

УДК 336.02

<http://doi.org/10.35854/1998-1627-2023-10-1239-1246>

Основные направления формирования налоговой политики организации в условиях внедрения ESG-технологии

Владимир Владимирович Зюков*Санкт-Петербургский университет технологий управления и экономики, Санкт-Петербург, Россия, vladimirzyukov@gmail.com*

Аннотация

Цель. Рассмотреть основные проблемы трансформации налоговой политики организации под воздействием ESG-регламента в условиях глобального развития интегрированной отчетности и установить зависимость уровня устойчивого экономического развития компании, роста ее рейтинга от встраивания элементов налоговой политики в показатели финансовой и нефинансовой отчетности.

Задачи. Исследовать понятие и значение налоговой политики для формирования качественно новой интегрированной отчетности; определить роль налоговой политики в повышении инвестиционной привлекательности и конкурентоспособности компании; установить влияние ESG-концепции на построение налоговой политики и финансовые результаты компании; изучить современное состояние нормативно-правовой базы Российской Федерации (РФ), регламентирующей внедрение ESG-технологии в состав локальных актов компании.

Методология. В исследовании использованы частнонаучные и общенаучные методы, в том числе методы исторического подхода, систематизации эмпирических и теоретических исследований; проанализирована действующая нормативно-правовая база в области разработки и внедрения ESG-элементов и определены ведущие направления формирования налоговой политики в условиях ESG-рейтинга.

Результаты. Разрабатываемые государственными регуляторами рекомендации по формированию интегрированной отчетности и присвоению ESG-рейтингов устойчивого развития не отражают налоговой составляющей. В связи с этим предлагаемая автором методика призвана способствовать формированию, по сути, комплексного локального нормативно-правового акта, налоговой политики в целом, в которой учтена специфика внедрения (встраивания) ESG-компонентов.

Выводы. Создание комплексной научно обоснованной архитектуры налоговой политики в рамках ESG-технологии будет способствовать достижению целей устойчивого развития компании. Это, в частности, улучшит качество интегрированных отчетов, повысит инвестиционную привлекательность, усилит позиции организации в ESG-рейтингах и снизит налоговые риски.

Ключевые слова: *налоговая политика, интегрированные отчеты, ESG-компоненты, ESG-технологии, инвестиционная привлекательность, конкуренция, ESG-рейтинг*

Для цитирования: Зюков В. В. Основные направления формирования налоговой политики организации в условиях внедрения ESG-технологии // *Экономика и управление.* 2023. Т. 29. № 10. С. 1239–1246. <http://doi.org/10.35854/1998-1627-2023-10-1239-1246>

Main directions of formation of tax policy of the organization in the conditions of introduction of ESG-technology

Vladimir V. Zyukov

St. Petersburg University of Management Technologies and Economics, St. Petersburg, Russia,
vladimirzyukov@gmail.com

Abstract

Aim. To consider the main problems of transformation of tax policy of the organization under the influence of ESG-regulations in the conditions of global development of integrated reporting and to establish the dependence of the level of sustainable economic development of the company, growth of its rating on the incorporation of tax policy elements into the indicators of financial and non-financial reporting.

Objectives. To study the concept and significance of tax policy for the formation of qualitatively new integrated reporting; to determine the role of tax policy in improving the investment attractiveness and competitiveness of the company; to establish the impact of ESG-concept on the construction of tax policy and financial results of the company; to study the current state of the regulatory and legal framework of the Russian Federation (RF), which regulates the introduction of ESG-technology in the composition of local acts of the company.

Methods. The study used private-scientific and general scientific methods, including methods of historical approach, systematization of empirical and theoretical research; analyzed the current legal and regulatory framework in the field of development and implementation of ESG-elements and identified the leading directions of tax policy formation in the conditions of ESG-rating.

Results. The recommendations developed by state regulators on the formation of integrated reporting and ESG-rating of sustainable development do not reflect the tax component. In this regard, the methodology proposed by the author is designed to contribute to the formation of, in fact, an innovative complex local normative legal act, tax policy in general, which takes into account the specifics of the introduction (embedding) of ESG-components.

Conclusions. Creation of a comprehensive science-based architecture of tax policy within the framework of ESG-technology will contribute to the achievement of sustainable development goals of the company. In particular, it will improve the quality of integrated reports, increase investment attractiveness, strengthen the organization's position in ESG-ratings and reduce tax risks.

Keywords: tax policy, integrated reports, ESG-components, ESG-technologies, investment attractiveness, competition, ESG-rating

For citation: Zyukov V.V. Main directions of formation of tax policy of the organization in the conditions of introduction of ESG-technology. *Ekonomika i upravlenie = Economics and Management*. 2023;29(10): 1239-1246. (In Russ.). <http://doi.org/10.35854/1998-1627-2023-10-1239-1246>

Введение

В современных условиях хозяйствования практически все сферы жизнедеятельности подвергаются постоянной трансформации. Происходит это в связи с развитием цифровизации, ввиду ряда экономических преобразований, появления экосистем, формирования новых моделей построения расчетных взаимоотношений с контрагентами, под воздействием политических факторов. Возникает необходимость разработки новых показателей, грамотное использование которых позволит сформировать эффективную учетную, налоговую и финансовую полити-

ку, усилить инвестиционную привлекательность и повысить конкурентоспособность компаний. Поэтому разработка внутренних локальных нормативных документов, регулирующих финансовые и нефинансовые аспекты деятельности организаций, в том числе ESG-показатели, является важным направлением развития.

Методология

Нормативно-правовое регулирование и практика разработки финансовой, налоговой и других стратегий коммерческой организации постоянно совершенствуются,

видоизменяются, трансформируются под воздействием различных факторов. Из года в год появляются новые показатели, цели, инструменты, которые влияют на разработку и реализацию налоговой политики компании.

Большинство элементов учетной политики для целей налогообложения установлены Налоговым кодексом Российской Федерации (НК РФ), самостоятельность организации при этом ограничена. НК РФ устанавливает варианты учета, из которых компания выбирает наиболее рациональный. Для отдельных обстоятельств правила не обозначены, и законодательство рекомендует налогоплательщикам разработать их самостоятельно, закрепить в учетной политике для целей налогообложения [1]. Методология разработки и порядок выбора показателей зависит от многих факторов: режима налогообложения, в котором находится организация, ее размера, задач учетной политики для целей налогообложения.

Налоговая политика организации — это совокупность методов (способов), правил, процедуры ведения налогового учета, а также разработки, оптимизации, расчета и анализа налоговых показателей-индикаторов. Налоговые показатели-индикаторы отражают размер фискальной нагрузки, а также характеризуют долю налогов и сборов в активах и пассивах организации; показывают соотношение элементов различных видов налогов; налоговую платежеспособность компании и т. д. [2]. Грамотно сформированная налоговая политика организации играет важную роль в регулировании налоговой нагрузки [1].

Основными задачами налоговой политики предприятия традиционно служат минимизация налоговых платежей, снижение налоговой нагрузки, формирование оптимального графика выплаты налогов. На практике налоговая политика осуществляется через налоговый механизм. Налоговый механизм представляет собой совокупность организационно-правовых форм и методов налогообложения. Необходимо учитывать, что оптимизация налогообложения не должна ухудшать экономические показатели организации, в том числе ESG-индикаторы.

Метрики ESG — это показатели деятельности компании по экологическим, социальным и управленческим вопросам, помогающие определить ее эффективность и потенциальные риски. В России концепция

Environment, Social, Governance (ESG) находится на начальной стадии развития, постепенно внедряясь в финансово-хозяйственную деятельность экономических субъектов. При этом многие компании в стремлении повысить или удержать высокий уровень деловой репутации уже включают в свои отчеты ESG-показатели [3].

Концепция стратегии экономического развития организации предусматривает построение налоговой политики как гармоничного сочетания финансовых и нефинансовых показателей для создания эффективной и максимально прозрачной «программы», которая разрабатывалась бы в рамках ESG-концепции. В настоящее время наиболее ответственные инвесторы и акционеры придерживаются ESG-подхода при проверке инвестиционных проектов контрагентов, учитывая влияние фирм на окружающую среду, особенности формирования фондов компаний и порядок их сохранения и эффективного использования (приращения) [3].

Экономическое значение налоговой политики в глобальном масштабе заключается в воздействии на экономику через налогообложение для достижения таких целей, как регулирование спроса и предложения, разработка новых бизнес-стратегий, снижение предпринимательских рисков, проведение структурных изменений в системе общественного воспроизводства и др. Каким образом встроить в эту систему блок ESG-показателей? Это остается актуальным и малоисследованным вопросом, во-первых, потому, что еще недостаточно проработана российская нормативно-правовая база, регламентирующая формирование ESG-показателей, в том числе для составления налоговой политики. Во-вторых, не доказана необходимость встраивания показателей ESG в учетную политику для целей налогового учета, поскольку не исследована эффективность результатов такой интеграции. Все это — вопросы, которые предстоит решить в ближайшем будущем.

Тем не менее доказательства того, что ESG-отчетность служит инструментом стратегического анализа устойчивого развития организации, в научных исследованиях приведены. Эффективность корпоративного управления позволяют оценить ESG-рейтинги. В частности, по результатам ESG-рейтинга устойчивого корпоративного управления, в 2021 г. лишь 3 % компаний (из 499 исследованных) получили статус

«Лидер корпоративной ESG-практики РФ». Эти компании руководствуются в своем управлении ESG-асpekтами, управляют ESG-рисками, имеют высокий уровень прозрачности показателей и корпоративной культуры [4]. По результатам исследования рейтингового агентства «Эксперт РА» о реализации ESG-повестки российскими компаниями [4], 5 % обследованных компаний можно отнести к категории «Лучшая корпоративная ESG-практика РФ», предприятий с развитой корпоративной практикой насчитывается 4 %, к категории «Развивающаяся корпоративная ESG-практика» относятся 8 % компаний, 23 % компаний находятся на начальном уровне, 34 % фрагментарно придерживаются ESG-концепции, о 22 % предприятий данные отсутствуют.

В 2022 г. в условиях геополитической напряженности направления реализации ESG-повестки сдвинулись с экологического на социальный аспект. На основе результатов ESG-рейтингов устанавливаются восприимчивость компаний к экологическим, социальным и управленческим рискам, таким как энергоэффективность, безопасность сотрудников, независимость Совета директоров, финансовые последствия. Инвесторы, использующие ESG-рейтинги в сочетании с результатами финансового анализа, получают более полное представление о перспективах развития компании на долгосрочный период.

Исследованиями и формированием результатов рейтингов ESG-показателей занимаются специализированные агентства. Среди них — Sustainalytics, MSCI, S&P Global, Эксперт РА, НРА, Кредитное рейтинговое агентство НКР, АКРА и др. У большинства агентств свои критерии отбора организаций для участия в рейтингах [4], а также установлен перечень показателей, по которым проводится рейтинг. Но нет ни одного упоминания о налоговых направлениях в такого рода ранжированиях. Поэтому встраивание показателей налоговой политики организации в ESG-систему представляется нам проблематичным. В таблице 1 сведены показатели, с учетом которых проводится ESG-рейтингование вышеуказанными агентствами [4].

Таким образом, мы предлагаем систему показателей, формирующих налоговую политику с учетом ESG-показателей. На наш взгляд, разработанные показатели необходимы не только для рейтинговой оценки

компании, но и для целей формирования понятия о целостности и прозрачности показателей налоговой отчетности, составляемой по критериям ESG. В российской практике не было прецедента отражения показателей о величине планируемой прибыли и ESG-показателей в учетной политике для целей налогового учета. Требовалось отражать только информацию о способах налогообложения деятельности и имущества организации.

Учетная политика по налоговому учету определяет порядок ведения учета и документооборота по операциям, связанным с формированием величины налогооблагаемых баз, совокупность допускаемых НК РФ методов определения доходов (расходов), их признания, оценки, распределения и учета иных необходимых для целей налогообложения показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика. Однако связи с ESG-компонентами и показателями налоговой политики не наблюдаются. В российской нормативно-правовой базе отсутствуют законодательные и инструктивные материалы о порядке формирования учетной политики для целей бухгалтерского учета или налогового. Поэтому для формирования налоговой политики в рамках ESG-системы необходимо руководствоваться международными стандартами. В частности, при начислении амортизации нематериальных активов используют принципы МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» (“Intangible Assets”).

Первым нормативно-правовым актом относительно разработки ESG-стратегии организации служат выпущенные Банком России в 2021 г. рекомендации публичным компаниям по раскрытию в отчетах информации о том, как учитывать факторы, связанные с воздействием на окружающую среду, социальной политикой и корпоративным управлением (ESG) [6]. В январе 2023 г. Мосбиржа представила обновленную версию гйда по ESG-практикам «Руководство для эмитента: как соответствовать лучшим практикам устойчивого развития» [7]. Наконец, в январе 2023 г. Центральный банк (ЦБ) РФ опубликовал методологию ESG-рейтингов [5].

В налоговую политику в дальнейшем предстоит включать информацию о новых объектах налогообложения, таких как цифровые финансовые активы, криптовалюта, интеллектуальная собственность, гудвилл,

Формирование налоговой политики в рамках ESG-технологии
Table 1. Formation of tax policy within the framework of ESG-technology

№ п/п	ESG-показатель	Критерии, характеризующие данный показатель	Налоговая составляющая критерия
А	1	2	3
1	Структура собственности	Прозрачность информации о структуре имущества	Порядок налогообложения имущества
		Деловая репутация	Способ начисления амортизации (ФСБУ 14/2022, МСФО 3 и 38)
2	Стратегия	Публикация долгосрочной стратегии в СМИ	Как фактор налоговой стабильности компании
		Описание рисков и возможностей	Акты стратегического планирования в рамках ESG-прогнозирования
		Интеграция ESG-факторов в долгосрочную стратегию	
3	Действия акционеров/участников	Имеются или нет контролирующие акционеры	Являются контролирующие акционеры резидентами или нет
		Согласованность действий определенных пользователей	Стратегия корпоративной налоговой политики и установление ее параметров ее структуры
		Наличие конфликтов между группами акционеров	
4	Взаимоотношения со стейкхолдерами	Применение стейкхолдер-подхода	Разработка мероприятий по системе внедрения стейкхолдер-менеджмента при формировании налоговой политики компании
		Развитие системы менеджмента стейкхолдеров, публикация информации в медиапространстве	
		Степень тесноты связей со стейкхолдерами	
5	Следование интересам акционеров	Формирование дивидендной политики, влияние общего собрания акционеров, функции и роль Совета директоров	Сформировать и отразить в учетной политике систему налогообложения вознаграждений различных категорий персонала
		Вознаграждения Совету директоров, корпоративный помощник-референт	
6	Контроль над рисками и внутренним аудитом	Результативность показателей риск-менеджмента и внутреннего контроля	Критерии оценки системы внутреннего контроля и внутренних рисков
		Система внутреннего аудита	
7	Уровень раскрытия и качество финансовой и нефинансовой информации	Соответствие информации национальным и международным требованиям, своевременность и доступность, заверение информации, деловая репутация	Раскрыть этапы формирования финансовой отчетности и ее заверения во избежание рисков налоговых проверок
8	Наблюдение над системой показателей устойчивого развития	Объединение ESG-повестки посредством участия членов Совета директоров, формирование отделов по устойчивому экономическому развитию	Установить зависимость налоговой политики и устойчивого развития компании
		Обнаружение рисков в системе устойчивого развития (экономические, социальные, экологические, показатели безопасности)	Включить в налоговую политику информацию о возможностях получения сверхприбылей (для добывающих предприятий) и ее планируемом размере
		Отражение информации, связанной с изменениями климата, в финансовом аспекте	

Источник: составлено на основе данных источника [4]; вторая графа приведена в сокращении, включая данные из источника [5]; третья графа составлена автором.

стратегии и инсайды. Чтобы адаптация происходила значительно быстрее, компаниям постоянно придется совершенствоваться, изменять свою налоговую политику, прогнозировать налоговые начисления, принимать оперативные решения и работать с изменениями.

Результаты

Преобладающей группой пользователей результатов ESG-рейтингов выступают инвесторы, которые при принятии финансовых решений в первую очередь отдают предпочтение ESG-факторам. Вкладчиков капитала интересуют данные об устойчивом развитии компании и возможность их применения в своих расчетах. В зарубежной практике, а в последнее время и отечественной, высокой популярностью у портфельных и реальных инвесторов стала пользоваться нефинансовая отчетность для всесторонней оценки деятельности компании. Нефинансовая отчетность отражает умение компании эффективно распоряжаться активами, ресурсами, обязательствами, нововведениями таким образом, чтобы соблюдать социальную справедливость по отношению к персоналу организации, не наносить вред окружающей среде и обеспечивать безопасное производство.

Эти показатели находят отражение в ESG-отчетности, которая является нефинансовой отчетностью, включающей в себя показатели устойчивого экономического развития организации (речь идет об экологии, социальных проектах, корпоративном управлении) в отчетный период. Для получения общей, целостной картины о деятельности организации, на наш взгляд, перечень перечисленных показателей необходимо дополнить информацией фискального характера, то есть формировать налоговую политику.

В настоящее время в России нет утвержденных отечественных ESG-компонент, поэтому большинство компаний используют международные стандарты. Разумеется, государственные и финансовые структуры работают в этом направлении. Так, в 2014 г. Банком России утвержден Кодекс корпоративного управления. В 2021 г. ЦБ РФ опубликованы Рекомендации по раскрытию публичными акционерными обществами нефинансовой информации, связанной с деятельностью таких обществ, а в апреле

2023 г. вышла в свет Модельная методология ESG-рейтингов.

В соответствии с концепцией формирования публичной финансовой и нефинансовой отчетности компании должны следовать некоторым правилам: отчетность должна формироваться и публиковаться каждые 12 месяцев; компании самостоятельно определяют формат такой отчетности, включая налоговую политику; ответственность за состав показателей и решение о необходимости размещать на официальном сайте компании информацию об учетных политиках возлагается на Совет директоров; доступ к отчетной информации и налоговой политики компании рекомендуется предоставлять на три года с даты публикации годовых отчетов.

Выводы

Таким образом, налоговая политика будущего — это своего рода модель, представляющая собой слияние ESG-показателей, налоговых составляющих, приемов и способов ведения налогового учета ввиду отечественных и международных норм, текущего финансового состояния организации, проблем рынка и методик, по которой определяется ESG-рейтинг компании. Для формирования и расширения налоговой политики как локального нормативно-правового акта необходимо осуществлять сбор большого количества данных (финансовых и нефинансовых), анализировать и управлять ими. Формирование налоговой политики ESG-профиля сегодня является актуальным направлением в различных сферах деятельности.

Нельзя не обратить внимание и на то, что налоговая политика компании должна рассматриваться не как единичный элемент, а как часть бизнес-системы, пересекающей различные управленческие компоненты, а также показатели, на основании которых может быть сформирована интегрированная отчетность. Наличие последней дает бизнесу конкурентное преимущество перед другими компаниями, в первую очередь при оценке деятельности организации на основе ESG-рейтингов в аспекте удовлетворения интересов инвесторов.

Самым значимым и очевидным преимуществом внедрения налоговой политики, созданной в рамках ESG-концепции, можно считать отсутствие затрат на ее формирование либо их минимальные размеры. Следующий этап — оценка эффективности

внедрения налоговой политики в деятельность компании, в систему внутреннего контроля. Третьим этапом станет разработка направлений дальнейшего развития компании в рамках налогового планирования, а для внешних пользователей — и инвестирования. Четвертым этапом совершенствования налоговой отчетности в рамках ESG-технологии будет служить оценка рисков, информационных угроз, трансформация условий окружающей среды, нормативно-правовой базы, изменение спроса потребителей, макроэкономических условий (кризисы, пандемии) и др.

Компании должны постоянно бороться с рисками устаревания продукции, технологий, вероятностью банкротства, снижения интереса к компании со стороны инвесторов. ESG-профиль компании позволяет привлекать новых и удерживать имеющихся пользователей. Повышая качество своей отчетности и внедряя новые методики в систему внутренних локальных нормативных актов, организации могут существенно увеличить свои доходы. Поэтому лидирующие позиции в рейтингах компаний могут быть достигнуты на основе внедрения ESG-технологий.

Список источников

1. Григорьева Е. Как составить налоговую политику организации // Налог-налог.ру. 2022. 18 октября. URL: https://nalog-nalog.ru/nalog_na_pribyl/uchetnaya_politika/kak_sostavit_nalogovuyu_politiku_organizacii-nn/ (дата обращения: 11.08.2023).
2. Богатая И. Н., Королева Н. Ю., Кузнецова Л. Н. Как минимизировать ваши налоги. Ростов н/Д: Феникс, 2011. 288 с.
3. Лазарева Н. А. Особенности формирования системы ESG-показателей нефинансовой отчетности для оценки деловой активности и благонадежности контрагентов // Путеводитель предпринимателя. 2023. Т. 16. № 3. С. 63–69. DOI: 10.24182/2073-9885-2023-16-3-63-69
4. Зуева К. Корпоративное управление в рамках концепции ESG // EcoStandard.journal. 2023. 30 марта. URL: <https://journal.ecostandard.ru/esg/ustoychivoe-razvitie/korporativnoe-upravlenie-v-ramkakh-kontseptsii-esg/?ysclid=1l6z1gfe5y224258971> (дата обращения: 12.08.2023).
5. Модельная методология ESG-рейтингов: Доклад для общественных консультаций. М.: Банк России, 2023. 44 с. URL: https://www.cbr.ru/Content/Document/File/144085/Consultation_Paper_17012023.pdf (дата обращения: 14.08.2023).
6. Рекомендации по раскрытию публичными акционерными обществами нефинансовой информации, связанной с деятельностью таких обществ. Приложение к письму Банка России от 12 июля 2021 г. № ИН-06-28/49 // Банк России. 2021. URL: https://www.cbr.ru/StaticHtml/File/117620/20210712_in-06-28_49.pdf (дата обращения: 14.08.2023).
7. Мазина М. ESG из принципа: как быть ответственным эмитентом // РБК. Тренды. 2023. 28 июля. URL: <https://trends.rbc.ru/trends/green/63ce907f9a794783ebd4d16a> (дата обращения: 14.08.2023).

References

1. Grigor'eva E. How to draw up an organization's tax policy. Nalog-nalog.ru. Oct. 18, 2022. URL: https://nalog-nalog.ru/nalog_na_pribyl/uchetnaya_politika/kak_sostavit_nalogovuyu_politiku_organizacii-nn/ (accessed on 11.08.2023). (In Russ.).
2. Bogataya I.N., Koroleva N.Yu., Kuznetsova L.N. How to minimize your taxes. Rostov-on-Don: Feniks; 2011. 288 p. (In Russ.).
3. Lazareva N.A. Features of the formation of a system of ESG-indicators of non-financial reporting to assess the business activity and trustworthiness of counterparties. *Putevoditel' predprinimatelya = Entrepreneur's Guide*. 2023;16(3):63-69. (In Russ.). DOI: 10.24182/2073-9885-2023-16-3-63-69
4. Zueva K. Corporate governance within the framework of the ESG concept. EcoStandard.journal. Mar. 30, 2023. URL: <https://journal.ecostandard.ru/esg/ustoychivoe-razvitie/korporativnoe-upravlenie-v-ramkakh-kontseptsii-esg/?ysclid=1l6z1gfe5y224258971> (accessed on 12.08.2023). (In Russ.).
5. Model methodology for ESG ratings: Report for public consultation. Moscow: Bank of Russia; 2023. 44 p. URL: https://www.cbr.ru/Content/Document/File/144085/Consultation_Paper_17012023.pdf (accessed on 14.08.2023). (In Russ.).
6. Recommendations for the disclosure by public joint stock companies of non-financial information related to the activities of such companies. Appendix to the letter of the Bank

of Russia dated July 12, 2021 No. IN-06-28/49. Bank of Russia. 2021. URL: https://www.cbr.ru/StaticHtml/File/117620/20210712_in-06-28_49.pdf (accessed on 14.08.2023). (In Russ.).

7. Mazina M. ESG from principle: How to be a responsible issuer. RBC. Jul. 28, 2023. URL: <https://trends.rbc.ru/trends/green/63ce907f9a794783ebd4d16a> (accessed on 14.08.2023). (In Russ.).

Сведения об авторе

Владимир Владимирович Зюков

аспирант кафедры международных финансов
и бухгалтерского учета

Санкт-Петербургский университет технологий
управления и экономики

190020, Санкт-Петербург, Лермонтовский пр.,
д. 44а

SPIN-код: 9146-1734

Поступила в редакцию 21.08.2023
Прошла рецензирование 25.09.2023
Подписана в печать 30.10.2023

Information about the author

Vladimir V. Zyukov

postgraduate student at the Department
of International Finance and Accounting

St. Petersburg University of Management
Technologies and Economics

44A Lermontovskiy Ave., St. Petersburg 190020,
Russia

SPIN-code: 9146-1734

Received 21.08.2023
Revised 25.09.2023
Accepted 30.10.2023

Конфликт интересов: автор декларирует отсутствие конфликта интересов,
связанных с публикацией данной статьи.

Conflict of interest: the author declares no conflict of interest
related to the publication of this article.