

На правах рукописи



Фоменко Татьяна Николаевна

**РАЗВИТИЕ ОРГАНИЗАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКОГО
ОБЕСПЕЧЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ
ДЕЯТЕЛЬНОСТИ БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ**

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Воронеж – 2022

Работа выполнена в Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего образования «Воронежский государственный аграрный университет имени императора Петра I»

Научный руководитель – доктор экономических наук, доцент
Звягин Сергей Анатольевич

Бычкова Светлана Михайловна, доктор экономических наук, профессор, Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Санкт-Петербургский государственный аграрный университет», факультет экономики и управления в АПК, кафедра экономики и бухгалтерского учета, профессор

Кеворкова Жанна Аракеловна, доктор экономических наук, профессор, Федеральное государственное образовательное бюджетное учреждение высшего образования «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации», факультет налогов, аудита и бизнес-анализа, департамент аудита и корпоративной отчетности, профессор

Ведущая организация- Федеральное государственное казенное образовательное учреждение высшего образования «Московский университет Министерства внутренних дел Российской Федерации имени В.Я. Кикотя»

Защита состоится «01» июля 2022 г. в 10-00 на заседании диссертационного совета Д 212.038.23 при Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего образования «Воронежский государственный университет» по адресу: 394068 г. Воронеж, ул. Хользунова, д. 42в, учебный корпус № 5А, ауд. 203А.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке и на сайте ФГБОУ ВО «Воронежский государственный университет», www.science.vsu.ru.

Автореферат разослан « » _____ 2022 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета



Пожидаева
Татьяна Алексеевна

I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Бюджетные учреждения являются стратегически важной частью деятельности государства и управления экономикой. В настоящее время в условиях жестких западных санкций актуальной проблемой для государства является эффективное распределение, перераспределение и контроль бюджетных средств, которые выделяются учреждениям для осуществления их финансово-хозяйственной деятельности. В связи с этим особое значение приобретает положение о необходимости действенного контроля за адресностью и целевым характером получаемых средств.

Значение бюджетных средств невозможно переоценить, так как с их помощью осуществляется деятельность бюджетных учреждений, которая направлена на реализацию государственных заданий и национальных программ различного характера. В то же время бюджетные средства являются инструментом для развития экономики, поддержания стабильности и социального обеспечения населения. Однако, отдельные негативные факторы в использовании государственных ресурсов не позволяют эффективно расходовать бюджетные средства, что создает необходимость концентрации внимания государственных органов на контроле за их адресным, целевым, эффективным и экономным использованием.

Наиболее распространенным видом финансового контроля деятельности бюджетных учреждений в настоящее время является финансово-экономическая ревизия, направленная на выявление негативных и противоправных действий в экономической сфере. Однако все больше возрастает значение проведения бухгалтерской экспертизы, позволяющей на процессуальном уровне расследовать, доказывать и привлекать к ответственности за правонарушения и преступления экономического характера. Таким образом, бухгалтерская экспертиза в совокупности с финансово-экономической ревизией решает задачи выявления, документирования, расследования, доказывания и предупреждения противоправных экономических действий.

При применении видов финансового контроля в деятельности бюджетных учреждений имеются определенные организационно-методические особенности, которые требуют специального изучения. Именно в деятельности бюджетных учреждений материалы финансово-экономических ревизий активно используются непосредственно при проведении бухгалтерской экспертизы, что позволяет интенсифицировать процесс ее осуществления и повысить результативность деятельности эксперта-бухгалтера.

Зачастую доказательственная база противоправных экономических действий в деятельности бюджетных учреждений, опираясь на данные финансово-экономической ревизии, формируется в процессе бухгалтерской экспертизы. В связи с «качественным» ростом противоправных экономических действий, видоизменением способов их совершения, использованием информационных технологий, расширением масштабов споров между экономическими субъектами по хозяйственным вопросам наметились тенденции повышения востребованности бухгалтерской экспертизы.

Проведенный анализ научной и учебно-методической литературы показывает, что вопросы организационно-методического обеспечения бухгалтерской экспертизы деятельности бюджетных учреждений остаются недостаточно разработанными. Данная проблема имеет дискуссионный характер и высокий уровень научно-практической значимости, что предопределило выбор темы диссертационного исследования.

Степень разработанности проблемы. Исторические аспекты зарождения отечественного бюджетного учета и бухгалтерской экспертизы рассмотрены в работах следующих ученых: А.А. Белова, А.Н. Белова, С.М. Бычковой, Л.Е. Воиновой, С.Ф. Иванова, А.В. Макарова, И.Б. Немировского, Е.Г. Нещадима, В.Г. Широбокова, А.А. Ялбулганова и др.

Инструментарий выявления, документирования и доказывания противоправных экономических действий в деятельности экономических субъектов в нашей стране исследовался следующими авторами: Т.Н. Агаповой, И.В. Александровым, М.А. Апсите, Г.А. Афанасьевым, А.Р. Батяевой, И.А. Белобжецким, К.С. Вельским, Т.А. Вершило, О.Н. Горбуновой, Г.В. Горденко, Е.Ю. Грачевой, Д.А. Ендовицким, С.В. Запольским, С.А. Звягиным, А.Н. Зеваикиным, Т.В. Зыряновой, Л.В. Каширской, Н.В. Клепиковым, Д.Г. Коровяковским, Ю.А. Крахиной, М.В. Мельник, М.С. Мушкатовой, Т.В. Пашенко, В.И. Подольским, Б.Г. Преображенским, Е.Р. Российской, Е.В. Тереховой, Т.Р. Хабибулиной, С.Г. Чаадаевым, М.В. Чадиным, О.А. Шевчуком, А.Д. Шереметом, Н.Д. Эриашвили и др.

Проблемы взаимодействия эксперта-бухгалтера и органа (лица), назначившего экспертизу, рассматривались в работах следующих ученых и практиков: Ш.И. Алибекова, А.Н. Белова, Н.Т. Белухи, И.В. Вержбицкой, Н.Г. Гаджиева, С.П. Голубятникова, Е.С. Дубоносова, А.М. Дьячкова, С.Г. Еремина, Ж.А. Кеворковой, Л.В. Каширской, Д.А. Литвинова, Е.Р. Россинской, В.А. Тимченко, Я.В. Соколова, Х.Р. Хамидуллиной, В.В. Шадрина, Л.Г. Шапиро и др.

Однако, несмотря на многочисленные исследования отечественных ученых в области финансового контроля, организационно-методические и практические положения бухгалтерской экспертизы деятельности бюджетных учреждений остаются недостаточно разработанными. Так, вопросы расширения групп учетных следов неправомерных экономических действий вследствие компьютеризации и цифровизации бухгалтерского учета, подготовки методик проведения бухгалтерской экспертизы деятельности бюджетных учреждений и отдельных объектов, другие аспекты являются недостаточно исследованными.

Цель и задачи диссертационного исследования. Целью диссертационного исследования является разработка теоретических, организационно-методических и практических положений бухгалтерской экспертизы деятельности бюджетных учреждений, направленных на создание условий для повышения качества финансового контроля использования бюджетных средств.

Для достижения поставленной цели были определены следующие задачи:

- провести периодизацию развития бюджетного учета и бухгалтерской экспертизы, обосновать классификацию следов взаимодействия системы бюджетного учета и противоправной деятельности;

- проанализировать виды финансового контроля деятельности бюджетных учреждений, уточнить защитные функции бухгалтерского учета при противоправном воздействии;

- разработать форму расчета времени для ознакомления с объектами бухгалтерской экспертизы при организации экспертных бухгалтерских работ и плана-графика проведения бухгалтерской экспертизы деятельности бюджетных учреждений на основе систематизации стадий её осуществления;

- уточнить порядок взаимодействия эксперта-бухгалтера и органа (лица), назначившего экспертизу;

- разработать методический инструментарий проведения бухгалтерской экспертизы деятельности бюджетных учреждений.

Предмет и объект исследования. Предметом исследования является совокупность теоретических, организационно-методических и практических аспектов бухгалтерской экспертизы деятельности бюджетных учреждений.

Объектом исследования является финансово-хозяйственная деятельность бюджетных учреждений, на примере которых проводилась апробация

методик, способствующих качественному проведению бухгалтерской экспертизы.

Область исследования. Диссертационная работа выполнена в соответствии с п. 3.14 «Бюджетный контроль и ревизия», п. 3.5. «Бухгалтерская и статистическая экспертиза», п. 3.6. «Методология и базовые принципы проведения судебно-бухгалтерской экспертизы» паспорта специальности ВАК России 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика,

Теоретическую основу исследования составили фундаментальные и прикладные исследования отечественных ученых по проблемам финансового контроля, бухгалтерской экспертизы, нормативно-правовые акты в сфере контрольно-ревизионной и экспертной деятельности, монографические исследования, публикации в периодических изданиях.

Методологической основой исследования стали общенаучные методы познания (анализ, синтез, дедукция, индукция, конкретизация, абстрагирование, наблюдение, аналогия, моделирование, классификация и группировка, комплексный и системный подходы, исторический и логический подходы, обобщение и др.) и специальные методы бухгалтерского учета, контроля, экономико-криминалистического анализа, сравнительного анализа и др.

Информационную базу исследования составили нормативно-правовые акты (постановления Правительства РФ, приказы МВД), труды отечественных и зарубежных ученых, материалы печатных периодических изданий, системы электронно-правовой информации «Гарант» и «Консультант», сборники научно-практических конференций, средства массовой информации, Интернет-ресурсы и др.

Научная новизна исследования заключается в разработке теоретических положений и организационно-методического обеспечения проведения бухгалтерской экспертизы деятельности бюджетных учреждений, направленных на создание условий достижения рационального и эффективного использования бюджетных средств, имеющих существенное значение для развития теории и методики финансово-хозяйственного контроля.

В процессе исследования получены следующие научные результаты, **выносимые на защиту:**

- осуществлена синхронизация периодов развития и становления отечественного бюджетного учета и бухгалтерской экспертизы, что позволило выделить параллельные временные периоды развития бюджетного учета и бухгалтерской экспертизы, выявить общие для них закономерности в разви-

тии, обусловленные взаимосвязью бухгалтерской экспертизы и контрольных функций бухгалтерского учета, определить направления совершенствования организационно-методического обеспечения бухгалтерской экспертизы деятельности бюджетных учреждений; предложена авторская классификация следов воздействия противоправной деятельности на учетный процесс, дополнившая ранее существующие подходы электронными следами, что послужило основой создания и апробации разработанных авторских методик проведения бухгалтерской экспертизы деятельности бюджетных учреждений;

- проведен сравнительный анализ видов финансового контроля, используемых в деятельности бюджетных учреждений, по семнадцати критериям, что позволило выявить их сходства и различия, дублирование контрольных функций и разработать предложения по совершенствованию механизма взаимодействия субъектов контроля в системе противодействия экономической преступности; сформировано авторское определение защитных функций учетного процесса, акцентирующее внимание на интеграции информационных технологий и системы бухгалтерского учета, что позволило развить организационно-методическое обеспечение бухгалтерской экспертизы по выявлению электронных следов противоправных экономических действий в деятельности бюджетных учреждений;

- предложена форма расчета времени, необходимого на организационной стадии бухгалтерской экспертизы, которая позволяет точно определять трудоемкость и временные рамки экспертных бухгалтерских работ; дополнен перечень стадий проведения бухгалтерской экспертизы деятельности бюджетных учреждений стадией фиксации, анализа, систематизации и обобщения результатов для оформления письменного заключения, ранее не учитываемой в экспертизе бюджетных учреждений и дающей возможность повысить качество планирования и точность определения сроков проведения бухгалтерской экспертизы; разработана типовая форма плана-графика проведения бухгалтерской экспертизы на основе выделенных стадий экспертных бухгалтерских работ;

- обоснованы алгоритм и модель взаимодействия эксперта-бухгалтера и органа (лица), назначившего экспертизу, при проведении бухгалтерской экспертизы, позволяющие конкретизировать и сократить сроки проведения и обеспечить информационные запросы уполномоченных органов;

- разработаны авторские методики проведения бухгалтерской экспертизы деятельности бюджетных учреждений: методика организации работы

по формулированию и внесению предложений по профилактике и предупреждению нецелевого и неэффективного использования бюджетных средств с разработкой примерной формы специального должностного регламента эксперта-бухгалтера; методика проведения комплексных и комиссионных экспертиз по противоправным экономическим действиям; методика принятия экспертного решения и формулирования выводов бухгалтерской экспертизы.

Практическая значимость диссертационного исследования состоит в том, что теоретические положения диссертационного исследования и комплексные методические разработки могут быть использованы в деятельности экспертов-бухгалтеров при проведении экспертных исследований деятельности бюджетных учреждений. В процессе исследования сформулированные выводы могут найти практическое применение в решении экспертно-бухгалтерских задач, поставленных уполномоченными органами, а также в учебном процессе.

Апробация и внедрение результатов исследования. Основные положения и результаты исследования обсуждались на международных и всероссийских научно-практических конференциях (г. Воронеж, г. Хабаровск). Ряд методических разработок внедрены в деятельность АНО «Центр судебной экспертизы и экспертных исследований», ООО Правовой центр «Бухгалтерская экспертиза». Отдельные теоретические положения и методические разработки диссертации используются в учебном процессе ФГБОУ ВО «Воронежский государственный аграрный университет имени императора Петра I» при преподавании дисциплин «Судебная экономическая экспертиза» и «Контроль и ревизия».

Публикации результатов исследования. Результаты диссертации в полной мере отражены в 21 печатной работе общим авторским объемом 8,6 п.л., в том числе пять статей опубликованы в рекомендованных ВАК Минобрнауки РФ изданиях (авторским объемом 3,1 п.л.), 1 статья – в издании, индексируемом в международной базе цитирования Scopus.

Структура и объем диссертации. Диссертационное исследование состоит из введения, трех глав, заключения и библиографического списка, включающего 147 наименований. Работа изложена на 226 страницах, содержит 19 таблиц, 12 рисунков, 1 формулу, 5 приложений.

II. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ РАБОТЫ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1.Осуществлена синхронизация периодов развития и становления отечественного бюджетного учета и бухгалтерской экспертизы, что позволило выделить параллельные временные периоды развития бюджетного учета и бухгалтерской экспертизы, выявить общие для них закономерности в развитии, обусловленные взаимосвязью бухгалтерской экспертизы и контрольных функций бухгалтерского учета, определить направления совершенствования организационно-методического обеспечения бухгалтерской экспертизы деятельности бюджетных учреждений; предложена авторская классификация следов воздействия противоправной деятельности на учетный процесс, дополнившая ранее существующие подходы электронными следами, что послужило основой создания и апробации разработанных авторских методик проведения бухгалтерской экспертизы деятельности бюджетных учреждений.

В процессе ретроспективного анализа формирования систем отечественного бюджетного учета и бухгалтерской экспертизы были выявлены общие для них закономерности в развитии в рамках отдельных временных исторических периодов. Чаще всего эти периоды (этапы) совпадали во времени, что объясняется, как правило, объективно существующей взаимосвязью между рассматриваемыми инструментами управления государственными финансами. Это позволило синхронизировать этапы развития отечественного бюджетного учета и бухгалтерской экспертизы (таблица 1) и сформулировать ряд научных выводов, позволивших определить следующие направления развития организационно-методического обеспечения бухгалтерской экспертизы деятельности бюджетных учреждений:

- конкретизация и классификация учетных следов взаимодействия противоправной экономической деятельности и бухгалтерским учетом в связи с компьютеризацией учетного процесса и ростом масштабов электронного документооборота;

- определение специфики организации бухгалтерской экспертизы деятельности бюджетных учреждений для выявления факторов, оказывающих влияние на сроки проведения бухгалтерской экспертизы;

- выделение перечня работ и мероприятий, входящих в организационную стадию бухгалтерской экспертизы;

- выявление особенностей методического обеспечения исследования объектов бухгалтерской экспертизы деятельности бюджетных учреждений;

- определение порядка взаимодействия эксперта-бухгалтера и органа (лица), назначившего экспертизу;

Таблица 1 –Результаты синхронного ретроспективного исследования периодов развития и становления отечественного бюджетного учета и экспертной бухгалтерской деятельности (фрагмент)

Бюджетный учет			Бухгалтерская экспертиза		
№ этапа	Временной период	Содержание этапа	№ этапа	Временной период	Содержание этапа
1	1645-1802	Появление первых попыток упорядочить систему государственных расходов и доходов на различных уровнях путем фиксации данных на определенных носителях. Бухгалтерскому учету и контролю уделяется внимание на государственном уровне.	1	1654-1802	Зарождение основ бухгалтерской экспертизы в России. Образование Приказа счетных дел, функцией которого были «государственные счетные и сыскные, и описные дела». Формирование контрольно- экспертной финансовой деятельности для осуществления надзора за государственными финансами.
2	1802-1862	Образование Министерства финансов. Территориальные министерства на основании смет начинают составлять росписи доходов и расходов. Учреждение комиссии для составления правил ведения счетоводства, отчетности и ревизии, которая осуществила коренную реформу в учете государственного хозяйствования.	2	1802-1864	Развитие бюджетного учета, государственного контроля и экспертизы тесно связаны с деятельностью Министерства финансов и Главного управления ревизии государственных счетов. Разработаны формы отчетности, порядок их проверки и экспертизы. Использование специальных государственных ревизоров для экспертизы отчетов доходов и расходов
*	*_*	**	*	*_*	**
6	1992-по настоящее время (этап цифровизации)	Создание указом Президента России в 1992 г. и постановлением Правительства России в 1993 г. Федерального казначейства России. Этап характеризуется реформированием и совершенствованием бюджетного устройства и процесса, противодействием правонарушениям и злоупотреблениям при использовании государственных ресурсов, в том числе и путем использования специальных знаний экспертов-бухгалтеров.	6	1992-по настоящее время (этап цифровизации)	Современный период развития отечественной экспертной бухгалтерской деятельности в условиях функционирования рыночных механизмов хозяйствования. Совершенствование экспертной бухгалтерской работы, расширение границ использования специальных бухгалтерских знаний. Компьютеризация учетного процесса, рост масштабов электронного документооборота, расширение группы следов, образующихся в результате взаимодействия противоправной экономической деятельности с учетным процессом.

- разработка методического инструментария проведения бухгалтерской экспертизы бюджетных учреждений на основе формирования экспертных методик.

В научных и учебно-методических работах, посвященных проблемам использования специальных бухгалтерских знаний при выявлении и расследовании противоправных экономических действий, определены виды следов взаимодействия экономических преступлений и правонарушений с учетным процессом. Такие следы разделяют на три группы: экономические, документальные и учетные. В работе предложена авторская классификация следов воздействия противоправной деятельности на учетный процесс, дополнившая ранее существующие подходы электронными следами, под которыми следует понимать результаты зафиксированной с помощью автоматизированных средств фиксации информации фактов использования электронного документооборота в корыстных целях.

Достаточно актуальным в настоящее время является вопрос расширения групп следов, образующихся в результате взаимодействия противоправной экономической деятельности с учетным процессом. В связи с компьютеризацией учетного процесса и расширением масштабов электронного документооборота назрела необходимость в выделении четвертой группы следов неправомерных экономических действий – электронных (рисунок 1).

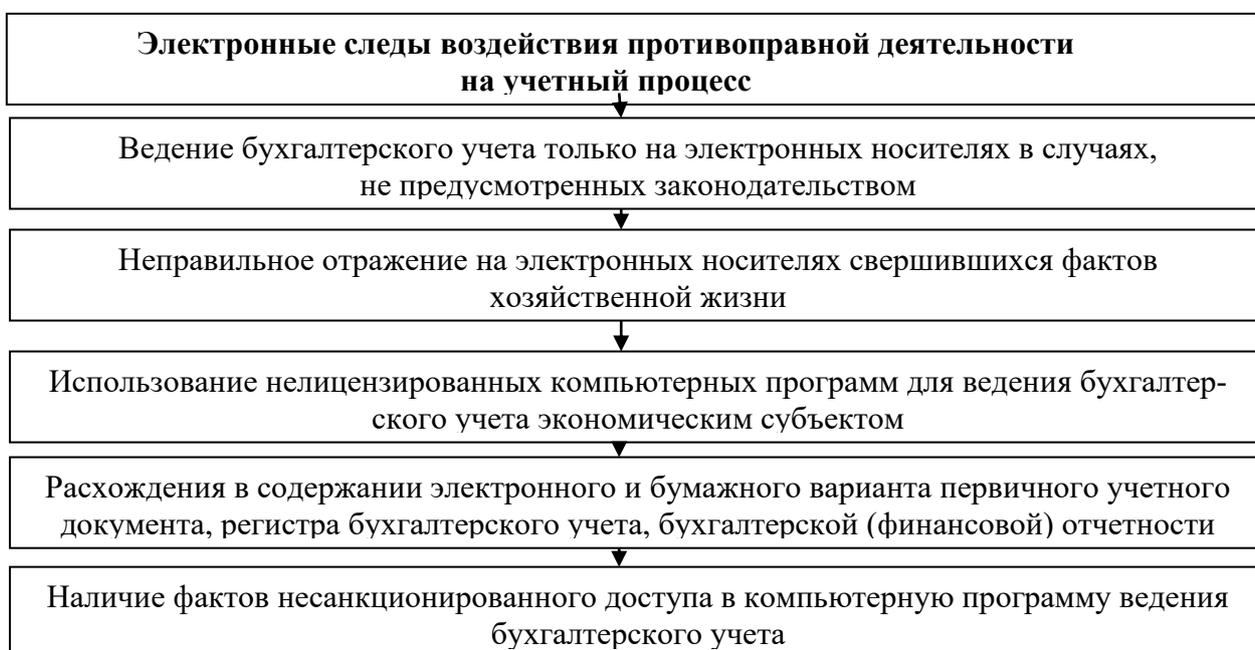


Рисунок 1 – Виды электронных следов воздействия противоправной деятельности на учетный процесс

Автором впервые проведена детализация каждого из четырех видов следов взаимодействия противоправной деятельности с учетным процессом, что послужило основой создания и апробации разработанных авторских методик проведения бухгалтерской экспертизы деятельности бюджетных учреждений.

2. Проведен сравнительный анализ видов финансового контроля, используемых в деятельности бюджетных учреждений, по семнадцати критериям, что позволило выявить их сходства и различия, дублирование контрольных функций и разработать предложения по совершенствованию механизма взаимодействия субъектов контроля в системе противодействия экономической преступности; сформировано авторское определение защитных функций учетного процесса с их систематизацией, ориентированные на интеграцию информационных технологий и системы бухгалтерского учета, что позволяет формировать максимальную комплексную следовую картину противоправных экономических действий при проведении бухгалтерской экспертизы.

Анализ видов финансового контроля проводился рядом авторов в самом общем виде без исследования специфики бюджетных учреждений. Например, подвергались аналитическому сравнению бухгалтерская экспертиза и финансово-экономическая ревизия, бухгалтерская экспертиза и аудиторская проверка, документальная ревизия и налоговая проверка, аудит и ревизия и др. Данные обстоятельства обусловили необходимость проведения в диссертации сравнительного анализа видов финансового контроля для упорядочения работы правоохранительных органов в системе противодействия экономической преступности в сфере функционирования бюджетных учреждений.

Сравнительный анализ проведен по 17-ти критериям, а именно: цели контроля; виду деятельности; основе взаимоотношений с контролируемым объектом; управленческим связям; практическим задачам; ответственности; порядку получения информации; нормативной регламентации; месту проведения; оформлению результатов; условиям назначения; основаниям для проведения; факторам, определяющим объем работы; методам исследования; объектам исследования; применению в правоохранительной деятельности; порядку использования в деятельности бюджетных учреждений (таблица 2).

Таблица 2 – Сравнительный анализ видов финансового контроля деятельности бюджетных учреждений (фрагмент)

Виды контроля Критерии анализа	Бухгалтерская экспертиза	Финансово-экономическая ревизия	Налоговый контроль	Финансово-целевые проверки уполномоченных государственных органов	
				Федеральное казначейство	Счетная палата
1. Цели контроля	Выявление, анализ, документирование, доказывание фактов и обстоятельств намеренного искажения (или отсутствия) экономической информации.	Выявление фактов искажения учетных и отчетных данных, с целью их устранения и наказания виновных.	Контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, своевременностью и полнотой уплаты обязательных платежей.	Проверка своевременности и полноты поступления, целевого и экономного использования государственных средств.	Осуществление деятельности, обеспечивающей единую систему контроля за исполнением федерального бюджета и бюджетов федеральных внебюджетных фондов.
2. Вид деятельности	Процессуально-правовая, обеспечивающая получение доказательств путем применения специальных экспертных знаний.	Исполнительская, по необходимости. Выполнение контрольных заданий вышестоящих органов.	Процессуальное действие налогового органа, связанное с проведением камеральных и выездных налоговых проверок.	Федеральный орган исполнительной власти, ведет расчетно-кассовое обслуживание исполнения федерального бюджета.	Конституционный орган государственного финансового контроля. Законодательная власть. Проведение оперативного контроля за исполнением областного бюджета в текущем году.
*	*	*	*	*	*
17. Порядок использования в бюджетной сфере	По решению уполномоченных правоохранительных органов.	В плановом порядке, по решению уполномоченных правоохранительных органов.	В плановом порядке, при наличии информации о налоговых правонарушениях.	В плановом порядке, при наличии информации о неправомерном использовании государственных ресурсов.	В плановом порядке, при наличии информации о нецелевом расходовании бюджетных средств.

Проведенный анализ специфики осуществления финансового контроля позволил сформулировать ряд научных выводов:

- инструментарий финансового контроля деятельности бюджетных учреждений (бухгалтерская экспертиза, ревизия, аудит, налоговая проверка и др.), используемый в правоохранительной практике, безусловно следует относить к категории «вид» финансового контроля;

- наиболее распространенными и применяемыми на практике видами финансового контроля, возможными к использованию в деятельности бюджетных учреждений являются: бухгалтерская экспертиза, финансово-экономическая ревизия, налоговая проверка, финансово-целевая проверка уполномоченных государственных органов;

- выделенные критерии сравнительного анализа видов финансового контроля, применяемых в бюджетных учреждениях, позволили выявить условия и возможности их использования на практике, разработать предложения по совершенствованию механизма взаимодействия субъектов контроля в системе противодействия экономической преступности;

- наиболее востребованным и систематически применяемым видом финансового контроля деятельности бюджетных учреждений является финансово-экономическая ревизия;

- различия между финансово-экономической ревизией и бухгалтерской экспертизой условно делятся на четыре вида: предметные, методические, организационные, процессуальные;

- различия между бухгалтерской экспертизой, финансово-экономической ревизией, аудитом, налоговым контролем и финансово-целевыми проверками уполномоченных органов определяются юридической природой, целями и практическими задачами, решаемыми в ходе их проведения.

Сходства между видами финансового контроля заключаются в том, что ими исследуется (проверяется) финансово-хозяйственная деятельность экономических субъектов, используемые источники информации единообразны, все результаты оформляются документально, выводы основываются на достоверных документальных источниках.

В диссертации исследованы защитные функции учетного процесса по отношению к неправомерному воздействию: слепообразующая, охранительная и превентивная (предупредительная).

Названные защитные функции бухгалтерского учета, по единодушному мнению компетентных ученых, являются также функциями судебной бухгалтерии. Подобный научный тезис актуален и в настоящее время в сложившейся системе выявления, расследования, доказывания и предупреждения экономической преступности.

Вместе с тем, наполнение и содержание названных функций, порядок их реализации в современных условиях претерпели определенную модификацию по сравнению с 70-ми годами прошлого века, что требует их переработки и актуализации в научном и прикладном аспекте.

Поэтому было сформировано авторское определение защитных функций учетного процесса с их систематизацией, ориентированное на интеграцию информационных технологий и системы бухгалтерского учета, а именно - это способность отражать и фиксировать неправомерные факты хозяйственной жизни в системе учетной и отчетной информации как на бумажных, так и на электронных носителях.

В диссертации рассмотрены порядок, условия и направления использования защитных функций бухгалтерского учета в современной практике выявления, документирования, расследования, доказывания и предупреждения противоправных экономических действий, ориентированной на использование бюджетными учреждениями электронного документооборота и программного обеспечения учетного процесса.

В случае совершения противоправных экономических действий, затрагивающих систему бухгалтерского учета, в ней неизбежно проявляется и хранится информация о данном взаимодействии как на бумажных, так и на электронных носителях. В условиях рациональной постановки бухгалтерского учета у экономического субъекта информация, содержащая следы криминального экономического воздействия, может быть востребована уполномоченными правоохранительными и контрольно-ревизионными органами, аудиторскими организациями и заинтересованными собственниками.

3. Предложена форма расчета времени, необходимого на организационной стадии бухгалтерской экспертизы, которая позволяет точно

определять трудоемкость и временные рамки экспертных бухгалтерских работ; дополнен перечень стадий проведения бухгалтерской экспертизы деятельности бюджетных учреждений стадией фиксации, анализа, систематизации и обобщения результатов для оформления письменного заключения, ранее не учитываемой в экспертизе бюджетных учреждений и дающей возможность повысить качество планирования и конкретизировать сроки проведения бухгалтерской экспертизы; разработана типовая форма плана-графика проведения бухгалтерской экспертизы на основе выделенных стадий экспертных бухгалтерских работ.

Для повышения качества проведения бухгалтерской экспертизы деятельности бюджетных учреждений разработана форма расчета времени, необходимого для осуществления организационной стадии бухгалтерской экспертизы в бюджетных учреждениях.

Форма расчета времени, необходимого для предварительного ознакомления с материалами дела на организационной стадии бухгалтерской экспертизы в бюджетных учреждениях представлена в таблице 3.

Таблица 3 – Форма расчета времени, используемая для предварительного ознакомления с материалами дела на организационной стадии бухгалтерской экспертизы деятельности бюджетных учреждений

№ п/п	Виды бухгалтерской и иной документации	Применимый коэффициент сложности	Количество страниц документа (в листах)	Количество часов работы с документом (в часах)	Итого часов по видам документов
1.	Первичные бухгалтерские документы	0,8		0,03	
2.	Учетные регистры	0,9		0,03	
3.	Бухгалтерская (финансовая) отчетность	0,9		0,03	
4.	Расчетные документы и аналитические справки	0,9		0,03	
5.	Сметы расходов	0,9		0,03	
6.	Неофициальные («черновые») бухгалтерские документы	1,0		0,03	
7.	Процессуальные документы (протоколы допросов, осмотров, выемок и др.)	0,7		0,03	
Всего часов на предварительное ознакомление:		*	*	*	

Для определения времени, необходимого для предварительного ознакомления с материалами дела на организационной стадии бухгалтерской экс-

пертизы в бюджетных учреждениях считаем целесообразным разработать формулу, при составлении которой следует также учитывать неоднозначность бухгалтерских и иных документов, ставшим объектом исследования бухгалтерской экспертизой. Такую неоднозначность предлагается урегулировать с помощью введения в формулу коэффициента сложности. Исходя из результатов изучения объектов бухгалтерской экспертизы, значение данного коэффициента может колебаться от 0,7 до 1,0. Следовательно, формула расчета времени, необходимая на реализацию такой стадии организации экспертной работы, как предварительное ознакомление с материалами дела, будет выглядеть следующим образом:

$$R=K \cdot V \cdot T,$$

где R - время, необходимое для предварительного ознакомления с материалами дела на организационной стадии бухгалтерской экспертизы;

K – применяемый коэффициент сложности, зависящий от вида бухгалтерской и иной документации;

V – объем документа (количество страниц);

T – время (в часах), затраченное на изучение 1 страницы документа, является постоянной единицей и приравнена к 0,03 часа (исходя из скорости чтения 100-120 слов в минуту и 2 мин. в среднем затраты на вдумчивое изучение одной страницы печатного текста).

Для иллюстрации практических возможностей предлагаемой разработанной и адаптированной, с учетом некоторых особенностей проведения бухгалтерской экспертизы деятельности бюджетных учреждений, формулы приведем пример: на изучение и предварительное ознакомление с кассовыми документами экономического субъекта бюджетной сферы объемом 100 страниц с применением коэффициента сложности 0,8 эксперту-бухгалтеру потребуется 2,4 часа.

При разработке перечня стадий осуществления экспертной деятельности бюджетных учреждений учитывались особенности бухгалтерского учета подобных экономических субъектов, которые обусловлены законодательством о бюджетном устройстве и бюджетном процессе, нормативными документами по учету и отчетности в бюджетных учреждениях и отраслевой спецификой.

В научной и учебно-методической литературе предпринимались попытки составления плана-графика проведения бухгалтерской экспертизы. Однако, учитывая специфику деятельности экономических субъектов бюджетной сферы имеется крайняя необходимость разработки типового плана-графика проведения бухгалтерской экспертизы деятельности бюджетных учреждений с учетом дополнения стадий экспертных бухгалтерских работ.

Такой типовой план-график представлен в таблице 4.

Таблица 4 – Типовой план-график проведения бухгалтерской экспертизы, составленный в соответствии с Постановлением от «5» сентября 2021 г. Для проведения экспертизы установлен срок 21 дней. Начало проведения экспертизы «6» сентября 2021 г. Окончание проведения экспертизы «27» сентября 2021 г. (фрагмент)

№ п/п	Наименование мероприятий	Исполнители	Время выполнения (дата начала работ/окончания работ)	Роспись эксперта или группы экспертов об ознакомлении
Стадия планирования				
1.	Ознакомление с основанием для проведения экспертизы и заданием	эксперт-бухгалтер (группа экспертов)	6.09.2021	ознакомлен
	Определение целей, задач, изучение перечня вопросов, поставленных на решение эксперта	эксперт-бухгалтер (группа экспертов)	6.09.2021	ознакомлен
Организационная стадия				
2.	Составление, утверждение и ознакомление эксперта (группы экспертов) с планом-графиком	эксперт-бухгалтер (группа экспертов)	7.09.2021	ознакомлен
	Изучение содержания, полноты материалов, необходимых для проведения бухгалтерской экспертизы	эксперт-бухгалтер (группа экспертов)	8.09.2021-9.09.2021	ознакомлен
	Дополнительный подбор документов, материалов, фактических данных	эксперт-бухгалтер (группа экспертов)	10.09.2021-11.09.2021	ознакомлен
	Подбор законодательных, нормативных актов, инструкций, справочной информации	эксперт-бухгалтер (группа экспертов)	12.09.2021	ознакомлен
	Выбор метода или группы методов	эксперт-бухгалтер (группа экспертов)	13.09.2021	ознакомлен
	Определение сроков проведения экспертизы с помощью использования формы и формулы расчета времени	Уполномоченный орган	13.09.2021	ознакомлен

Стадия реализации результатов				
6.	Направление экспертного бухгалтерского заключения уполномоченному органу.	эксперт-бухгалтер (группа экспертов)	27.09.2021	ознакомлен
	Контроль сроков и качества выполнения экспертных работ, обоснованности выводов, полноты исследования, правильности составления заключения.	уполномоченный орган	27.09.2021	ознакомлен

4. Разработаны алгоритм и модель взаимодействия эксперта-бухгалтера и органа (лица), назначившего экспертизу, при проведении бухгалтерской экспертизы, позволяющие конкретизировать и сократить сроки проведения и обеспечить информационные запросы уполномоченных органов.

В целях разработки порядка взаимодействия уполномоченного органа (лица), назначившего экспертизу, и эксперта-бухгалтера построен алгоритм проведения бухгалтерской экспертизы, отражающий взаимодействие эксперта-бухгалтера с уполномоченным органом (лицом).

При проведении бухгалтерской экспертизы в бюджетном учреждении очень важно правильно организовать процесс взаимодействия лица (органа), назначившего проведение бухгалтерской экспертизы, и лиц(а), проводящих ее. Следовательно, для содействия всестороннему исследованию экспертом-бухгалтером соответствующих объектов и эффективности процесса назначения и производства бухгалтерской, обеспечения информационных запросов уполномоченных органов разработана модель взаимодействия эксперта-бухгалтера и уполномоченного органа (лица) на основе алгоритма проведения бухгалтерской экспертизы (рисунок 3). Подобное взаимодействие следует осуществлять только в пределах компетенции всех участников.

В данной модели взаимодействия эксперта-бухгалтера и органа (лица), назначившего экспертизу, при проведении бухгалтерской экспертизы имеет место два субъекта взаимодействия: уполномоченный орган (лицо), назначивший бухгалтерскую экспертизу, и эксперт-бухгалтер. Взаимодействие субъектов обусловлено тесной взаимосвязью и происходит в сфере информационного взаимодействия. Отправной точкой является постановление или задание на проведение бухгалтерской экспертизы. Формирование доказательственной базы происходит за счет исследования объектов бухгалтерской экспертизы, материалов документальной ревизии объекта бюджетной сферы и нормативно-справочной информации. Результатом взаимодействия будет являться заключение эксперта-бухгалтера, предоставленные им выводы и экспертные решения по результатам исследования, оформленные мероприятия по профилактике нарушений.



Рисунок 3 – Модель взаимодействия эксперта-бухгалтера и органа (лица), назначившего экспертизу, при проведении бухгалтерской экспертизы

5. Разработаны авторские методики проведения бухгалтерской экспертизы деятельности бюджетных учреждений: методика организации работы по формулированию и внесению предложений по профилактике и предупреждению нецелевого и неэффективного использования бюджетных средств с разработкой примерной формы специального должностного регламента эксперта-бухгалтера; методика проведения комплексных и комиссионных экспертиз по противоправным экономическим действиям; методика принятия экспертного решения и формулирования выводов бухгалтерской экспертизы.

Анализ экспертной практики показывает необходимость в проведении бухгалтерских экспертиз по вопросам, связанным с организацией работы эксперта-бухгалтера по подготовке предложений по профилактике и предупреждению нецелевого использования бюджетных средств. Методических разработок, которые бы способствовали эффективной организации работы эксперта-бухгалтера в данном направлении крайне мало. Основой разработанной методики послужил подготовленный специальный должностной регламент эксперта-бухгалтера, адаптированный для осуществления деятельности эксперта-бухгалтера в части формулирования и внесения предложений по профилактике и предупреждению неправомерного использования бюджетных ресурсов по результатам бухгалтерской экспертизы.

Разработанный специальный должностной регламент должен включать семь разделов деятельности эксперта-бухгалтера:

- 1) общие положения;
- 2) область применения специального должностного регламента;
- 3) последовательность действий эксперта-бухгалтера;
- 4) цель применения специального регламента;
- 5) права эксперта-бухгалтера по формулированию и внесению предложений;
- 6) обязанности эксперта-бухгалтера, связанные с профилактикой неправомерных экономических действий;
- 7) ответственность эксперта-бухгалтера в случае недобросовестного отношения к выполнению служебных обязанностей при подготовке предложений.

Подготовленный методический инструментарий проведения бухгалтерской экспертизы деятельности бюджетных учреждений в виде адаптированных методик организации работы по формулированию и внесению предложений по профилактике и предупреждению нецелевого и неэффективного использования бюджетных средств, проведении комплексных и комиссионных экспертиз по противоправным экономическим действиям, принятия экспертного решения и формулирования выводов бухгалтерской экспертизы включают в себя следующие разделы: цель методики, задачи методики, информационная база, исполнители и сроки использования, организационная стадия, алгоритм работы эксперта-бухгалтера, заключение по результатам бухгалтерской экспертизы.

I. ОСНОВНЫЕ ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

1. В процессе ретроспективного анализа и специального синхронного исследования этапов развития отечественного бюджетного учета и экспертной бухгалтерской деятельности были выявлены параллельные этапы их становления, общие закономерности в формировании контрольных функций бюджетного учета и развитии бухгалтерской экспертизы, определены направления совершенствования организационно-методического обеспечения бухгалтерской экспертизы деятельности бюджетных учреждений. Проведенные исследования позволили разработать и апробировать авторские методики проведения бухгалтерской экспертизы деятельности бюджетных учреждений.

2. Осуществленный сравнительный анализ видов контроля деятельности бюджетных учреждений позволил разработать предложения по упорядочению работы экспертно-криминалистических и уполномоченных органов в сфере противодействия экономической преступности в бюджетной сфере, апробировать подготовленные предложения по совершенствованию механизма взаимодействия субъектов контроля деятельности бюджетных учреждений, систематизировать защитные функции учетного процесса и уточнить их реализацию в условиях компьютеризации и цифровизации бухгалтерского учета.

3. Подготовленная форма расчета времени для ознакомления эксперта-бухгалтера с объектами бухгалтерской экспертизы при организации экспертных бухгалтерских работ, дополнение стадий проведения бухгалтерской экспертизы деятельности бюджетных учреждений стадией фиксации, анализа, систематизации и обобщения результатов для оформления письменного за-

ключения дали возможность разработать план-график проведения бухгалтерской экспертизы деятельности бюджетных учреждений, что позволяет точно определять трудоемкость и временные рамки экспертных бухгалтерских работ.

4. Современная система противодействия экономической преступности во многом зависит от качества взаимодействия экспертных и уполномоченных органов. Разработанные алгоритм и модель взаимодействия эксперта-бухгалтера и органа (лица), назначившего экспертизу, при проведении бухгалтерской экспертизы позволяют обеспечивать информационные запросы уполномоченных органов, конкретизировать и сократить сроки проведения экспертных бухгалтерских работ.

5. Разработанные форма специального должностного регламента эксперта-бухгалтера, алгоритм его действий, а также методика организации работы по формулированию и внесению предложений по профилактике и предупреждению нецелевого и неэффективного использования бюджетных средств позволяют унифицировать и упорядочить экспертно-бухгалтерскую деятельность, повысить действенность предварительного государственного финансового контроля. Разработанные методика проведения комплексных и комиссионных экспертиз по противоправным экономическим действиям и методика принятия экспертного решения и формулирования выводов бухгалтерской экспертизы были разработаны на основе запросов экспертных учреждений и отражают актуальные направления проведения бухгалтерской экспертизы деятельности бюджетных учреждений.

III. ПУБЛИКАЦИИ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи, опубликованные в журналах из перечня ведущих рецензируемых научных журналов и изданий, рекомендованных ВАК Минобрнауки РФ:

1. Фоменко Т.Н. Исторические аспекты развития и становления отечественного бюджетного учета и экспертной бухгалтерской деятельности / С.А. Звягин, Т.Н. Фоменко // Аудит. – 2017. – № 11. – С. 6-12. – (авт. 0,5 п.л.).

2. Фоменко Т.Н. Анализ защитных функции бухгалтерского учета и следы неправомερных экономических действий / С.А. Звягин, Т.Н. Фоменко // Экономический анализ : теория и практика. – 2018. – № 7(17). – С. 1302-1317. – (авт. 1,4 п.л.);

3. Фоменко Т.Н. Особенности подготовки предложений по профилактике противоправных действий при проведении бухгалтерской экспертизы в

бюджетной сфере / С.А. Звягин, Т.Н. Фоменко // Бухгалтерский учет и налогообложение в бюджетных организациях. – 2018. – № 8. – С. 54-59. (авт. 0,5 п.л.);

4. Фоменко Т.Н. Специфика взаимодействия эксперта-бухгалтера и органа (лица), назначившего экспертизу, в бюджетной сфере / С.А. Звягин, И.Е. Стрыгина, Т.Н. Фоменко // Аудит. – 2019. – № 5. – С. 8-13. – (авт. 0,4 п.л.).

5. Фоменко Т.Н. Анализ защитных функций бухгалтерского учета и следы неправомερных экономических действий / С.А. Звягин, Т.Н. Фоменко // Международный бухгалтерский учет. – 2021. – Т. 24. – № 8(482). – С. 887-906. – (авт. 1,4 п.л.).

Публикации в международной цитатно-аналитической базе «Scopus»:

6. Фоменко Т.Н. Complex and Commission Expertise on Illegal Actions in the Public Sector / S.A. Zvyagin, I.E. Strygina, E.P. Maltsev, T.N. Fomenko // Proceedings of the International Conference on Policies and Economics Measures for Agricultural Development (AgroDevEco 2020 Series: Advances in Economics, Business and Management Research. Available Online 30 July 2020, URL: <https://doi.org/10.2991/aebmr.k.200729.088>(авт. 0,2 п.л.).

Статьи, опубликованные в других научных изданиях:

7. Фоменко Т.Н. Становление бюджетного учета в истории России / С.А. Звягин, Т.Н. Фоменко // Инновационные инфокоммуникации XXI века : материалы XVIII межвузовской Всероссийской научно-практической (очно-заочной) конференции, посвященная Дню Радио и Дню Победы. – Хабаровск : Изд-во ХИИК «СибГУТИ», 2017. – С. 508-510. – (авт. 0,2 п.л.);

8. Фоменко Т.Н. Осуществление финансового контроля в системе бюджетных отношений / С.А. Звягин, Т.Н. Фоменко // Телекоммуникационные технологии: Актуализация и решение проблем подготовки высококвалифицированных кадров в современных условиях : сборник научных материалов Всероссийской (заочной) с международным участием научной конференции преподавателей, аспирантов и студентов, г. Хабаровск, 22-23 декабря 2017 г. – Хабаровск : Изд-во ХИИК (филиал) «СибГУТИ», 2018. – С. 561-566. – (авт. 0,2 п.л.);

9. Фоменко Т.Н. Организация экспертных бухгалтерских работ в системе бюджетных отношений / С.А. Звягин, Т.Н. Фоменко // Апрельские научные чтения имени профессора Л.Т. Гиляровской : материалы VII Международной научно-практической конференции, г. Воронеж, 13 апреля 2018 г. : Международный экономический учетно-аналитический форум, посвя-

щенный 100-летию Воронежского государственного университета, г. Воронеж, 13-14 апреля 2018 г. : в 2 ч. – Воронеж : Издательский дом ВГУ, 2018. – Ч. 2 – С. 135-140. – (авт. 0,2 п.л.).

10. Фоменко Т.Н. Организационные аспекты осуществления экспертных бухгалтерских работ в сфере бюджетных отношений / С.А. Звягин, Т.Н. Фоменко // Инновационные инфокоммуникации XXI века : научные материалы XIX межвузовской Всероссийской студенческой научно-практической (очно-заочной) конференции, посвященной Дню Радио и Дню Победы, г. Хабаровск, 4 мая 2018 г. – Хабаровск : Изд-во ХИИК (филиал) «СибГУТИ», 2018. – С. 479-484. – (авт. 0,3 п.л.).

11. Фоменко Т.Н. Развитие финансово-контрольной деятельности в бюджетной сфере России (исторический аспект) / С.А. Звягин, Т.Н. Фоменко // Актуальные проблемы учета, экономического анализа и финансово-хозяйственного контроля деятельности организаций : материалы V Международной научно-практической конференции, г. Воронеж, 11 декабря 2017 г. : в 2 ч. – Воронеж : Издательский дом ВГУ, 2017. – Ч. 2. – С. 56-60. – (авт. 0,2 п.л.).

12. Фоменко Т.Н. Защитные функции бухгалтерского учета и предупреждение экономических преступлений / Т.Н. Фоменко // Общественная безопасность, законность и правопорядок в Штысячелетии : сборник статей. – Вып. 4. – Ч. 2. – Воронеж : Воронежский институт МВД России, 2019. – С. 344-350. – (авт. 0,4 п.л.).

13. Фоменко Т.Н. Методические особенности проведения комплексных и комиссионных экспертиз по неправомерным экономическим действиям в бюджетной сфере / С.А. Звягин, Т.Н. Фоменко // Апрельские научные чтения имени профессора Л.Т. Гиляровой : материалы VIII Международной научно-практической конференции, г. Воронеж, 12 апреля 2019 г. : в 2 ч. – Воронеж : Издательский дом ВГУ, 2019. – Ч. 2 – С. 211-215. – (авт. 0,3 п.л.).

14. Фоменко Т.Н. Использование защитных функций бухгалтерского учета в бухгалтерской экспертизе / С.А. Звягин, Т.Н. Фоменко // Актуальные проблемы учета, экономического анализа и финансово-хозяйственного контроля деятельности организаций : материалы VI Международной научно-практической конференции, г. Воронеж, 10 декабря 2018 г. : в 2 ч. – Воронеж : Издательский дом ВГУ, 2019. – Ч. 1. – С. 145-149. – (авт. 0,2 п.л.).

15. Фоменко Т.Н. Организация и проведение бухгалтерской экспертизы в системе бюджетных отношений / С.А. Звягин, Т.Н. Фоменко // Инновационные инфокоммуникации XXI века : материалы XX Всероссийской студен-

ческой научно-практической конференции, посвященной Дню Радио и Дню Победы, г. Хабаровск, 25-26 апреля 2019 г. [Электронное издание]. – Хабаровск : Изд-во ХИИК (филиал) СибГУТИ, 2019. – С. 748-753. – (авт. 0,3 п.л.).

16. Фоменко Т.Н. Бухгалтерская экспертиза в системе бюджетных отношений / Т.Н. Фоменко // *Общественная безопасность, законность и правопорядок в III тысячелетии : сборник статей.* – Вып. 5. – Ч. 2. – Воронеж : Воронежский институт МВД России, 2019. – С. 76-80. – (0,3 п.л.).

17. Фоменко Т.Н. Экономические следы воздействия противоправной деятельности на учетный процесс и взаимодействия с ним / С.А. Звягин, Т.Н. Фоменко // *Актуальные проблемы и перспективы развития аудита, бухгалтерского учета, экономического анализа и налогообложения : материалы национальной (Всероссийской) научно-практической и методической конференции,* г. Воронеж, 07 ноября 2019 г. – Воронеж : ФГБОУ ВО Воронежский ГАУ, 2020. – С. 34-37. – (авт. 0,2 п.л.).

18. Фоменко Т.Н. Сравнительный анализ видов финансового контроля в системе бюджетных отношений / Т.Н. Фоменко // *Общественная безопасность, законность и правопорядок в III тысячелетии : сборник статей.* – Вып. 6. – Ч. 3. – Воронеж : Воронежский институт МВД России, 2020. – С. 35-41. – (авт. 0,4 п.л.).

19. Фоменко Т.Н. Исторические аспекты финансового контроля в бюджетной сфере / Т.Н. Фоменко // *Общество и экономическая мысль в XXI в.: пути развития и инновации : материалы IX Международной научно-практической конференции, посвященной 65- летнему Юбилею филиала,* г. Воронеж, 31 марта 2021 г. , Воронежский филиал РЭУ им. Г.В. Плеханова – Воронеж : Издательско-полиграфический центр «Научная книга», 2021. – С. 211-216. – (авт. 0,3 п.л.).

20. Фоменко Т.Н. Бухгалтерская экспертиза в системе финансового контроля бюджетных отношений / Т.Н. Фоменко // *Апрельские научные чтения имени профессора Л.Т. Гиляровской : материалы VIII Международной научно-практической конференции,* г. Воронеж, 23 апреля 2021 г. : в 2 ч. – Воронеж : Издательский дом ВГУ, 2021. – Ч. 2 – С. 274-279. – (авт. 0,3 п.л.).

21. Фоменко Т.Н. Study Of Objects During The Accounting Expertise In The Economic Entities Of The Public Sector / SA Zvyagin, TN Fomenko, NA Breslavtseva, AA Fedchenko // *Research Journal of Pharmaceutical, Biological and Chemical Sciences.* – November–December 2018, RJPBCS 9(6), Page No. 1961-1970. – (авт. 0,3 п.л.).