

Гречишникова Анастасия Сергеевна

студент, ФГБОУ ВО «Государственный университет управления», г. Москва

e-mail: grechishnikova.anastasia@yandex.ru

Чеботарева Зоя Валентиновна

канд. экон. наук., ФГБОУ ВО «Государственный университет управления», г. Москва

e-mail: tzl09@mail.ru

Grechishnikova Anastasiya

Student, State University of Management, Moscow

e-mail: grechishnikova.anastasia@yandex.ru

Chebotareva Zoya

Candidate of Economic Sciences, State University of Management, Moscow

e-mail: tzl09@mail.ru

ОСНОВЫ АУДИТА ДЕБИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ В ОРГАНИЗАЦИЯХ ТЕЛЕКОММУНИКАЦИОННОГО СЕКТОРА

Аннотация. Методика проведения аудиторской проверки дебиторской задолженности в организациях телекоммуникационного сектора нуждается в постоянном развитии и улучшении. В статье рассмотрено значение проверки дебиторской задолженности в организациях телекоммуникационного сектора. Исследованы основные задачи, которые ставятся при проведении аудиторской проверки дебиторской задолженности. Описано содержание аудиторских процедур в соответствии с применяемыми международными стандартами аудита. Выявлены основные зоны риска при проверке данной статьи бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Ключевые слова: дебиторская задолженность, аудиторские доказательства, процедура аудита, контроль просроченной задолженности, достоверность отчетности.

BASES OF AUDIT OF RECEIVABLES IN THE ORGANIZATIONS OF THE TELECOMMUNICATION SECTOR

Abstract. The methodology for the audit of receivables in telecommunications sector organizations needs to be constantly developed and improved. The significance of checking receivables in organizations of the telecommunication sector has been considered in the article. The main tasks, which are set during the audit of receivables, have been examined. The content of audit procedure in accordance with applicable International Standards on Auditing has been described. The main risk areas during the audit of this article of the accounting (financial) statements have been revealed.

Keywords: receivables, audit evidence, audit procedure, control of outstanding receivables, accuracy of accounting statements.

Организации телекоммуникационного сектора являются открытыми экономическими субъектами, и в рамках своей хозяйственной и производственной деятельности, вступают в различные взаимоотношения. Обычно участниками таких взаимоотношений являются другие организации, предприятия, учреждения, а также работники самой организации и отдельные лица. Эти взаимоотношения основаны на различных расчетах в процессе оказания телекоммуникационных услуг и продаже телекоммуникационного оборудования. От состояния расчетов с дебиторами во многом зависит состоятельность организаций телекоммуникационного сектора, финансовое положение и инвестиционная привлекательность.

Зачастую в организациях телекоммуникационного сектора при реализации товаров, работ, услуг возникает временной разрыв между моментом отгрузки товаров, выполнения работ, оказания услуг и поступлением денег на расчетный счет от покупателей. Так образуется дебиторская задолженность, которую необходимо постоянно контролировать во избежание убытков компании.

Дебиторская задолженность является самой значимой и неотъемлемой частью оборотных средств любой организации телекоммуникационного сектора (табл. 1). Поэтому необходимость правильного и эффективного управления уровнем задолженности определяется не только стремлением к оптимизации денежных

© Гречишникова А.С., Чеботарева З.В., 2019. Статья доступна по лицензии Creative Commons «Attribution» («Атрибуция») 4.0. всемирная (<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>).

The Author(s), 2019. This is an open access article under the CC BY 4.0 license (<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>).



потоков организаций телекоммуникационного сектора, но и желанием снизить затраты, возникающие по причине того, что любое увеличение дебиторской задолженности должно быть профинансировано каким-либо иным способом: за счет роста внешних займов (собственные средства кредиторов или кредиты банков) или за счет роста собственной прибыли.

Таблица 1

**Соотношение дебиторской задолженности и общей суммы оборотных активов
в организациях телекоммуникационного сектора**

Организация	Сумма задолженности на 31.12.2017 г., тыс. руб.	Сумма оборотных активов на 31.12.2017 г., тыс. руб.	Соотношение, %
ПАО «Ростелеком»	51 698	68 639	75
ОАО «Комкор»	15 350	16 457	93
АО «МаксимаТелеком»	1 118	1 477	76
ОАО «МТТ»	2 251	2 676	84

Источник: [12]

Своевременное истребование дебиторской задолженности является наиболее приоритетной задачей для организаций телекоммуникационного сектора. Для достижения поставленной задачи необходимо соблюдать должную осмотрительность при выборе контрагентов, своевременно выставлять расчетные документы, а также следить за платежной дисциплиной своих контрагентов (осуществлением платежей полном объеме и в установленные сроки).

Одним из способов контроля дебиторской задолженности в организациях телекоммуникационного сектора является проведение аудиторской проверки, результатом которой является проверка правильности формирования и учета дебиторской задолженности, а при наличии искажений – рекомендации по улучшению работы с нею.

Для аудита дебиторской задолженности, основными задачами являются: соответствие бухгалтерской (финансовой) отчетности нормативным правовым актам, а также уверенность в законности операций, в ходе которых сформировалась дебиторская задолженность.

В соответствии с Международными стандартами аудита (далее – МСА), содержащими основные принципы и обязательные процедуры, а также сопутствующие рекомендации в форме пояснительного или другого материала, аудитор планирует и проводит аудиторскую проверку. МСА подлежат признанию для применения на территории Российской Федерации (далее – РФ) с 01.01.2017 г. [1; 2].

Согласно МСА 500 «Аудиторские доказательства» аудитор разрабатывает и проводит надлежащие аудиторские процедуры, соответствующие обстоятельствам, для целей сбора достаточных надлежащих аудиторских доказательств [5].

Аудитор оценивает риски существенного искажения на уровне предпосылок для всех видов операций, остатков по счетам и раскрытия информации в области дебиторской задолженности для корректного прогнозирования характера, объема и сроков последующих действий аудитора, рекомендуемых для получения достаточных аудиторских доказательств. Существует вероятность того, что выявленные риски распространяются в целом на всю финансовую (бухгалтерскую) отчетность, так как потенциально затрагивают множество предпосылок [4].

В таблице 2 представлены предпосылки подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности в части дебиторской задолженности, которыми руководствуется аудитор для анализа различных видов потенциальных искажений.

**Аудиторские предпосылки составления бухгалтерской (финансовой) отчетности
в части дебиторской задолженности**

Предпосылка	Толкование предпосылки
Полнота	Все операции и события, сформировавшие дебиторскую задолженность, зарегистрированы и учтены
Существование (наличие)	Все операции и события, связанные реализацией товаров, работ, услуг, а также получением денежных средств, зарегистрированы, имеют место и имеют отношение к организации
Точность	Соответствующим образом отражены суммы и остальные данные, касающиеся образования дебиторской задолженности
Оценка	Дебиторская задолженность оценена в бухгалтерской (финансовой) отчетности правильно
Представление (раскрытие)	Информация о дебиторской задолженности представлена, классифицирована и описана в соответствии с правилами отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности

Составлено автором по материалам исследования

Основываясь на предпосылках, аудитор собирает аудиторские доказательства с целью формирования мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Для выявления рисков существенного искажения как на уровне бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом, так и на уровне предпосылок, аудитор выполняет процедуры оценки этих рисков. Однако процедуры оценки рисков, сами по себе не обеспечивают достаточных надлежащих аудиторских доказательств, на основе которых может быть сформировано аудиторское мнение, вследствие чего проводятся дополнительные аудиторские процедуры – тесты средств контроля и процедуры проверки по существу [8].

Чтобы провести эффективную и плодотворную проверку дебиторской задолженности в организации телекоммуникационного сектора, аудитор в обязательном порядке планирует свою работу: разрабатывает направление проверки для более корректного и точного формирования аудиторской выборки в соответствии с МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности». В то же самое время устанавливается список необходимых для аудиторской проверки документов по учету дебиторской задолженности, в частности, согласованные и подписанные обеими сторонами договоры, первичные документы, регистры бухгалтерского учета. Грамотное планирование аудиторской проверки позволяет оптимально распределить работу между членами группы, участвующими в аудиторской проверке, а также координировать такую работу.

Содержание общего плана аудиторской проверки в организациях телекоммуникационного сектора, зависит от масштаба деятельности проверяемой компании. В рамках общего плана разрабатывают план аудита дебиторской задолженности.

Для оценки системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета дебиторской задолженности руководству аудируемого лица (также лицам, ответственным за корпоративное управление) направляют запросы в виде опросников. На основании полученной информации и по итогам проведенного тестирования, аудитор формирует мнение о состоянии организации системы внутреннего контроля дебиторской задолженности и соответствии ее учета действующему законодательству [3].

Организации телекоммуникационного сектора могут нести огромные риски в результате непогашения дебиторской задолженности, поэтому она является самой сложной и объемной статьей оборотных активов. Учитывая специфику компаний телекоммуникационного сектора, необходимо принять во внимание, что предоставление услуг может выполняться на основании долгосрочных договоров, к примеру, сроком на один год, на ежемесячное или ежеквартальное оказание услуг. Однако условия по договору предполагают, что оплата будет поступать за эти услуги, предположим, в четыре этапа равными частями в течение срока действия договора. В таком случае итоговая сумма, указанная в учете как неоплаченная, является

задолженностью с особыми условиями оплаты, которые были оговорены с клиентом и удовлетворяют обоим требованиям двух сторон соглашения, а не просроченным долгом. Для более детального анализа и эффективной работы с задолженностью компаний телекоммуникационного сектора, необходимо время от времени проводить инвентаризацию расчетов с заказчиками и покупателями [7].

Отражение безнадежной дебиторской задолженности – основная проблема, связанная с формированием и учетом дебиторской задолженности в организациях телекоммуникационного сектора. Учитывая данное обстоятельство, сокращение доли дебиторской задолженности является одной из главных целей организации, а постоянный анализ и контроль позволяют выявить просроченную дебиторскую задолженность и своевременно принять меры по ее взысканию у контрагентов-дебиторов.

Для достижения цели, поставленной в рамках аудиторской проверки, нужно произвести целый комплекс аудиторских процедур по исследованию и последующему изучению дебиторской задолженности, в частности:

- провести анализ организации аналитического учета и обзор бухгалтерских записей: проверить, ведется ли аналитический учет по каждому выставленному счету, а расчеты – обособленно по каждому поставщику и подрядчику в разрезе договоров. Благодаря этому формирование аналитического учета позволяет получить информацию по поставщикам, попавшим в выборку, а также расчетным документам, с не наступившим сроком оплаты;

- проанализировать договоры с поставщиками и подрядчиками, сформировавшие дебиторскую задолженность: изучить условия каждого договора с точки зрения предмета договора, взаимных прав и обязанностей сторон, сроков исполнения обязательств и т. д.;

- получить подтверждение сумм дебиторской задолженности от контрагентов – дебиторов: формируя выборку, определить ключевых дебиторов, которым необходимо направить письма-запросы для подтверждения суммы задолженности, отраженной в учете. Обычно они составляются для подтверждения оборотов и остатков по следующим счетам: 58 «Финансовые вложения» в части предоставленных займов и договоров по переуступке права требования, 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» и др. [10].

При обнаружении незначительного расхождения в суммах, представленных контрагентом-дебитором, и суммах аудируемого лица аудитор может их не учитывать. При обнаружении значительного расхождения, аудитору необходимо оценить влияние данного обстоятельства на бухгалтерскую (финансовую) отчетность и выразить мнение о достоверности:

- проверить корректность формирования резерва по сомнительным долгам. Данная процедура осуществляется по нескольким направлениям: сопоставление расшифровки по дебиторской задолженности с данными, отраженными в учете, и анализ методики создания резерва по сомнительным долгам, описанной в учетной политике с методикой, применяемой в учете. При обнаружении несоответствия аудитор проводит самостоятельную оценку резерва и рассчитывает его отклонение от данных аудируемого лица;

- провести детальные тесты по подтверждению правильности отражения операций в соответствующих периодах (cut-off); проанализировать события после отчетной даты, которые могли оказать существенное влияние на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности. Выполняя данную процедуру, аудитор делает выборку по операциям реализации, которые отражены за несколько дней до отчетной даты и за несколько дней после отчетной даты. Далее сверяет данные из документов с данными бухгалтерского учета и делает вывод о корректности отражения операций в правильном отчетном периоде;

- провести проверку корректности раскрытия информации о дебиторской задолженности. При выполнении данной процедуры аудитор обращает внимание, насколько полно и точно раскрыта информация о дебиторской задолженности, а именно: представляется ли в отчетности информация о дебиторской задолженности в соответствии со сроком погашения – краткосрочная и долгосрочная; отражена ли на начало и конец года информация о резерве по сомнительным долгам и его движении; отражена ли информация о дебиторской задолженности по операциям со связанными сторонами.

При проведении аудиторской проверки дебиторской задолженности в организациях телекоммуникационного сектора перед аудитором ставится ряд задач, необходимых для формирования мнения о правильности отражения сумм задолженности. Так, основными задачами являются:

- проверка юридической обоснованности и правильности отражения сумм образовавшейся задолженности за оказанные телекоммуникационные услуги, полноты их списания, а также наличия оправдательных документов при совершении расчетных операций и правильности их оформления;
- анализ и проверка соблюдения платежной дисциплины контрагентами;
- проверка своевременности истребования просроченной задолженности по учитываемым долгам, а также организации контроля за их движением;
- проверка и обоснованность создания зарезервированной задолженности;
- разработка соответствующих рекомендаций по упорядочению расчетов, снижению дебиторской задолженности [9].

Аудиторская проверка дебиторской задолженности в организациях телекоммуникационного сектора начинается с анализа результатов проведенной инвентаризации расчетов с дебиторами, которую в соответствии с законодательством РФ проводят в конце периода перед составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности. Однако, учитывая специфику данной отрасли, инвентаризацию необходимо проводить не реже чем раз в квартал.

Инвентаризация расчетов с дебиторами: поставщиками, покупателями, работниками самой организации, заемщиками (в случае предоставления беспроцентного займа другому лицу) заключается в выявлении по соответствующим документам оборотов и остатков и детальной проверке сумм, отраженных в учете и отчетности.

В рамках аудиторской проверки дебиторской задолженности организаций телекоммуникационного сектора необходимо установить срок возникновения и причины образования дебиторской задолженности, а также реальность ее получения (наличие писем с признанием дебиторами своей задолженности или актов сверки взаиморасчетов); какие меры предпринимаются для взыскания задолженности; не прошел ли срок исковой давности в 3 г. Аудиторам, в целях подтверждения сумм задолженности, необходимо контрагентам дебиторам направить письма – подтверждения и до окончания аудиторской проверки получить ответ. В то же время необходимо проверить правильность и правомерность создания резервов по сомнительным долгам, а также его дальнейшее движение. Для агрегации информации о движении резерва по сомнительным долгам и его состояния, используется счет 63 «Резервы по сомнительным долгам». Величина задолженности, подлежащая резервированию, оценивается в отдельности по каждому образовавшемуся долгу в соответствии с критериями, закрепленными в учетной политике [11].

По итогам аудиторской проверки составляется аудиторское заключение, которое формирует мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности [6]. Аудиторское заключение – официальный документ, обладающий юридическим статусом и предназначенный для пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности. Оно содержит мнение независимого лица – аудитора (аудиторской организации) о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности и правильности ведения бухгалтерского учета в соответствии с законодательством РФ. Под достоверностью в отношении дебиторской задолженности понимается степень точности показателя, который помогает оценить деятельность за период, и выявить причины, влияющие как положительно, так и отрицательно на результаты организаций телекоммуникационного сектора.

Таким образом, в ходе аудиторской проверки дебиторской задолженности в организациях телекоммуникационного сектора можно выделить главные причины ее образования, сделать соответствующие выводы по результатам проверки, а также подготовить рекомендации по улучшению работы с дебиторской задолженностью.

Библиографический список

1. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ (ред. от 23.04.2018 г.) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: Справочная правовая система «КонсультантПлюс» <http://www.consultant.ru/cons/> (дата обращения: 18.01.2019).
2. Постановление Правительства РФ от 11.06.2015 г. № 576 «Об утверждении Положения о признании международных стандартов аудита подлежащими применению на территории Российской Федерации» (ред. от 31.07.2017 г.) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: Справочная правовая система «КонсультантПлюс» <http://www.consultant.ru/cons/> (дата обращения: 18.01.2019).

3. Международный стандарт аудита 260 (пересмотренный) «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление»: приказ Минфина России от 09.11.2016 г. № 207н [Электронный ресурс]. – Режим доступа: Справочная правовая система «КонсультантПлюс» <http://www.consultant.ru/cons/> (дата обращения: 16.01.2019).
4. Международный стандарт аудита 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения»: приказ Минфина России от 24.10.2016 г. № 192н [Электронный ресурс]. – Режим доступа: Справочная правовая система «КонсультантПлюс» <http://www.consultant.ru/cons/> (дата обращения: 13.01.2019).
5. Международный стандарт аудита 500 «Аудиторские доказательства»: приказ Минфина России от 24.10.2016 г. № 192н [Электронный ресурс]. – Режим доступа: Справочная правовая система «КонсультантПлюс» <http://www.consultant.ru/cons/> (дата обращения: 13.01.2019).
6. Международный стандарт аудита 700 (пересмотренный) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности»: приказ Минфина России от 09.11.2016 г. № 207н [Электронный ресурс]. – Режим доступа: Справочная правовая система «КонсультантПлюс» <http://www.consultant.ru/cons/> (дата обращения: 20.01.2019).
7. Войко, А. В. Аудиторская проверка учета дебиторской задолженности организации // Аудиторские ведомости. 2007 – № 7. – С. 52-65 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://avjournal.ru/archive.php?mag=200707&lang=en> (дата обращения: 26.01.2019).
8. Ерофеева, В. А. и др. Аудит: учеб. пособие, 4-е изд., перераб. и доп. / В. А. Ерофеева, В. А. Пискунов, Т. А. Битюкова. – М.: Юрайт, 2016. – 638 с.
9. Малицкая, В. Б. К вопросу об аудите дебиторской задолженности [Электронный ресурс] / Вестник ТГУ. – 2008. – № 1. – С. 118-124. – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/k-voprosu-ob-audite-debitorskoy-zadolzhennosti> (дата обращения: 26.01.2019).
10. Сафонова, М. Ф. Техника и технология аудита дебиторской задолженности / М. Ф. Сафонова, С. А. Макаренко // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 7. – С. 26-37 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/tehnika-i-tehnologiya-audita-debitorskoy-zadolzhennosti-v-organizatsiyah-optovoy-torgovli> (дата обращения: 28.01.2019).
11. Шпилева, А. А. Аудит дебиторской задолженности // Молодой ученый. – № 9. – 2017. – С. 462-464 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://moluch.ru/archive/143/40204/> (дата обращения: 26.01.2019).
12. Информационный ресурс СПАРК [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.spark-interfax.ru/> (дата обращения: 26.01.2019).

References

1. Federal'nyi zakon «Ob auditorskoi deyatelnosti» ot 30.12.2008 g. № 307-FZ (red. ot 23.04.2018 g.) [*The Federal law «On auditing» dated December 30, 2008 № 307-FZ (as amended on 23.04.2018)*]. Available at: Справочная правовая система «КонсультантПлюс» <http://www.consultant.ru/cons/> (accessed 18.01.2019).
2. Postanovlenie Pravitel'stva RF ot 11.06.2015 № 576 «Ob utverzhdenii polozheniya o priznanii mezhdunarodnykh standartov audita podlezhashchimi primeneniyu na territorii Rossiiskoi Federatsii» [*Decree of the government of the Russian Federation dated 11.06.2015 № 576 «On approval of the regulations on the recognition of international audit standards to be applied in the Russian Federation»*]. Available at: Справочная правовая система «КонсультантПлюс» <http://www.consultant.ru/cons/> (accessed 18.01.2019).
3. Mezhdunarodnyi standart audita 260 (peresmotrennyi) «Informatsionnoe vzaimodeistvie s litsami, otvechayushchimi za korporativnoe upravlenie»: prikaz Minfina Rossii ot 09.11.2016 g. № 207n [*International standard on auditing 260 (Revised) «Communication with those charged with governance»: order of Ministry of Finance of the Russian Federation dated November 09, 2016 № 207n*]. Available at: Справочная правовая система «КонсультантПлюс» <http://www.consultant.ru/cons/> (accessed 16.01.2019).
4. Mezhdunarodnyi standart audita 315 (peresmotrennyi) «Vyyavlenie i otsenka riskov sushchestvennogo iskazheniya posredstvom izucheniya organizatsii i ee okruzheniya»: prikaz Minfina Rossii ot 24.10.2016 g. № 192n [*International standard on auditing 315 (Revised) «Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement»: order of Ministry of Finance of the Russian Federation dated October 24, 2016 № 192n*]. Available at: Справочная правовая система «КонсультантПлюс» <http://www.consultant.ru/cons/> (accessed 13.01.2019).
5. Mezhdunarodnyi standart audita 500 «Auditorskie dokazatel'stva»: prikaz Minfina Rossii ot 24.10.2016 g. № 192n [*International standard on auditing 500, Audit Evidence: order of Ministry of Finance of the Russian Federation dated October 24, 2016 № 192n*]. Available at: Справочная правовая система «КонсультантПлюс» <http://www.consultant.ru/cons/> (accessed 13.01.2019).

6. Mezhdunarodnyi standart audita 700 (peresmotrennyi) «Formirovanie mneniya i sostavlenie zaklyucheniya o finansovoi otchetnosti»: prikaz Minfina Rossii ot 09.11.2016 №207n [*International standard on auditing 700 (Revised) «Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements»: order of Ministry of Finance of the Russian Federation dated November 09, 2016 № 207n*]. Available at: Spravochnaya pravovaya sistema «Konsul'tantPlus» <http://www.consultant.ru/cons/> (accessed 20.01.2019).
7. Voiko A. V. Auditorskaya proverka ucheta debitorskoi zadolzhennosti organizatsii [*Audit accounts receivable of the organization's*], Auditorskie vedomosti, I. 7, 2007, pp. 52-65. Available at: <http://avjournal.ru/archive.php?mag=200707&lang=en> (accessed 26.01.2019).
8. Erofeeva V. A., Piskunov V. A., Bityukova T. A. Audit: ucheb. posobie [*Audit: textbook*], M.: Urait, 2016, 638 p.
9. Malitskaya V. B. K voprosu ob audite debitorskoi zadolzhennosti [*To the question of the audit of receivable*], Vestnik TGU, I. 1, 2008, pp. 118-124. Available at: <https://cyberleninka.ru/article/n/k-voprosu-ob-audite-debitorskoy-zadolzhennosti> (accessed 26.01.2019).
10. Safonova M. F., Makarenko S. A. Tekhnika i tekhnologiya audita debitorskoi zadolzhennosti [*Technique and technology of the audit of receivable*], Mezhdunarodnyi buhgalterskii uchet [*International accounting*], 2012, I. 7, pp. 26-37. Available at: <https://cyberleninka.ru/article/n/tehnika-i-tehnologiya-audita-debitorskoy-zadolzhennosti-v-organizatsiyah-optovoy-torgovli> (accessed 28.01.2019).
11. Shpileva A. A. Audit debitorskoi zadolzhennosti [*Audit of receivable*], Molodoi uchenyi, 2017, I. 9, pp. 462-464. Available at: <https://moluch.ru/archive/143/40204/> (accessed 26.01.2019).
12. Informatsionnyi resurs SPARK [*Informational resource SPARK*]. Available at: <http://www.spark-interfax.ru/> (accessed 26.01.2019).