

ОРГАНИЗАЦИЯ ЭКСПРЕСС-ДИАГНОСТИКИ РИСКОВ НАЛИЧИЯ ФАКТОВ ФАЛЬСИФИКАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЁТНОСТИ КОМПАНИИ

Екатерина Максимовна Гладкина

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Ростовский государственный экономический университет (РИНХ)», Российская Федерация, г. Ростов-на-Дону, Ростовская область, ул. Большая Садовая, д. 69, e-mail: ekaterina.gladkina@yandex.ru

Аннотация. В данной статье изучается возможность применения методики оценки искажений в бухгалтерской (финансовой) отчётности для экспресс-диагностики рисков наличия фактов фальсификации отчётности на этапе ознакомления аудиторской компании с особенностями деятельности потенциального клиента. Для этого были проведены оценка искажений и расчёт погрешности в финансовой отчётности за 2023 год крупнейших компаний агропромышленного комплекса Ростовской области Российской Федерации. Целью статьи является адаптация существующих статистических методик расчёта интегрального показателя манипулирования бухгалтерской отчётностью для цели экспресс-диагностики рисков наличия фактов фальсификации бухгалтерской (финансовой) отчётности компании на этапе подготовки аудиторской проверки.

Ключевые слова: риски, фальсификация, бухгалтерская (финансовая) отчётность, экспресс-диагностика.

Информация о финансировании: данное исследование выполнено без внешнего финансирования.

Для цитирования: Гладкина Е.М. Организация экспресс-диагностики рисков наличия фактов фальсификации бухгалтерской (финансовой) отчётности компании. Государственное управление и право. 2024. № 3(03). С. 152-161.

ORGANIZATION OF EXPRESS DIAGNOSTICS OF RISKS OF THE PRESENCE OF FACTS OF FALSIFICATION OF ACCOUNTING (FINANCIAL) STATEMENTS OF THE COMPANY

Ekaterina Maximovna Gladkina

Federal state budgetary educational institution of higher education «Rostov State Economic University (RINH)», 69 Bolshaya Sadovaya str., Rostov-on-Don, Rostov region, Russian Federation, e-mail: ekaterina.gladkina@yandex.ru

Abstract. This article examines the possibility of using the methodology for assessing distortions in accounting (financial) statements for express diagnostics of the risks of the presence of facts of falsification of statements at the stage of familiarization of the audit company with the specifics of the potential client's activities. For this purpose, an assessment of distortions and calculation of the error in the financial statements for 2023 of the largest companies in the agro-industrial complex of the Rostov region were carried out. The purpose of the article is to adapt existing statistical methods for calculating the integral indicator of accounting manipulation for the purpose of rapid diagnosis of the risks of falsification of accounting (financial) statements of a company at the stage of preparing an audit.

Keywords: risks, falsification, accounting (financial) reporting, express diagnostics.

Financing information: this study was carried out without external funding.

For citation: Gladkina, E.M. (2024) Organization of express diagnostics of risks of the presence of facts of falsification of accounting (financial) statements of the company. Public administration and law, 3(03), 152-161.

ВВЕДЕНИЕ

Заключая договор об оказании аудиторских услуг между аудиторской организацией и предприятием-клиентом, в нём отражают существенные аспекты проведения проверки – это предмет договора с указанием цели аудиторской проверки, порядок проведения аудита, права и обязанности сторон, сроки проведения аудита и порядок сдачи услуг по договору, стоимость и расчёты по договору, конфиденциальность и ответственность сторон и др. В связи с тем, что проверяющая организация несёт ответственность

за достижение поставленной цели в договоре об оказании аудиторских услуг, а сроки проверки ограничены всё тем же договором, необходимо серьёзно отнестись к подготовке аудиторской проверки.

Подготовка аудиторской проверки осуществляется до заключения договора об оказании аудиторских услуг. На этом этапе руководство аудиторской организации знакомится со спецификой деятельности потенциального клиента, обсуждает с заказчиком цель и задачи аудиторской проверки, оценивает собственные силы на проведение данного

аудита, определяет необходимость привлечения экспертов к проведению аудиторской проверки и в зависимости от объёма и сложности работ устанавливает сроки проведения аудита и его стоимость.

Аудиторская организация, перед заключением с клиентом договора на оказание аудиторских услуг, изучает специфику деятельности организации-потенциального клиента, особенности ведения бухгалтерского учёта и составления бухгалтерской (финансовой) отчётности, используя для этих целей разработанные ими тесты, опросники, аналитические и другие инструменты. На этапе подготовки аудиторской проверки, как и на других этапах проверки, необходимо помнить о сжатых сроках проведения аудита и соблюдать принцип эффективности деятельности. Но не стоит забывать о качестве оказываемых аудиторских услуг. Поэтому аудитор должен использовать только те методы и инструменты проверки, которые приближают его к достижению цели проверки и выполнению поставленных задач, а не уводят его в противоположные проверке стороны. Так, например, если перед аудитором стоит задача выявить в ходе проверки наличие фактов фальсификации бухгалтерской (финансовой) отчётности, то нет смысла на этапе подготовки аудиторской проверки проводить горизонтальный ретроспективный анализ бухгалтерской (финансовой) отчётности проверяемой компании, тем более на длительном горизонте 3-5 лет, так как проведение подобного анализа необходимо при подтверждении принципа непрерывности деятельности проверяемой компании. Решение данной задачи осуществляется на заключительной стадии

проведения аудиторской проверки, а на этапе подготовки аудиторской проверки до заключения договора об оказании аудиторских услуг предпроверочный анализ с целью детального исследования каждой из форм бухгалтерской (финансовой) отчётности, тем более с определением статистических выбросов и последующего исследования существенных фактов, их спродуцировавших, не требуется. Это трудоёмкая и долгая работа, требующая больших трудозатрат и дополнительных источников информации, проведение которой на этапе подготовки аудиторской проверки нарушает принцип эффективности деятельности аудиторской компании.

На этапе подготовки аудиторской проверки, целью которой является выявление фактов фальсификации бухгалтерской (финансовой) отчётности, не целесообразно проводить экспресс-диагностику дебиторской задолженности и анализировать её динамику. В бухгалтерском балансе дебиторская задолженность не всегда приводится с разбивкой на долгосрочную и краткосрочную, а информацию о просроченной дебиторской задолженности по данным бухгалтерского баланса без привлечения дополнительных источников информации получить невозможно. Поэтому аудитору при подготовке аудиторской проверки следует использовать только те методы и инструменты, которые позволяют в кратчайшие сроки без существенных трудозатрат и с ограниченным объёмом источников информации провести экспресс-диагностику бухгалтерской (финансовой) отчётности потенциального заказчика аудита.

Особое внимание на этапе подготовки аудиторской проверки

следует уделять выявлению рисков фальсификации бухгалтерской (финансовой) отчётности компании, что позволит проверяющим минимизировать риски проведения неудачной аудиторской проверки [1] и предотвратить вытекающие из этого финансовые и моральные издержки.

ЦЕЛЬ ИССЛЕДОВАНИЯ

Целью статьи является адаптация существующих статистических методик расчёта интегрального показателя манипулирования бухгалтерской отчётностью для цели экспресс-диагностики рисков наличия фактов фальсификации бухгалтерской (финансовой) отчётности компании на этапе подготовки аудиторской проверки.

МЕТОДЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Перед заключением договора об оказании аудиторских услуг аудиторская компания должна ознакомиться с особенностями деятельности потенциального клиента, его организационной структурой, руководством компании, провести экспресс-диагностику и оценить риски наличия фактов фальсификации бухгалтерской (финансовой) отчётности компании.

Для экспресс-диагностики рисков наличия фактов фальсификации бухгалтерской (финансовой) отчётности компании возможно использовать различные методики оценки качества финансовой отчётности. Особого интереса заслуживает методика оценки искажений в бухгалтерской (финансовой) отчётности, разработанная учёными Новосибирской научной школы [2-4].

Суть данной методики заключается в установлении наличия вероятности манипулирования данными финансовой отчётности компании на базе использования

рассчитанных индикаторов оценки достоверности финансовой отчётности на основе совокупностей концепции типологии данных [2]. Источниками информации для проведения экспресс-оценки являются формы бухгалтерской отчётности: Бухгалтерский баланс и Отчёт о движении денежных средств.

РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ И ИХ ОБСУЖДЕНИЯ

Методика оценки искажений в бухгалтерской (финансовой) отчётности [2] включает три этапа.

Первый этап предполагает определение погрешности в бухгалтерской (финансовой) отчётности, которая представляет собой процентное отклонение сальдо совокупных денежных потоков от изменения денежных средств и денежных эквивалентов.

Сальдо совокупных денежных потоков – разница между совокупными поступлениями и совокупными платежами организации по текущим, инвестиционным и финансовым операциям, отражаемым в Отчёте о движении денежных средств.

Изменение денежных средств и денежных эквивалентов компании определяется по данным Бухгалтерского баланса и представляет собой отклонение отчётного года от предыдущего по строке 1250.

Сальдо совокупных денежных потоков должно быть равно изменению денежных средств и денежных эквивалентов, рассчитанному по данным Бухгалтерского баланса. Согласно рассматриваемой методики экспресс-оценки, допускается погрешность в отклонении сальдо совокупных денежных потоков от изменения денежных средств и денежных эквивалентов не более 5 %.

По данным рэнкинга 250

крупнейших компаний Южного федерального округа, проведенного журналом Эксперт Юг [5], были выбраны крупнейшие компании агропромышленного

комплекса Ростовской области и проведен расчёт погрешности в их финансовой отчётности 2023 г. [6-10], представленный данными таблицы 1.

Таблица 1. Расчёт погрешности в финансовой отчётности крупнейших организаций аграрно-промышленного комплекса Ростовской области за 2023 г.

Table 1. Calculation of the error in the financial statements of the largest organizations of the agricultural and industrial complex of the Rostov region for 2023

Название организации	Сальдо совокупных денежных потоков компании за 2023 г., тыс. руб.	Денежные средства и денежные эквиваленты, тыс. руб.			Отклонение сальдо совокупных денежных потоков от изменения денежных средств и денежных эквивалентов за 2023 г., тыс. руб	Погрешность в бухгалтерской финансовой отчётности за 2023 г., %
		На 31.12.2022	На 31.12.2023	Изменение за 2023 г.		
Аграрно-промышленный комплекс						
Агрохолдинг «Степь»	482 422	90 230	572 657	482 427	-5	-0,001 %
ООО «Индюшкин Двор»	2 004	6 512	8 340	1 828	176	9,628 %
ООО «Южная Гардарика»	303 970	13 476	318 536	305 060	-1 090	-0,357 %
ООО «РЗК "Ресурс"»	17 271	3 711	20 977	17 266	5	0,029 %
ООО «Ростовский бройлер»	-1 060	2 008	948	-1 060	0	0 %

Расчёт погрешности в финансовой отчётности крупнейших организаций аграрно-промышленного комплекса Ростовской области за 2023 г. показал, что только у ООО «Индюшкин Двор» погрешность в бухгалтерской (финансовой) отчётности за 2023 г. превышает максимально допустимый предел 5 % и составляет 9,628 %. У остальных рассматриваемых организаций отклонение сальдо совокупных денежных потоков от изменения денежных средств и денежных

эквивалентов за 2023 г. не существенно и не влияет на правильность принятия управленческих решений по данным бухгалтерской (финансовой) отчётности. И только у одной организации – ООО «Ростовский бройлер» – сальдо совокупных денежных потоков компании равно изменению денежных средств и денежных эквивалентов за 2023 г. Второй этап предполагает оценку качества составления раздела Денежные потоки

от финансовых операций (CFF) Отчёта о движении денежных средств. Согласно методике экспресс-оценки рисков наличия фактов фальсификации бухгалтерской (финансовой) отчётности [4] раздел Денежные потоки от финансовых операций составлен качественно, если соблюдается следующее условие:

$$\left| \frac{(NI - \Delta NOA) - (CFO + CFI)}{NOA} \right| \leq 0,05 \text{ [3]},$$

где NI – чистая прибыль;
NOA – чистые операционные активы;
CFO – сальдо денежных потоков от текущих операций;
CFI – сальдо денежных потоков от инвестиционных операций.

Источниками информации для проведения второго этапа экспресс-оценки рисков наличия фактов фальсификации бухгалтерской (финансовой) отчётности являются данные бухгалтерской (финансовой) отчётности (Бухгалтерского баланса, Отчёта о финансовых результатах, Отчёта о движении денежных средств) и учётных регистров предприятий по счетам 50 «Касса», 51 «Расчётные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Денежные документы», 57 «Переводы в пути» и 58 «Финансовые вложения».

Недостатком данной методики, на наш взгляд, является то, что для оценки качества составления раздела Денежные потоки от финансовых операций (CFF) используется показатель Чистые операционные активы (NOA), размер которых установить только по данным бухгалтерской (финансовой) отчётности,

составленной по требованиям, прописанным в ПБУ и ФСБУ, не представляется возможным. Чистые операционные активы определяются по формуле:

$$NOA = OA - OO,$$

где OA – операционные активы;
OO – операционные обязательства.

Для определения операционных активов и операционных обязательств необходимо, помимо данных Бухгалтерской (финансовой) отчётности, использовать учётные регистры проверяемого предприятия. Поэтому применение второго этапа методики экспресс-оценки рисков наличия фактов фальсификации бухгалтерской (финансовой) отчётности для установления наличия вероятности манипулирования данными финансовой отчётности компании при предварительном планировании аудита не представляется возможным.

Рассчитаем чистые операционные активы крупнейших компаний агропромышленного комплекса Ростовской области на 01.01.2023 г. (таблица 2) и на 01.01.2024 г. (таблица 3), предположив, что к финансовым активам компаний относятся только долгосрочные финансовые вложения и краткосрочные финансовые вложения и по строке 1250 бухгалтерского баланса отражены только денежные средства предприятия, а денежные эквиваленты отсутствуют. К финансовым обязательствам отнесём отражённые в пассиве бухгалтерского баланса долгосрочные заёмные средства и краткосрочные заёмные средства.

Таблица 2. Расчёт чистых операционных активов крупнейших организаций аграрно-промышленного комплекса Ростовской области на 01.01.2023 г.

Table 2. Calculation of net operating assets of the largest organizations of the agricultural and industrial complex of the Rostov region on 01.01.2023

Название организации	Активы (А)	Финансовые активы (ФА)	Операционные активы (ОА)	Операционные обязательства (ОО)	Чистые операционные активы (NOA)
Аграрно-промышленный комплекс					
Агрохолдинг «Степь»	40 493 856	39 420 592	1 073 264	17 422 432	-16 349 168
ООО «Индюшкин Двор»	5 257 701	1 195 767	4 061 934	2 261 633	-2 866 167
ООО «Южная Гардарика»	320 968	18 648	302 320	265 868	-292 131
ООО «РЗК "Ресурс"»	24 694 808	106 863	24 587 945	18 283 777	-24 483 582
ООО «Ростовский бройлер»	5 491 500	647 165	4 844 335	3 600 632	-4 265 170

Таблица 3. Расчёт чистых операционных активов крупнейших организаций аграрно-промышленного комплекса Ростовской области на 01.01.2024 г.

Table 3. Calculation of net operating assets of the largest organizations of the agricultural and industrial complex of the Rostov region on 01.01.2024

Название организации	Активы (А)	Финансовые активы (ФА)	Операционные активы (ОА)	Операционные обязательства (ОО)	Чистые операционные активы (NOA)
Аграрно-промышленный комплекс					
Агрохолдинг «Степь»	47 224 823	45 919 597	1 305 226	24 650 020	-23 344 794
ООО «Индюшкин Двор»	7 325 059	2 396 909	4 928 150	4 324 278	603 872
ООО «Южная Гардарика»	1 105 234	16 523	1 088 711	873 345	215 366
ООО «РЗК "Ресурс"»	36 568 025	105 764	36 462 261	23 147 715	13 314 546
ООО «Ростовский бройлер»	5 342 183	1 982 042	3 360 141	3 448 530	-88 389

Таблица 4. Оценка качества составления раздела Денежные потоки от финансовых операций (CFF) Отчёта о движении денежных средств крупнейших организаций агропромышленного комплекса Ростовской области за 2023 г.

Table 4. Assessment of the quality of the compilation of the Cash flows from financial transactions (CF) section of the Cash Flow Statement of the largest organizations of the agro-industrial complex of the Rostov region for 2023

Название организации	Чистая прибыль (NI) за 2023 г.	Изменение чистых операционных активов за 2023 г. (ΔNOA)	Средние чистые операционные активы ($\overline{NOA}$)	Сальдо денежных потоков от текущих операций (CFO)	Сальдо денежных потоков от инвестиционных операций (CFI)	$ ((NI - \Delta NOA) - (CFO + CFI)) / (\overline{NOA}) $
Агрохолдинг «Степь»	15 018 638	-6 995 626	-19 846 981	11 566 024	-3 327 618	0,7
ООО «Индюшкин Двор»	1 775 953	+3 470 039	-1 131 148	1 404 308	-1 373 446	1,5
ООО «Южная Гардарика»	282 573	+507 497	-38 383	117 304	32 608	9,8
ООО «РЗК "Ресурс"»	-1 291 451	+37 798 128	-5 584 518	-892 162	-5 607 998	5,8
ООО «Ростовский бройлер»	962 796	+4 176 781	-2 176 780	1 807 678	-252 230	2,2

Проведём оценку качества составления раздела Денежные потоки от финансовых операций (CFF) Отчёта о движении денежных средств за 2023 г. по данным бухгалтерской отчётности крупнейших компаний агропромышленного комплекса Ростовской области [6-10] в таблице 4.

Оценка качества составления раздела Денежные потоки от финансовых операций (CFF) Отчёта о движении денежных средств крупнейших организаций агропромышленного комплекса Ростовской области за 2023 г. показала, что абсолютно по всем рассматриваемым организациям наблюдается отклонение коэффициента манипулирования более чем на 0,05. То есть все рассматриваемые

организации, согласно результатам проведенной оценки, допускали существенные манипулирования при составлении Отчёта о движении денежных средств за 2023 г.

Однако вызывают сомнения результаты проведенной оценки, так как источником информации являлись только формы бухгалтерской (финансовой) отчётности, а доступ к учётным регистрам рассматриваемых предприятий отсутствовал.

Третий этап рассматриваемой методики позволяет оценить достоверность сальдо денежных потоков от текущих операций, отражённого в Отчёте о движении денежных средств. Однако на базе данной методики оценки невозможно организовать экспресс-анализ определения

степени манипулирования с денежными потоками от текущих операций. Это связано с тем, что в бухгалтерской (финансовой) отчётности отсутствует информация о накопленной амортизации внеоборотных активов, которая нужна для оценки уровня манипулирования при составлении Отчёта о движении денежных средств.

ВЫВОДЫ

Таким образом, можно сделать вывод, что адаптировать существующие статистические методики расчёта интегрального показателя манипулирования бухгалтерской отчётностью для цели экспресс-диагностики рисков наличия фактов фальсификации бухгалтерской (финансовой) отчётности компании на этапе подготовки аудиторской проверки возможно, но не в полном объёме. При проведении экспресс-диагностики рисков наличия фактов фальсификации бухгалтерской (финансовой)

отчётности возможно использовать только первый этап методики оценки искажений в бухгалтерской (финансовой) отчётности, предложенной учёными Новосибирской научной школы. Однако для определения наличия рисков манипуляции с бухгалтерской (финансовой) отчётностью необходимо разработать методику проведения экспресс-диагностики организации – потенциального клиента, источником информации которой будут только формы бухгалтерской (финансовой) отчётности, находящиеся в открытом доступе. Использование такой методики для экспресс-диагностики рисков наличия фактов фальсификации бухгалтерской (финансовой) отчётности компании позволит аудиторам оценить честность и добросовестность руководства и работников потенциального клиента до момента заключения договора об оказании аудиторских услуг.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Andreeva L.Yu., Skorev M.M., Grafova T.O. Tools of financial management of reputational risks // European Research Studies Journal. 2017. T. 20. № 3B. Pp. 280-299.
2. Савельева М.Ю. Проверка качества составления отчёта о движении денежных средств в российских компаниях // Международный бухгалтерский учёт. 2018. Т. 21. № 9(447). С. 1024-1036.
3. Алексеев М.А. Критический анализ развития методов оценки качества финансовой отчётности // Вестник НГУЭУ. 2018. № 3. С. 144-161.
4. Алексеев М.А. Пятилетний опыт проверки качества составления отчёта о движении денежных средств в российских компаниях // Экономический анализ: теория и практика. 2020. Т. 19. № 10(505). С. 1945-1964.
5. 250 крупнейших компаний ЮФО по итогам 2023 года // Эксперт Юг. 2024. № 9. URL: <https://expertsouth.ru/ratings/krupnejshe-kompanii/250-krupneyshikh-kompaniy-yufo-po-itogam-2023-goda/>.
6. АО Агрохолдинг «Степь»: бухгалтерская отчётность и финансовый анализ. URL: https://www.audit-it.ru/buh_otchet/7708813052_ao-agrokholding-step?ysclid=m232ofjg2v466907228.
7. ООО «Индюшкин Двор»: бухгалтерская отчётность и финансовый анализ. URL: https://www.audit-it.ru/buh_otchet/6125033299_ooo-indyushkin-dvor?ysclid=m2349j07e3112047502.
8. ООО «Южная Гардарика»: бухгалтерская отчётность и финансовый анализ. URL: https://www.audit-it.ru/buh_otchet/6167128792_ooo-yuzhnaya-gardarika?ysclid=m234cf6laf77246273.

9. ООО «Ростовская зерновая компания «Ресурс»: бухгалтерская отчётность и финансовый анализ. URL: https://www.audit-it.ru/buh_otchet/6148003452_ooo-rzk-resurs?ysclid=m234k6n4xr947860171.
10. ООО «Ростовский бройлер»: бухгалтерская отчётность и финансовый анализ. URL: https://www.audit-it.ru/buh_otchet/6132013470_ooo-rostovskiy-broyler.

Информация об авторах

Гладкина Екатерина Максимовна – аспирант кафедры бухгалтерского учёта

REFERENCES

1. Andreeva, L.Yu., Skorev, M.M., Grafova, T.O. Tools of financial management of reputational risks // European Research Studies Journal. 2017. T. 20. № 3B. Pp. 280-299.
2. Savelyeva, M.Y. Quality control of the preparation of a cash flow statement in Russian companies // International Accounting. 2018. Vol. 21. № 9(447). Pp. 1024-1036. (In Russ.)
3. Alekseev, M.A. Critical analysis of the development of methods for assessing the quality of financial statements // Bulletin of the National Research University of Economics. 2018. No. 3. Pp. 144-161. (In Russ.)
4. Alekseev, M.A. Five-year experience in quality control of the preparation of a cash flow statement in Russian companies // Economic analysis: theory and practice. 2020. T. 19. № 10(505). Pp. 1945-1964. (In Russ.)
5. 250 largest companies in the Southern Federal District by the end of 2023 // Expert Yug. 2024. No. 9. URL: <https://expertsouth.ru/ratings/krupnejshie-kompanii/250-krupneyshikh-kompaniy-yufo-po-itogam-2023-goda/>. (In Russ.)
6. Agroholding Steppe JSC: accounting statements and financial analysis. URL: https://www.audit-it.ru/buh_otchet/7708813052_ao-agrokholding-step?ysclid=m232ofjg2v466907228. (In Russ.)
7. Turkey Yard LLC: accounting statements and financial analysis. URL: https://www.audit-it.ru/buh_otchet/6125033299_ooo-indyushkin-dvor?ysclid=m2349j07e3112047502. (In Russ.)
8. Yuzhnaya Gardarika LLC: accounting statements and financial analysis. URL: https://www.audit-it.ru/buh_otchet/6167128792_ooo-yuzhnaya-gardarika?ysclid=m234cf6laf77246273. (In Russ.)
9. Rostov Grain Company Resurs LLC: accounting statements and financial analysis. URL: https://www.audit-it.ru/buh_otchet/6148003452_ooo-rzk-resurs?ysclid=m234k6n4xr947860171. (In Russ.)
10. Rostovsky Broiler LLC: accounting statements and financial analysis. URL: https://www.audit-it.ru/buh_otchet/6132013470_ooo-rostovskiy-broyler. (In Russ.)

Information about the authors

Ekaterina M. Gladkina – Postgraduate Student of the Department of Accounting

Автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.

The authors declare no conflicts of interests.

Поступила в редакцию (Reserved) 12.09.2024

Поступила после рецензирования 22.11.2024

Принята к публикации (Accepted) 28.11.2024