

УДК 657.44

**ДОХОДЫ И РАСХОДЫ КАК ОБЪЕКТ БУХГАЛТЕРСКОГО
УЧЕТА ЭКОНОМИЧЕСКИХ СУБЪЕКТОВ: ДО И ПОСЛЕ
ВСТУПЛЕНИЯ НОВЫХ ФЕДЕРАЛЬНЫХ СТАНДАРТОВ**

Яна Сергеевна Ходырева

магистрант

yanahod24@yandex.ru

Арина Владимировна Маликова

магистрант

malikova2002@gmail.com

Вера Борисовна Попова

кандидат экономических наук, доцент

verapopova456@yandex.ru

Мичуринский государственный аграрный университет

г. Мичуринск, Россия

Аннотация. В статье рассмотрены понятия доходов и расходов в системе бухгалтерского учета, правила признания выручки и расходов от продаж, порядок их отражения на бухгалтерских счетах, действующие до 2027 года согласно положениям по бухгалтерскому учету. Представлены направления развития бухгалтерского учета доходов и расходов, предусмотренные новыми федеральными стандартами бухгалтерского учета «Доходы» и «Расходы». Охарактеризованы основные изменения в части уточнения понятия и классификации доходов и расходов, правил их оценки и условий их признания, новаций учета выручки, уточнения состава информации, раскрываемой в бухгалтерской отчетности.

Ключевые слова: доходы, расходы, выручка, себестоимость,

федеральные стандарты бухгалтерского учета, международные стандарты финансовой отчетности,

Управление доходами и расходами является важнейшим направлением в деятельности экономических субъектов и предполагает знание не только экономической сущности данных категорий, но и их понятий в системе бухгалтерского учета.

В соответствии со статьей 5 Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ доходы и расходы являются объектами бухгалтерского учета, что отражает значимость данных категорий в финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта. Основой понятий «доходы» и «расходы» в действующей системе бухгалтерского учета являются нормативные предписания Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), утвержденного приказом Минфина России от 06.05.1999 №32н, и Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденного приказом Минфина России от 06.05. 1999 № 33н.

Согласно пункту 2 ПБУ 9/99 доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества) [1]. Исходя из этого определения, поступления, связанные с продажей продукции, выполнением работ, оказанием услуг рассматриваются для целей бухгалтерского учета как выручка. В зависимости от полноты поступления денежных средств и иного имущества в оплату продукции (работ, услуг) возможно возникновение трех ситуаций:

- величина поступления полностью покрывает дебиторскую задолженность, что свидетельствует о равенстве дебетового и кредитового оборота по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». В этом случае выручка будет определяться суммой денежных средств и стоимостью иного имущества, поступивших в оплату продукции, которая в данной ситуации равна кредитовому обороту по счету 90 «Продажи», то есть объему отгруженной продукции;

- величина поступления покрывает лишь часть выручки. В этом случае величина выручки представляет собой сумму дебетового оборота по счету 51 «Расчетные счета» в части, приходящейся на оплату продукции (работ, услуг), и разницы между дебетовым и кредитовым оборотом по счету 62, что так же, как и в первой ситуации, фактически представляет собой кредитовый оборот по счету 90 «Продажи»;

- поступления в счет оплаты продукции (работ, услуг) отсутствуют, то есть имеет место продажа продукции и товаров (выполнение работ, оказание услуг) на условиях коммерческого кредита, предоставляемого в виде отсрочки и рассрочки оплаты. В этом случае выручка принимается к бухгалтерскому учету в полной сумме дебиторской задолженности, т.е. на основании проводки: Дебет счета 62 – Кредит счета 90.

Таким образом, величина полученной организацией выручки определяется кредитовым оборотом по счету 90 «Продажи» вне зависимости от того, оплачены продукция, работы, услуги в полном объеме, частично или не оплачены вовсе вследствие предоставления покупателю коммерческого кредита. То есть фактически установлен порядок, при котором доходы (выручка) должны приниматься к учету в момент оформления проводки по кредиту счета 90 «Продажи».

В пункте 12 ПБУ 9/99 установлен перечень условий, при невыполнении которых (хотя бы одного) в бухгалтерском учете организации признается дебиторская задолженность, а не выручка. Эти условия следующие:

а) организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;

б) сумма выручки может быть определена;

в) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации;

г) право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята

заказчиком (услуга оказана);

д) расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены [1].

В составе информации о полученных доходах в учетной политике организации подлежат раскрытию следующие элементы:

а) о порядке признания выручки организации;

б) о способе определения готовности работ, услуг, продукции, выручка от выполнения, оказания, продажи которых признается по мере готовности.

Построение бухгалтерского учета должно обеспечить возможность раскрытия информации о доходах организации в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности [7].

Формирование в бухгалтерском учете информации о расходах осуществляется на основе ПБУ 10/99. В соответствии с ним расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества) [2].

Данный стандарт финансового учета предполагает необходимость ведения учета расходов по элементам – экономически однородным видам ресурсов, используемым для производства и реализации продукции (работ, услуг). Выделяют следующие экономические элементы: материальные затраты; затраты на оплату труда; отчисления на социальные нужды; амортизация; прочие затраты [10].

Для целей управления в бухгалтерском учете также организуется учет расходов по статьям затрат. Перечень статей затрат и их состав определяются отраслевыми методическими рекомендациями по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости с учетом характера и структуры производства. Например, в сельскохозяйственных организациях – это Методические

рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях, утвержденные приказом Минсельхоза России от 06.06.2003 № 792 [6].

Отражение в бухгалтерском учете информации о затратах на производство и расходах на продажу производится в соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н.

Расходы по обычным видам деятельности отражаются по дебету счета 90 «Продажи». В отчете о финансовых результатах расходы по обычным видам деятельности делятся на три вида:

1. Себестоимость продаж, которая отражается по строке 2120. Сумма этих расходов равна кредитовому обороту по счетам 41 «Товары», 43 «Готовая продукция» в корреспонденции со счетом 90 «Продажи».

2. Коммерческие расходы, которые отражаются по строке 2210. Сумма их равна кредитовому обороту по счету 44 «Расходы на продажу» в корреспонденции со счетом 90 «Продажи».

3. Управленческие расходы, которые отражаются по строке 2220. Сумма этих расходов равна кредитовому обороту по счету 26 «Общехозяйственные расходы» в корреспонденции со счетом 90 «Продажи» [8].

Развитие бухгалтерского учета доходов и расходов направлено на идентичность требований российских и международных бухгалтерских стандартов. Приказом Минфина России от 22.02. 2022 №23н (ред. от 03.04.2025) утверждена программа разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2022-2026 гг., согласно которой предусмотрено введение в действие в 2027 г. новых стандартов по учету доходов и расходов ФСБУ «Доходы» и ФСБУ «Расходы», предполагающих изменения в действующей методике учета данных объектов.

Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 9/2025 «Доходы» утвержден приказом Минфина от 16.05.2025 № 56н. Он заменит Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), утвержденное приказом Минфина от 06.05.1999 № 32н и Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008), утвержденное приказом Минфина от 24.10.2008 № 116н. Стандарт обязателен для применения, начиная с отчетности за 2027 год. Добровольно стандарт можно применять с 2026 года.

Разъяснения относительно нового порядка учета доходов дано в Информационном сообщении Минфина России от 11.09.2025 № ИС-учет-59 «Новое в бухгалтерском законодательстве: факты и комментарии».

ФСБУ 9/2025 «Доходы» содержит следующие новации в бухгалтерском учете доходов:

- уточнение понятия и классификации доходов;
- изменения учета выручки;
- актуализированные правила оценки и признания доходов, отличных от выручки;
- порядок учета доходов, не включаемых в чистую прибыль (убыток);
- уточнение состава информации, раскрываемой в бухгалтерской отчетности и др.

К доходам по ФСБУ отнесены не только увеличение экономических выгод непосредственно от поступления актива или погашения обязательства, но также и от увеличения стоимости актива, уменьшения величины обязательства. К поступлениям, которые не признаются доходами организации, относятся поступления:

- активов по договорам в обеспечение комиссионера, поверенного, агента средствами, необходимыми для исполнения поручения, и (или) в возмещение сумм, израсходованных на исполнение поручения, отличные от вознаграждения комиссионера, поверенного, агента;

- от предоплаты прав на результаты интеллектуальной деятельности и

средства индивидуализации;

-залога, если договором предусмотрена передача залогодержателю прав на результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации.

Доходы делятся на доходы, включаемые в чистую прибыль (убыток) и не включаемые в чистую прибыль (убыток) (их учёт регулируется другими ФСБУ). Первые, в свою очередь, подразделяются на выручку и доходы, отличные от выручки.

Структурные единицы дохода по существу остались теми же, но поменяли свое наименование. Доходы по обычным видам деятельности стали просто выручкой. Категория «прочие», начиная с ФСБУ 4/2023 «Бухгалтерская (финансовая) отчетность», утв. приказом Минфина России 04.10.2023 №157н, изменила смысл. Теперь она не применима для целей классификации объектов учета. Нельзя именовать активы, обязательства, доходы, расходы, прибыль (убыток), как «прочие». Прочими можно называть статьи отчетности. Эти статьи используются для агрегирования данных, не существенных по отдельности [9]. Прочие доходы по ПБУ 9/99 «Доходы организации», ФСБУ 9/2025 «Доходы» именуется доходами, не включаемыми в выручку.

То есть понятие «доходы по обычным видам деятельности» уходит в прошлое. Новый стандарт использует общее понятие для гражданского оборота – предмет деятельности. Как правило, предмет деятельности организации определяется ее уставом (ч.4 ст.52 ГК РФ). ФСБУ 9/2025 «Доходы» выделяет доходы, классификация которых зависит от того, относится ли эта деятельность организации к предмету ее деятельности. Доходы являются выручкой, если они получены от деятельности, входящей в предмет, или классифицируются доходами, не включаемыми в выручку, и отражаются в отчете о финансовых результатах ниже прибыли (убытка) от продаж. Примеры такой деятельности (п.10 ФСБУ 9/2025): предоставление за плату прав на результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации; осуществление финансовых вложений; предоставление имущества в аренду.

Выручка – доходы от основной деятельности, например, от продажи товаров, работ или услуг. Доходы, отличные от выручки – все остальные доходы, не относящиеся к основной деятельности, например, штрафы, пени, доходы от аренды, взносы или операционные доходы. Разграничение выручки и дохода исключает двусмысленности прежнего учета и позволяет выделять ключевой финансовый показатель – выручку как результат основной деятельности организации.

В части учета выручки ФСБУ 9/2025 «Доходы» разработан на основе МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями», введенным в действие на территории России приказом Минфина России от 27.06.2016 №98н. По сравнению с ПБУ 9/99 «Доходы организации» стандарт включает широкий набор новых подходов к признанию и оценке выручки, которые значительно повышают требования к учету. Основными новациями учета выручки являются:

- введение дифференцированного порядка учета выручки для разных групп организаций;
- актуализация условий признания выручки;
- уточнение, а в ряде случаев изменение порядка оценки выручки в стандартных хозяйственных ситуациях;
- расширение перечня специфических хозяйственных ситуаций, для которых установлен особый порядок оценки выручки.

Согласно пункту 12 ФСБУ 9/2025, выручка признаётся при одновременном выполнении пяти условий:

- право на получение выручки, вытекающее из договора коммерческого содержания;
- переход контроля над переданной продукцией к контрагенту (покупателю, заказчику);
- уверенность в получении экономических выгод;
- величина выручки может быть определена;
- величина расходов, связанных с договором, может быть определена [3].

Новые способы учета выручки:

- способы признания выручки по мере передачи контроля над продукцией (ранее подобное требование применялось только к договорам в строительном секторе согласно ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда», утв. приказом Минфина России от 24.10.2008 №116н);

- оценка выручки с учетом скидок (ранее требование учесть вероятность предоставления скидок не устанавливалось);

- оценка выручки при продаже продукции на условиях отсрочки (рассрочки) платежа (ранее не требовалось учитывать процентный доход и возникающий при этом актив) [4].

Основное изменение, которое ФСБУ 9/2025 «Доходы» вносит в условия признания выручки, это замена условия о переходе права собственности на продукцию на передачу контроля над продукцией. Понятие контроля над продукцией обеспечивает требование приоритета содержания перед формой при формировании учетной политики (п.6 ПБУ 1/2008). Стандарт подробно раскрывает, что значит «переход контроля». Контроль означает, что покупатель получил возможность распоряжаться объектом, извлекать из него экономические выгоды и ограничивать доступ других лиц.

Изменяются правила учета скидок в составе выручки. Величина выручки определяется с учетом всех скидок независимо от формы их предоставления. Аналогичный подход применим к уступкам, вычетам, премиям, льготам, предоставленным организацией контрагентам. Конкретный способ расчета суммы скидки организация устанавливает самостоятельно для каждого договора. ПБУ 9/99 «Доходы организации» также требовало учесть скидки, но не конкретизировало, как именно. За время существования норм ПБУ 9/99 в международных стандартах финансовой отчетности появились подходы к оценке скидок, исходя из современной практики маркетингового стимулирования продаж на развитых рынках. Одним из распространенных примеров являются скидки, которые определяются гибкой шкалой в зависимости

от выполнения покупателем определенных объемов закупок или каких-либо иных условий. Такие скидки определяются по истечении определенного периода продаж. В момент реализации конкретной партии продукции обе стороны еще не знают точно, какова будет величина скидки. МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями», а вслед за МСФО и ФСБУ 9/2025 «Доходы» требуют признавать и оценивать выручку с учетом таких скидок. Для этого необходимо рассчитать величину скидки, применяя бухгалтерские оценки. Оценки всегда вероятностны и требуют корректировки на каждую отчетную дату до того момента, когда наступит полная определенность (п.27 ФСБУ 9/2025). Организация вправе определять оценочную величину скидки любым из двух предусмотренных ФСБУ 9/2025 «Доходы» способов: средневзвешенное значение скидки или наиболее вероятное. Выбранный способ применяется последовательно к конкретному договору (п. 28 ФСБУ 9/2025).

Определены два допустимых способа оценки выручки при продаже продукции на условиях отсрочки (рассрочки) платежа (ранее – в полной сумме дебиторской задолженности): в сумме денежных средств, которая была бы получена организацией от контрагента при отсутствии отсрочки (рассрочки) платежа; в сумме номинальной величины актива, подлежащего поступлению в оплату по договору в будущем [4].

Изменен порядок оценки выручки по договорам, предусматривающим оплату неденежными средствами, а также порядок оценки выручки при изменении договора. Также Минфин России объяснил обновленную процедуру определения момента признания выручки, дал ряд других разъяснений.

Впервые ФСБУ 9/2025 предлагает экономическим субъектам выбор методологической основы учетной политики – МСФО или ФСБУ. Выбор доступен только организациям, подпадающим под обязательный аудит. Организации, составляющие финансовую отчетность по МСФО, руководствуются МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями», а остальные экономические субъекты – ФСБУ 9/2025 «Доходы».

Таким образом, ФСБУ 9/2025 «Доходы»:

- устанавливает несколько новых для бухгалтерского учета понятий (контроль над продукцией, обязанность передать продукцию, контрагент и другие);
- изменяет и модифицирует ранее применяемые понятия (выручка, договор, степень готовности и другие);
- предлагает обновленную структуру доходов экономического субъекта и требует значительно большего объема раскрытий информации о доходах в бухгалтерской отчетности.

ФСБУ 9/2025 «Доходы» целесообразно применять одновременно с новым ФСБУ «Расходы», так как различная учетная политика в отношении доходов и расходов не позволит получить финансовый результат, который соответствует экономическому содержанию договора. Проект ФСБУ «Расходы» в настоящее время размещен на сайте Минфина России, проходит общественное обсуждение, находится на стадии доработки. Он придет на смену ПБУ 10/99 «Расходы организации», утв. приказом Минфина от 06.05.1999 № 33н. Его вступление в силу планируется также в 2027 году (согласно приказу Минфина от 03.04.2025 № 42н). Проект стандарта уточняет понятие расходов; дает иную по сравнению с ПБУ 10/99 классификацию расходов; вводит новые правила раскрытия информации в отчетности.

Расходами экономического субъекта признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия (уменьшения стоимости) активов и (или) возникновения (увеличения величины) обязательств, приводящее к уменьшению капитала этого экономического субъекта, не связанному с уменьшением вкладов (взносов) учредителей (участников, акционеров, собственников имущества) экономического субъекта, а также с распределением прибыли между учредителями (участниками, акционерами, собственниками имущества) экономического субъекта [5].

В проекте стандарта присутствует классификация расходов на расходы по

обычным видам деятельности и расходы, отличные от расходов по обычным видам деятельности. К расходам по обычным видам деятельности отнесены:

- расходы на производство и продажу продукции, товаров, выполнение работ, оказание услуг;

- управленческие, коммерческие и иные расходы, которые не включаются в стоимость активов в соответствии с другими ФСБУ. Их принимают к учету, если: они понесены по договору с контрагентом в рамках обычной деятельности или подтвержденной иным образом обязанностью осуществить расход; есть уверенность в том, что в результате расходов уменьшатся экономические выгоды; сумму расходов можно определить.

Следующие три пункта могут быть как расходами по обычным видам деятельности, так и отличными от них, если такая деятельность не является для экономического субъекта основной. Это расходы, которые возникают в связи:

- с предоставлением за плату прав на результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации

- осуществлением финансовых вложений, включая участие в уставном капитале других организаций;

- сдачей имущества в аренду.

Расходы по обычным видам деятельности должны группироваться по экономическим элементам и статьям затрат, перечень которых устанавливается организациями самостоятельно.

Таким образом, введение новых федеральных стандартов в отношении таких объектов бухгалтерского учета как доходы и расходы осуществляется в рамках реформы бухгалтерского учета, направленной на сближение российских стандартов (ФСБУ) с международными стандартами (МСФО). Новые ФСБУ «Доходы» и «Расходы» разработаны с учетом принципов МСФО «Выручка по договорам с покупателями» и других международных стандартов. Они заменят устаревшие положения по бухгалтерскому учету, которые действуют с 1999 года и уже не соответствуют современным экономическим реалиям. Особое внимание

в новых стандартах уделено четкому разграничению прочих доходов и расходов от обычных, что позволит более точно отражать финансовое положение организаций.

Список литературы:

1. Приказ Минфина России от 06.05.1999 № 32н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ 9/99) «Доходы организации» // Минфин России – URL: https://minfin.gov.ru/ru/document?id_4=2268

2. Приказ Минфина России от 06.05. 1999 № 33н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ 10/99) «Расходы организации» // Минфин России – URL: https://minfin.gov.ru/ru/document?id_4=2269-polozhenie_po_bukhgalterskomu_uchetu_raskhody_organizatsii_pbu_1099

3. Приказ Минфина России от 16.05.2025 N 56н "Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 9/2025 "Доходы" // КонсультантПлюс – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_511967/69773c2e71d25ef9486bb3b8a4a64da1e11cb5b0/

4. Информационное сообщение Минфина России от 11.09.2025 № ИС-учет-59 «Новое в бухгалтерском законодательстве: факты и комментарии» // КонсультантПлюс – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_514306/7775e1998b9c7312fda2eab83db7503be04eabbe/

5. Проект федерального стандарта бухгалтерского учета «Расходы» // Минфин России – URL: https://minfin.gov.ru/ru/performance/accounting/development/project?id_38=312703-proekt_federalnogo_standarta_bukhgalterskogo_ucheta_raskhody

6. Воеводина М. М., Агабаева Е.В. Проблемы бухгалтерского учета и анализа доходов, расходов и финансовых результатов в аграрных коммерческих организациях // Наука и Образование. 2020. Т. 3. № 2. EDN IYSPKZ.

7. Лосева А. С., Попова В.Б. Бухгалтерский управленческий учет / Мичуринск: Мичуринский государственный аграрный университет. 2023. 99 с. ISBN 978-5-94664-503-4. EDN WDYAOS.

8. Попова В.Б., Березенкова Ю.С. Теоретико-методические аспекты учета доходов, расходов и финансовых результатов коммерческих организаций // Актуальные вопросы совершенствования бухгалтерского учета, статистики и налогообложения организаций: Материалы VIII международной научно-практической конференции: в 2-х томах, Тамбов, 15 февраля 201 года / Тамбовский государственный университет им. Г.Р. Державина; Научный редактор Черемисина Н.В.. Том 1. Тамбов: Издательский дом "Державинский", 2019. С. 132-139. EDN XDSMTV.

9. Попова В. Б. Воронцова М. А., Воропаева Л. Ю. Хронологические аспекты и современное состояние развития бухгалтерской отчетности в РФ // Стратегические направления развития экономики, финансов и бухгалтерского учета в современных условиях. Информационно-правовое обеспечение ГАРАНТ как комплексная профессиональная поддержка образовательной и научной деятельности: Материалы всероссийской (национальной) научно-практической конференции, Мичуринск-наукоград, 21 февраля 2024 года. Мичуринск-наукоград: Мичуринский государственный аграрный университет, 2024. С. 187-196. EDN KWFDYN.

10. Хорошков С.И., Фецкович И.В., Михалева Т.Ю. Методические аспекты бухгалтерского учета формирования финансовых результатов в коммерческих организациях // Вестник Мичуринского государственного аграрного университета. 2016. № 1. С. 141-146. EDN WKNWEN.

UDC 657.44

INCOME AND EXPENSES AS AN OBJECT OF ACCOUNTING OF ECONOMIC ENTITIES: BEFORE AND AFTER THE INTRODUCTION OF

NEW FEDERAL STANDARDS

Yana S. Khodyreva

master student

yanahod24@yandex.ru

Arina V. Malikova

master student

malikova2002@gmail.com

Vera B. Popova

candidate of economic sciences, associate professor

verapopova456@yandex.ru

Michurinsk State Agrarian University

Michurinsk, Russia

Abstract. The article discusses the concepts of income and expenses in the accounting system, the rules for recognizing revenue and expenses from sales, and the procedure for their reflection on accounting accounts, effective until 2027 in accordance with accounting regulations. The directions of development of income and expense accounting provided for by the new federal accounting standards "Income" and "Expenses" are presented. The main changes in terms of clarifying the concept and classification of income and expenses, the rules for their assessment and conditions for their recognition, innovations in revenue accounting, and clarification of the composition of information disclosed in accounting statements are described.

Keywords: income, expenses, revenue, cost, federal accounting standards, international financial reporting standards.

Статья поступила в редакцию 09.12.2025; одобрена после рецензирования 20.12.2025; принята к публикации 29.12.2025.

The article was submitted 09.12.2025; approved after reviewing 20.12.2025; accepted for publication 29.12.2025.