue of mandatory application of IFRS for SMEs is considered. All SMEs that do not use the IFRS for SMEs can use either the full IFRS, Israeli National Accounting Standards (Israeli GAAP) or US National Accounting Standards (US GAAP)
7	Австралия / Australia	Стандарт МСФО для МСП разрешено использовать всем МСП, к отчетности которых не предъявляются отдельные требования, предусмотренные законодательством в области бухгалтерского учета Австралии / The IFRS for SMEs is permitted to be used by all SMEs that do not have separate reporting requirements under Australian accounting law
Не требуются/не разрешены/рассматриваются / Not required/Not permitted/Considered		
8	Индия / India	Ведется работа по сближению национальных стандартов бухгалтерского учета со стандартами МСФО. Все МСП используют национальные индийские стандарты бухгалтерского учета / Work is underway to bring national accounting standards closer to IFRS standards. All SMEs use National Indian Accounting Standards

ДИСКУССИЯ

В современной истории ведущие российские и зарубежные специалисты уделяли должное внимание анализу информационного обеспечения деятельности субъектов МСП, рассматривая эту проблему со стороны ключевых приоритетов государства, бизнеса и общества на определенном этапе экономического развития страны.

С учетом развития моделей бухгалтерского учета англосаксонской (британо-американской), континентальной (европейской), южноамериканской и исламской в национальных системах разных стран отчетливо сформировались две полярные позиции по данному направлению, подкрепленные законодательными директивами и мнением бизнес-сообщества. Так, отечественная учетная практика традиционно ориентировалась на предельное упрощение бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства. В частности, отдельные представители российского профессионального сообщества отмечают особую значимость упрощений, обосновывая первостепенность снижения административной нагрузки на данный сегмент [4, 5].

Вместе с тем часть отечественных экспертов на протяжении последнего десятилетия активно выражает мнение о существовании потенциальных рисков применения подобных шагов, доказывая целесообразность повышения информационной прозрачности за счет обеспечения качества учетных данных, сформированных как по национальным стандартам, так и по МСФО для МСП [6–11]. Иностранные специалисты в своих изысканиях также поддерживают такое направление развития [12–15].

В рамках научной работы в области совершенствования учетно-аналитического инструментария предприятий малого и среднего бизнеса³ авторами статьи в соавторстве с профессорами Р. П. Булыгой и О. В. Рожновой сделан вывод о целесообразности введения дифференцированного подхода к формированию учетной информации для каждой категории МСП (микро-, малые и средние компании) с учетом запросов заинтересованных сторон и «степени зрелости»

³ Научно-исследовательская работа на тему «Обеспечение прозрачности деятельности малого и среднего бизнеса как одно из условий устойчивого развития цифровой экономики», осуществляемая в рамках государственного задания департаментом аудита и корпоративной отчетности Финансового университета при Правительстве РФ.

бизнеса, а также выявлена назревшая потребность актуализации нормативно-правового регулирования учета МСП в условиях цифровизации экономики [16–18].

РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Проведенное ранее исследование позволило сформулировать дальнейшее его направление в новых экономических реалиях. Как показал анализ учетной практики, хотя Федеральным законом «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации»⁴ предусмотрены упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая бухгалтерскую (финансовую) отчетность, преимущественно все они распространяются на микро- и малые предприятия, тогда как средние, как правило, не имеют права ими пользоваться. Исключением являются только имеющие статус инновационного центра «Сколково» или являющиеся некоммерческими организациями, не включенными в перечень организаций, которым запрещено применять упрощенный порядок учета.

Общая концепция предлагаемых мероприятий по трансформации действующих учетных принципов для МСП базируется, прежде всего, на необходимости корректировки или отмены отдельных упрощений для малых предприятий в условиях потери их предметной актуальности и внедрения современных IT-решений. Цифровое сопровождение и автоматизация практически всех бизнес-процессов деятельности компании входит в повседневную практику российских субъектов хозяйствования: сервисы, технологические платформы, программные продукты, роботизация процессов, Big data, технологии блокчейн и DLT и др. [19]. Цифровая среда активно продвигается в рамках государственной поддержки развития МСП большинства стран через различные порталы (табл. 2).

Таким образом, в условиях применения IT-технологий и программных продуктов, создающих цифровую архитектуру бизнеса XXI в., следует отменить ряд упрощений, неактуальных при ведении бухгалтерского учета и составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности для категории малых предприятий. При этом анализ новых требований федеральных стан-

⁴ См. выше.

Таблица 2 / Table 2

Цифровые решения для поддержки субъектов МСП / Digital solutions to support SMEs

№	Название сервиса / Service name	Разработчик / Developer	Характеристика / Description
Великобритания / United Kingdom			
1	Наставники МСП ^a / SME Mentors (Mentors ME)	Министерство финансов Великобритании / UK Treasury	Первый онлайн-ресурс в Британии для малых и средних предприятий, которым требуются услуги наставничества. Предлагает доступ к списку наставнических организаций гарантированного качества по всей стране, а также позволяет профессионалам предлагать свои услуги в качестве бизнес-наставника через перечисленные организации / The first online resource in the UK for SMEs looking for mentoring services. Offers businesses access to a list of quality assured mentoring organizations across the UK and also allows business professionals to offer their services as a business mentor through listed mentoring organizations
2	Портал для обращения в банки британского бизнеса ^b / British Business Bank Application Portal	Правительство Великобритании / UK Government	Предоставляет на рынке опыт и государственные финансовые ресурсы для малого бизнеса. Не осуществляет прямых инвестиций: вместо этого работает с более чем 130 партнерами, такими как банки, лизинговые компании, фонды венчурного капитала и веб-платформы / Provides experience and government financial resources to the market for small business financing. Does not make direct investments, but instead works with more than 130 partners such as banks, leasing companies, venture capital funds and web platforms
Страны Евросоюза / EU Countries			
1	Портал доступа к финансам ^c / Access to Finance Portal	Еврокомиссия / European Commission	Предоставление широкого спектра финансирования стартапам, микропредприятиям, малому, среднему и крупному бизнесу: бизнес-кредиты, микрофинансирование, гарантии и венчурный капитал / Providing financing to start-ups, micro-enterprises, small, medium and large businesses. A wide range of financing is available: business loans, microfinance, guarantees and venture capital
2	Европейская сеть предприятий ^d / European network of enterprises [Enterprise Europe Network (EEN)]	COSME – Европейская программа для малых и средних предприятий / European Program for Small and Medium Enterprises (COSME)	Сеть МСП, объединяющая 600 организаций-членов (торговые палаты, агентства по развитию, технологические организации и т.д.) из более чем 60 стран. Эксперты предоставляют МСП свою помощь в плане расширения масштабов деятельности, получения доступа к финансированию и финансам, лучшего понимания законодательства ЕС и поиска деловых партнеров в Европе и за ее пределами / Small and Medium Enterprises Support Network with 600 member organizations (chambers of commerce, development agencies, technology organizations, etc.) from over 60 countries. Experts provide their support to help SMEs scale up, access funding and finance, better understand EU legislation and find business partners in Europe and beyond
3	Твой европейский бизнес ^e / Your European Business (Your Europe Business)	Еврокомиссия / European Commission	Онлайн-руководство по ведению бизнеса в Европе, предлагающее информацию о правах и обязанностях предприятий на едином рынке ЕС (как начать бизнес в другой стране ЕС, доступ к финансам и фондам, уплата налогов, найм персонала в другой стране ЕС и т.д.). Информация доступна на 23 языках / An online guide to doing business in Europe that offers information on the rights and obligations of businesses in the EU single market (how to start a business in another EU country, access finance and funds, pay taxes, hire staff in another EU country, etc.). Available in 23 languages
4	SOLVIT ^f	Еврокомиссия / European Commission	Бесплатный онлайн-сервис, предоставляющий быстрые и прагматичные решения для предприятий, в случае нарушения их прав в ЕС государственными органами другой страны Евросоюза. Например, SOLVIT помогает в случаях незаконных рыночных ограничений на товары и услуги, задержек с возмещением НДС, командирования работников или признания профессиональной квалификации. / Free online service that provides quick and pragmatic solutions for businesses when their rights in the EU have been violated by the public authorities of another EU country. For example, SOLVIT helps in cases of illegal market restrictions on goods and services, delays in VAT refunds, assignment of workers or recognition of professional qualifications

Окончание таблицы 2 / Table 2 (continued)

№	Название сервиса / Service name	Разработчик / Developer	Характеристика / Description
4	Европейский инвестиционный фонд для МСП ⁹ / EIF for SMEs	Европейский инвестиционный фонд / European Investment Fund	Поддержка европейского малого и среднего бизнеса, обеспечивающая доступ к финансированию путем разработки инновационных финансовых продуктов, адресованных партнерам, выступающим в качестве финансовых посредников Фонда (банкам, гарантийным и лизинговым учреждениям, фондам прямых инвестиций и венчурному капиталу) / Supporting European SMEs by providing access to finance through the development of innovative financial products aimed at partners acting as financial intermediaries of the Fund (banks, guarantee and leasing institutions, private equity funds and venture capital)
Российская Федерация / Russian Federation			
1	Мой бизнес ^h / My business	Министерство экономического развития РФ / Ministry of Economic Development of Russia	Государственная цифровая платформа поддержки предпринимательства. Оказывает информационную, консультационную и организационную помощь МСП, в том числе в получении льготного финансирования, развития цифровизации бизнеса и т.д. / State digital platform for entrepreneurship support. Provides information, consulting and organizational assistance to SMEs, including in obtaining preferential financing, developing business digitalization, etc.
2	Прозрачный бизнес ⁱ / Transparent business	Федеральная налоговая служба (ФНС) РФ / Federal Tax Service (FTS) of Russian Federation	Онлайн-сервис ФНС РФ для обеспечения информационной и консультационной поддержки субъектов МСП / Online service of the Federal Tax Service of Russia to provide information and consulting support to SMEs in the field of activity of the Federal Tax Service of Russia
3	Сервис по государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей ^k / Service for state registration of legal entities and individual entrepreneurs	Федеральная налоговая служба (ФНС) РФ / Federal Tax Service (FTS) of Russian Federation	Позволяет в электронном виде заполнить и подать заявление на регистрацию юридического лица или индивидуального предпринимателя / It permits to electronically fill out and submit an application for registration of a legal entity or individual entrepreneur
4	Портал бизнес-навигатора МСП ^l / SME business navigator portal	Корпорация МСП / SME corporation	Предназначен для обеспечения организации оказания маркетинговой и информационной поддержки субъектам МСП / Designed to ensure the organization of the provision of marketing and information support to SMEs

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

Примечания / Notes: а) Наставники МСП. URL: <http://www.mentorsme.co.uk/about/articles/about-mentorsme> (дата обращения: 15.03.2022) / SME Mentors (Mentors ME). URL: <http://www.mentorsme.co.uk/about/articles/about-mentorsme> (accessed on 15.03.2022); б) Портал для обращения в банки британского бизнеса. URL: <https://www.british-business-bank.co.uk/ourpartners/coronavirus-business-interruption-loan-schemes/> (дата обращения: 15.02.2022) / Business Bank Application Portal. URL: <https://www.british-business-bank.co.uk/ourpartners/coronavirus-business-interruption-loan-schemes/> (accessed on 15.03.2022). с) Портал доступа к финансам. URL: <https://europa.eu/youreurope/business/finance-funding/getting-funding/access-finance/> (дата обращения: 15.03.2022) / Access to finance. URL: <https://europa.eu/youreurope/business/finance-funding/getting-funding/access-finance/> (accessed on 15.03.2022); d) Европейская сеть предприятий. URL: <https://een.ec.europa.eu/> (дата обращения: 15.03.2022) / Enterprise Europe Network (EEN). URL: <https://een.ec.europa.eu/> (accessed on 15.03.2022); e) Твой европейский бизнес. URL: https://europa.eu/youreurope/business/index_en.htm (дата обращения: 17.03.2022) / Your Europe Business. URL: https://europa.eu/youreurope/business/index_en.htm (accessed on 17.03.2022); f) SOLVIT. URL: https://ec.europa.eu/solvit/index_de.htm (дата обращения: 15.03.2022) / SOLVIT. URL: https://ec.europa.eu/solvit/index_de.htm (accessed on 15.03.2022); g) Европейский инвестиционный фонд для МСП. URL: <https://www.eif4smes.com/> (дата обращения: 15.03.2022) / EIF for SMEs. URL: <https://www.eif4smes.com/> (accessed on 15.03.2022); h) Портал по поддержке малого и среднего предпринимательства. URL: <https://мойбизнес.рф/> (дата обращения: 15.03.2022) / My business. URL: <https://мойбизнес.рф/> (accessed on 15.03.2022); i) Сайт ФНС России Прозрачный бизнес. URL: <https://pb.nalog.ru/> (дата обращения: 15.03.2022) / URL: <https://pb.nalog.ru/> Transparent business (accessed on 15.03.2022); k) Сайт ФНС России. Сервис по государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей. URL: <https://service.nalog.ru/gosreg/#ip> (дата обращения: 20.02.2022) / Service for state registration of legal entities and individual entrepreneurs. URL: <https://service.nalog.ru/gosreg/#ip> (accessed on 15.03.2022); l) Портал бизнес-навигатора МСП. URL: <https://smbn.ru/> (дата обращения: 15.03.2022) / SME business navigator portal. URL: <https://smbn.ru/> (accessed on 15.03.2022).

дартов бухгалтерского учета (ФСБУ 5/2019⁵, ФСБУ 6/2020⁶ и др.), устанавливающих необходимость руководствоваться конкретным МСФО в отношении отдельных активов и операций с ними (отражение обесценение активов, использование справедливой стоимости и т.д.), позволяет сделать вывод о целесообразности предусмотренных упрощений, каждое из которых должно тщательно проверяться на предмет возможных отрицательных последствий в контексте полезности формируемой и раскрываемой информации, не только для малых, но и для средних предприятий, которые не являются публичными компаниями. Перечень подлежащих корректировке или «удалению» из системы нормативно-правового регулирования (в связи с их нецелесообразностью) элементов упрощенной системы бухгалтерского учета и отчетности представлен в *табл. 3*.

ВЫВОДЫ

Анализ нормативно-правовых документов в области регулирования бухгалтерского учета в субъектах малого предпринимательства позволяет сделать вывод о рациональности давно назревшей отмены основного документа в этой сфере — Типовых рекомендаций по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства⁷, недостатки которого подробно были описаны ранее [7].

Цифровая экономика и процессы транспарентизации, проявляющиеся в различных аспектах общественных и экономических отношений, обуславливают необходимость решения задачи актуализации учетных правил для МСП путем упрощения отдельных учетных требований и процедур, предусмотренных в ФСБУ (ПБУ), с сохранением основополагающих принципов бухгалтерского учета, обеспечивающих повышение качества учетных данных, а также применение специфических рас-

крытий, направленных на повышение информационной прозрачности бизнеса.

Для практической реализации поставленной задачи можно использовать два сценария:

- разработать Федеральный стандарт бухгалтерского учета для предприятий малого и среднего бизнеса, в котором объединить все учетные принципы и требования для МСП;
- отменить устаревшие документы для регулирования бухгалтерского учета и отчетности на малых предприятиях и в каждый ФСБУ (ПБУ) внести раздел, устанавливающий упрощенный порядок применения отдельных его положений.

Изучение отечественных и иностранных печатных источников, а также проведенные в процессе исследования анкетирования, опросы, беседы с участием составителей бухгалтерской (финансовой) отчетности, контрагентов из числа малых и средних предприятий, работников аутсорсинговых компаний, позволили авторам сделать вывод о предпочтительности первого сценария. Применение каждого из них предполагает отмену или корректировку отдельных упрощенных способов учета в соответствии с данными *табл. 3*.

Исследование практики, а также изучение точек зрения ведущих ученых и специалистов, касающихся целесообразности гармонизации бухгалтерского и налогового учета субъектов МСП, позволили сформулировать предложение по поводу разумности предоставления предприятиям данной категории права рассчитывать налог на прибыль, исходя из принципов бухгалтерского учета, что имеет место за рубежом: например, основой для расчета налогов немецких предприятий является бухгалтерская (финансовая) отчетность [20].

Аналогичный подход заложен в Концепции развития бухгалтерского учета⁸, предусматривающей снижение затрат путем существенного сближения правил двух систем учета. Изменение налогового законодательства в этом направлении позволит минимизировать соответствующую административную нагрузку на малый бизнес.

Таким образом, продвигая ранее сформулированную гипотезу дифференцированного подхода по формированию учетной информации для каждой категории МСП (микро-, малые и средние

⁵ Приказ Минфина России от 15.11.2019 № 180н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 “Запасы”». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_348523/

⁶ Приказ Минфина России от 17.09.2020 № 204н «Об утверждении Федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения»». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_365338/

⁷ Приказ Минфина РФ от 21.12.1998 № 64н «О Типовых рекомендациях по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_21879/

⁸ Приказ Минфина РФ от 01.07.2004 № 180 «Об одобрении Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_48508/

Таблица 3 / Table 3

Предложения по корректировке отдельных элементов упрощенной системы бухгалтерского учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства / Proposals for adjusting certain elements of the simplified accounting and reporting system for small business entities

№	Элемент упрощенной системы / Element of a simplified system	Нормативно-правовой документ / Legal document	Целесообразность применения / корректировка / Expediency / Adjustment	Обоснование корректирующего действия или его отсутствия / Justification for Corrective Action or No Corrective Action
1	Право формирования учетной политики, руководствуясь требованием рациональности в случае отсутствия в ФСБУ соответствующих способов ведения бухгалтерского учета по конкретному вопросу (для организаций, имеющих право применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета) / The right to form an accounting policy, guided by the requirement of rationality in the absence of appropriate accounting methods in the FSB on a specific issue (for organizations, entitled to apply simplified accounting methods)	ПБУ 1/2008 (п. 7.2) / PBU 1/2008 (Item 7.2)	Целесообразно / Practical	Минимальные требования по раскрытию информации, упрощенный формат бухгалтерской (финансовой) отчетности, ориентир на возможности компании (базовый уровень прозрачности в условиях неопределенности и высокой турбулентности) / Minimum disclosure requirements, simplified accounting (financial) reporting format, a benchmark for the company's capabilities (basic level of transparency in conditions of uncertainty and high turbulence)
2	Ведение бухгалтерского учета без использования двойной записи (для микропредприятий и НКО, имеющих право применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета) / Accounting without double entry (for micro-enterprises and NPOs that have the right to apply simplified accounting methods)	ПБУ 1/2008 (п. 6.1) / PBU 1/2008 (Item 6.1)	Нецелесообразно / Impractical	Упрощение не является таковым по своему содержанию, поскольку именно двойная запись обеспечивает наиболее простой и удобный способ составления бухгалтерского баланса, значительно сокращая количество ошибок. В условиях цифровизации затраты на применение двойной записи несущественны по сравнению с другими транзакционными издержками / Simplification is not such in its content, since it is double entry that provides the simplest and most convenient way to draw up a balance sheet, which significantly reduces the number of errors. In context of digitalization, the costs of using double entry are insignificant compared to other transaction costs
3	Сокращенный план счетов / Abbreviated Chart of Accounts	Типовые рекомендации (разделы 2 и 3) / Model Recommendations (sections 2 and 3)	Нецелесообразно / Отмена / Impractical / Cancellation	В условиях цифровизации и автоматизации бизнес-процессов не приводит к экономии ресурсов / In context of digitalization and automation of business processes, it does not lead to resource savings
4	Упрощенная система регистров бухгалтерского учета / Simplified accounting system	Типовые рекомендации (разделы 4.1 и 4.2) / Model Recommendations (sections 4.1 and 4.2)	Нецелесообразно / Отмена / Impractical / Cancellation	В соответствии с законодательством все организации имеют право самостоятельно разрабатывать формы учетных регистров. В условиях цифровизации и автоматизации бизнес-процессов не приводит к экономии ресурсов / In conformity with the law, all organizations have the right to independently develop forms of accounting registers. In the context of digitalization and automation of business processes, it does not lead to resource savings
5	Кассовый метод признания доходов и расходов / Cash method of recognition of income and expenses	ПБУ 1/2008 (п. 19), ПБУ 9/99 (п. 12); ПБУ 10/99 (п. 18) / PBU 1/2008 (Item 19); PBU 9/99 (Item 12); PBU 10/99 (Item 18)	Корректировка / Adjustment	Данное упрощение следует оставить для микропредприятий, к которым предъявляются минимальные требования по раскрытию информации. Для остальных субъектов МСП применение этого метода нецелесообразно, поскольку он не предусматривает каких-либо начислений. Упрощение учета существенно снижает качество формируемой информации, особенно для субъектов, деятельностью которых характеризуется временными разрывами между образованием и погашением задолженности. Применяя кассовый метод, они не смогут достоверно определить финансовый результат / This simplification should be retained for micro-enterprises, which are subject to minimum disclosure requirements. For other SMEs, the use of this method is inappropriate, since does not include any charges. Such simplification of accounting significantly reduces the quality of the generated information, especially for subjects whose activities are characterized by temporary gaps between the formation and repayment of debt. Using the cash method, they will not be able to reliably determine the financial result

Окончание таблицы 3 / Table 3 (continued)

№	Элемент упрощенной системы / Element of a simplified system	Нормативно-правовой документ / Legal document	Целесообразность применения/корректировка / Expediency/Adjustment	Обоснование корректирующего действия или его отсутствия / Justification for Corrective Action or No Corrective Action
6	Сокращенная форма бухгалтерского баланса. Сокращенная форма Отчета о финансовых результатах / Abbreviated form of the balance sheet. Abbreviated Statement of Financial Performance	Приказ Минфина РФ от 02.07.2010 № 66н* / Order of the Ministry of Finance of Russian Federation dated July 2, 2010 No. 66n	Корректировка / Adjustment	Упрощение следует оставить для микропредприятий. Для остальных субъектов МСП применение этого метода нецелесообразно, поскольку приводит к неполному отображению финансового положения и результатов деятельности. Снижает качество информации. В условиях цифровизации и автоматизации процессов не приводит к экономии ресурсов / This simplification should be left for micro-enterprises. For other SMEs, the use of this method is inappropriate, since it leads to an incomplete display of the financial position and performance results. Reduces the quality of information. In the context of digitalization and automation of processes, it does not lead to resource savings
7	Упрощения в отношении применения методов оценки и оценочных значений / Simplifications in application of evaluation methods and estimates	ПБУ 19/02 (п. 19); ПБУ 8/01 (п. 3); ПБУ 14/2007 (п. 3.1, 17, 22); ФСБУ 5/2019 (п. 14, 17, 32); ФСБУ 6/2020 (п. 3); ФСБУ 26/2020 (п. 4, 13, 17) / ПБУ 19/02 (item 19); ПБУ 8/01 (item 3); ПБУ 14/2007 (items 3.1, 17, 22); FSBU 5/2019 (items 14, 17, 32); FSBU 6/2020 (item 3); FSBU 26/2020 (items. 4, 13, 17)	Корректировка / Adjustment	Упрощение следует оставить для микропредприятий, к которым предъявляются минимальные требования по раскрытию информации. Для остальных субъектов МСП отказ от оценок, основанных на суждениях, приведет к искажению показателей отчетности, поэтому целесообразно установить требования к применению таких оценок в случаях существенности сумм и разработать алгоритм последовательных процедур для их определения (методу расчета) / This simplification should be retained for micro-enterprises, which are subject to minimum disclosure requirements. For other SMEs, refusal from estimates based on judgments will lead to a distortion of reporting indicators, therefore it is advisable to establish requirements for the use of such estimates in cases of materiality of amounts and develop an algorithm for sequential procedures for determining them (calculation methodology)
8	Признание всех расходов по займам прочими расходами / Recognition of all borrowing costs as other expenses	ПБУ 15/2008 (п. 7) / ПБУ 15/2008 (item. 7)	Корректировка / Adjustment	Упрощение следует оставить для микропредприятий, к которым предъявляются минимальные требования по раскрытию информации. Для остальных субъектов МСП целесообразно только в случае несущественных сумм / This simplification should be retained for micro-enterprises, which are subject to minimum disclosure requirements. For other SMEs useful only in case of insignificant amounts
9	Освобождение от ретроспективного пересчета показателей при исправлении ошибок / Exemption from retrospective restatement of indicators when correcting errors	ПБУ 22/2010 (п. 9) / ПБУ 22/2010 (item 9)	Корректировка / Adjustment	Упрощение следует оставить для микропредприятий, к которым предъявляются минимальные требования по раскрытию информации. Для остальных субъектов МСП целесообразно только в случае несущественных сумм / This simplification should be retained for micro-enterprises, which are subject to minimum disclosure requirements. For other SMEs useful only in case of insignificant amounts
10	Освобождение от ретроспективного пересчета показателей при отражении последствий изменения учетной политики / Exemption from retrospective restatement of indicators when reflecting the consequences of a change in accounting policy	ПБУ 1/2008 (п. 15.1) / ПБУ 1/2008 (item 15.1)	Корректировка / Adjustment	Упрощение следует оставить для микропредприятий с минимумом предъявляемых требований по раскрытию информации. Для остальных субъектов МСП целесообразно только в случае несущественных сумм / This simplification should be retained for micro-enterprises, which are subject to minimum disclosure requirements. For other SMEs useful only in case of insignificant amounts
11	Иные упрощения в отношении применения/не применения отдельных стандартов / Other simplifications regarding the application / non-application of individual standards	ПБУ 2/2008; ПБУ 12/2010 ПБУ 18/02; ФСБУ 5/2019 (п. 14, 17); ПБУ 25/2018 / ПБУ 2/2008; ПБУ 12/2010 ПБУ 18/02; FSBU 5/2019 (items 14, 17); FSBU 25/2018	Целесообразно / Practical	На практике применение требует существенных затрат / Application requires significant costs in practice
12.	Иные упрощения в отношении непри-менения отдельных стандартов / Other simplifications regarding non-application of individual standards	ПБУ 8/2010; ПБУ 11/2008; ПБУ 16/02 / ПБУ 8/2010; ПБУ 11/2008; ПБУ 16/02	Корректировка / Adjustment	Данное упрощение следует оставить для микропредприятий, к которым предъявляются минимальные требования по раскрытию информации. Для остальных субъектов МСП применение этого метода нецелесообразно, необходим упрощенный вариант раскрытия информации в отношении данных аспектов / This simplification should be retained for micro-enterprises, which are subject to minimum disclosure requirements. For other SMEs, the use of this method is inappropriate, it is necessary to provide a simplified version of information disclosure in relation to these aspects

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

* Приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_103394/

компаний) с учетом информационных запросов ключевых заинтересованных сторон и «степени зрелости» бизнеса [17], на этапе высокой турбулентности и неопределенности экономической ситуации целесообразно выделить два типа информационной прозрачности⁹ субъектов МСП: базовый и рациональный. Первый характеризует порог раскрытия отчетной информации с минимальным количеством требований и применением элементов упрощения учета и отчетности, что

⁹ Булыга Р.П., Сафонова И.В. Методика определения требуемого уровня транспарентности отчетной информации малого (среднего) предприятия в зависимости от степени зрелости его бизнеса. Свидетельство о депонировании № 2083283.

допустимо для микро- и малых предприятий на стадии становления. Рациональный уровень может быть характерен в целом для МСП (прежде всего, для организаций высокотехнологичного сектора, выходящих в публичное экономическое пространство на отечественных и зарубежных рынках). Он предусматривает формирование полноценной бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также добровольное раскрытие существенных нефинансовых данных.

Считаем, что результаты, полученные в ходе исследования, могут служить базой для соответствующей адаптационной настройки теоретико-методического инструментария, которую предстоит реализовать ученым и практикам.

БЛАГОДАРНОСТИ

Статья подготовлена по результатам исследований, выполненных за счет бюджетных средств по государственному заданию Финансового университета.

ACKNOWLEDGEMENTS

The paper was prepared based on the study results carried out at the expense of budgetary funds under the state assignment of the Financial University.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Ruchkina G., Melnichuk M.V., Frumina S., Mentel G. Small and Medium Enterprises in the Context of Regional Development and Innovations. *Journal of International Studies*. 2017;10(4):259–271.
2. Hostovecky M., Polacik M. Communication Skills as a Competitive Advantage of Sellers. *Czech Journal of Social Sciences. Business and Economics*. 2016;5(1):18–26. URL: <https://www.cceol.com/search/article-detail?id=442794>.
3. Liu T., Liu Yu. Ullah B. Wei Z., Xu L. C. The Dark Side of Transparency in Developing Countries: The Link between Financial Reporting Practices and Corruption. *Journal of Corporate Finance*, 2021;(66):101821. URL: <https://ssrn.com/abstract=2905078>.
4. Поленова С.Н. Об особенностях организации бухгалтерского учета на предприятиях малого бизнеса. *Аудитор*. 2019;5(6):31–36.
5. Федорченко О.И., Федорченко Т.А. Организация бухгалтерского учета в субъектах малого предпринимательства: российская и зарубежная практика. *Международный бухгалтерский учет*. 2019;22(11):1223–1238.
6. Гетьман В.Г., Гришкина С.Н., Рожнова О.В., Сафонова И.В. Формирование учетной информации на предприятиях малого бизнеса: теория, методология, практика. М.: Угрешская типография; 2012. 172 с.
7. Гришкина С.Н., Сафонова И.В. Проблемы и перспективы развития бухгалтерского учета на предприятиях малого бизнеса. *Международный бухгалтерский учет*. 2011;47(197):17–125.
8. Гришкина С.Н. Информационное обеспечение устойчивого развития аграрного сектора экономики: теория, методология, практика. Монография. М.: Кнорус; 2018. 226 с.
9. Grishkina S.N., Sidneva V.P., Shcherbinina Y.V., Dubinina G.V. Comparability of Financial Reporting Under Different Tax Regimes. *Advances in Intelligent Systems and Computing*. 2019;(850):88–93. URL: <http://www.springer.com/series/11156>
10. Андреева С.В. Савенков Д.Л. Бухгалтерская отчетность субъектов малого предпринимательства в контексте проблематики информационной прозрачности бизнес-среды. *Инновационное развитие экономики*. 2016;1(31):121–131.
11. Сафонова И.В. Прозрачность деятельности малого бизнеса: позиция заинтересованных сторон. *Самоуправление*. 2021;3(125):88–91.

12. Kapitsinis N., Munday M., Roberts A. Economic Intelligence Wales: Medium-sized firms and Welsh business structure. Technical Report. Economic Intelligence Wales. 2019. URL: <https://orca.cardiff.ac.uk/id/eprint/130021/1/EIW%20Quarterly%20Bespoke%20report%20English.pdf>
13. Gassen J. The effect of IFRS for SMEs on the financial reporting environment of private firms: an exploratory interview study. *Accounting and Business Research*. 2017;47(5):540–563. URL: <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/00014788.2017.1314105>.
14. Hýblová E. The current problems of harmonization of accounting for small and medium-sized enterprises. *Economic Research*. 2019;32(1):604–621.
15. Zakrzewska-Bielawska A., Jużwicka A. Rola organizacji rachunkowości w profilaktyce antykrzysowej w małych przedsiębiorstwach. *Marketing i Rynek*. 2015;(5): 215–229. URL: <http://bazekon.icm.edu.pl/bazekon/element/bwmeta1.element.ekon-element-000171360193>. (На польском).
16. Булыга Р.П., Сафонова И.В. Концептуальные подходы к обеспечению информационной прозрачности малого бизнеса *Самоуправление*. 2021;4(126):15–18.
17. Булыга Р.П., Рожнова О.В., Сафонова И.В. Развитие учетно-аналитического инструментария в целях обеспечения стратегической транспарентности малого и среднего бизнеса. *Проблемы экономики и юридической практики*. 2021;17(5):64–71.
18. Гришкина С.Н., Калпакчи Н. Влияние пандемии на цифровизацию учетных процедур в субъектах малого предпринимательства. *Аудитор*. 2022;8(3):38–43.
19. Булыга Р.П. Сафонова И.В. Технология блокчейн как инструмент повышения информационной прозрачности экосистемы бизнеса. *Учет. Анализ. Аудит*. 2021;8(4):6–17.
20. Козменкова С.В., Крупинова Е.С. Упрощенные правила бухгалтерского учета и отчетности для малых и средних предприятий в зарубежной практике. *Международный бухгалтерский учет*. 2015;(40):34–52.

REFERENCES

1. Ruchkina G., Melnichuk M.V., Frumina S., Mentel G. Small and Medium Enterprises in the Context of Regional Development and Innovations. *Journal of International Studies*. 2017;10(4):259–271.
2. Hostovecky M., Polacik M. Communication Skills as a Competitive Advantage of Sellers. *Czech Journal of Social Sciences. Business and Economics*. 2016;5(1):18–26. URL: <https://www.cceol.com/search/article-detail?id=442794>
3. Liu T., Liu Yu, Ullah B. Wei Z., Xu L. C. The Dark Side of Transparency in Developing Countries: The Link between Financial Reporting Practices and Corruption. *Journal of Corporate Finance*. 2021;(66):10182. URL: <https://ssrn.com/abstract=2905078>.
4. Polenova S.N. On the features of the organization of accounting in small businesses. *Auditor = Auditor*. 2019;5(6):31–36. (In Russ.).
5. Fedorchenko O.I., Fedorchenko T.A. Organization of accounting in small businesses: Russian and foreign practice. *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet = International accounting*. 2019;22(11):1223–1238. (In Russ.).
6. Getman V.G., Grishkina S.N., Rozhnova O.V., Safonova I.V. Formation of accounting information at small businesses: theory, methodology, practice. Moscow: Ugresh printing house; 2012. 172 p. (In Russ.).
7. Grishkina S.N., Safonova I.V. Problems and prospects for the development of accounting in small businesses. *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet = International accounting*. 2011;47(197):17–125. (In Russ.).
8. Grishkina S.N. Information support for sustainable development of the agrarian sector of the economy: Theory, methodology, practice. Monograph. Moscow: Knorus; 2018. 226 p. (In Russ.).
9. Grishkina S.N., Sidneva V.P., Shcherbinina Y.V., Dubinina G.V. Comparability of Financial Reporting Under Different Tax Regimes. *Advances in Intelligent Systems and Computing*. 2019;(850):88–93. URL: <http://www.springer.com/series/11156>
10. Andreeva S.V., Savenkov D.L. Accounting reporting of small businesses in the context of the problem of information transparency of the business environment. *Innovacionnoe razvitie ekonomiki = Innovative development of the economy*. 2016;1(31):121–131. (In Russ.).
11. Safonova I.V. Transparency of small business activities: The position of stakeholders. *Samoupravlenie = Self-management*. 2021;3(125):88–91. (In Russ.).
12. Kapitsinis N., Munday M., Roberts A. Economic Intelligence Wales: Medium-sized firms and Welsh business structure. Technical Report. Economic Intelligence Wales. 2019. URL: <https://orca.cardiff.ac.uk/id/eprint/130021/1/EIW%20Quarterly%20Bespoke%20report%20English.pdf>

13. Gassen J. The effect of IFRS for SMEs on the financial reporting environment of private firms: an exploratory interview study. *Accounting and Business Research*. 2017;47(5):540–563. URL: <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/00014788.2017.1314105>.
14. Hýblová E. The current problems of harmonization of accounting for small and medium-sized enterprises. *Economic research*. 2019;32(1):604–621.
15. Zakrzewska-Bielawska A., Juźwicka A. Rola organizacji rachunkowości w profilaktyce anty kryzysowej w małych przedsiębiorstwach. *Marketing i Rynek*. 2015(5):215–229. URL: <http://bazekon.icm.edu.pl/bazekon/element/bwmeta1.element.ekon-element-000171360193> (In Poland).
16. Bulyga R.P., Safonova I.V. Conceptual approaches to ensuring information transparency of small businesses. *Samoupravljenje = Self-management*. 2021;4(126):15–18. (In Russ.).
17. Bulyga R.P., Rozhnova O.V., Safonova I.V. Development of accounting and analytical tools in order to ensure the strategic transparency of small and medium-sized businesses. *Problemy ekonomiki i yuridicheskoy praktiki = Problems of economics and legal practice*. 2021;17(5):64–71. (In Russ.).
18. Grishkina S.N., Kalpakchi N. The impact of the pandemic on the digitalization of accounting procedures in small businesses. *Auditor = Auditor*. 2022;8(3):38–43. (In Russ.).
19. Bulyga R.P., Safonova I.V. Blockchain as a tool for increasing information transparency of the business ecosystem. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Audit*. 2021;8(4):6–17. (In Russ.).
20. Kozmenkova S.V., Krupinova E.S. Simplified accounting and reporting rules for small and medium enterprises in foreign practice. *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet = International accounting*. 2015;(40):34–52. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Светлана Николаевна Гришкина — доктор экономических наук, профессор, профессор департамента аудита и корпоративной отчетности факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, Финансовый университет, Москва, Россия

<https://orcid.org/0000-0002-4925-1121>

Sgrishkina@Fa.Ru

Ирина Викторовна Сафонова — кандидат экономических наук, доцент, профессор департамента аудита и корпоративной отчетности факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, Финансовый университет, Москва, Россия

<https://orcid.org/0000-0001-6377-5936>

ISafonova@fa.ru

ABOUT THE AUTHORS

Svetlana N. Grichkina — Dr. Sci. (Econ.), Professor, Professor of the Department of Audit and Corporate Reporting of the Faculty of Taxes, Audit and Business Analysis, Financial University, Moscow, Russia

<https://orcid.org/0000-0002-4925-1121>

Sgrishkina@Fa.Ru

Irina V. Safonova — Can. Sci. (Econ.), Associate Professor, Professor of the Department of Audit and Corporate Reporting of the Faculty of Taxes, Audit and Business Analysis, Financial University, Moscow, Russia

<https://orcid.org/0000-0001-6377-5936>

ISafonova@fa.ru

Конфликт интересов: авторы заявляют об отсутствии конфликта интересов.

Conflicts of Interest Statement: The authors have no conflicts of interest to declare.

Статья поступила в редакцию 25.02.2022; после рецензирования 17.05.2022; принята к публикации 21.05.2022. Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.

The article was submitted on 25.02.2022; revised on and accepted for publication on 17.05.2022 and accepted for publication on 21.05.2022.

The authors read and approved the final version of the manuscript.