## Содержание

Введение 2

1. Характеристика отчета о движении денежных средств 4

1.1. Общие требования 4

1.2. Текущая деятельность 5

1.3. Инвестиционная деятельность 7

1.4. Финансовая деятельность 8

1.5. Порядок заполнения отчета о движении денежных средств в России 9

1.6. Техника составления отчета о движении денежных средств, его виды и методы расчета 11

1.7. Составление отчета о движении денежных средств в соответствии с МСФО 14

2. Проблемы подготовки и предоставления бухгалтерской финансовой отчетности 19

2.1. Порядок составления бухгалтерских отчетов 19

2.2. Порядок и сроки представления бухгалтерской отчетности 26

2.3. Публичность бухгалтерской отчетности 28

Заключение 32

Список литературы 34

## Введение

Отчет о движении денежных средств в последнее десятилетие стал одним из основных документов бухгалтерской отчетности. Это связано с тем, что для предприятий такой отчет гораздо важнее, чем бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках.

Данные, содержащиеся в отчете о движении денежных средств, дополняют информацию бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках. Если баланс отражает финансовое положение организации на определенный момент, как правило, на конец отчетного периода, то отчет о движении денежных средств поясняет изменения, произошедшие с денежными средствами организации за отчетный период. Информация о движении денежных средств полезна в качестве базы оценки способности организации привлекать и использовать денежные средства.

В отчете о движении денежных средств все показатели, характеризующие денежные поступления и выплаты, объединяются в три подраздела: движение денежных средств по текущей, инвестиционной и финансовой деятельности.

Такая группировка потоков денежных средств позволяет отразить влияние каждого из трех направлений деятельности организации на денежные средства. Их суммарное воздействие определяет изменения за период, которое сравнивается с начальным и конечным сальдо денежных средств.

Отчет о движении денежных средств - это отчет об изменениях финансового состояния, составленный на основе метода потока денежных средств. Он дает возможность оценить будущие поступления денежных средств, проанализировать способность фирмы погасить свою краткосрочную задолженность и выплатить дивиденды, оценить необходимость привлечения дополнительных финансовых ресурсов. Данный отчет может быть составлен либо в форме отчета об изменениях в финансовом положении (с заменой показателя “чистые оборотные активы” на показатель “денежные средства”), либо по специальной форме, где направления движения денежных средств сгруппированы по трем направлениям: хозяйственная (операционная) сфера, инвестиционная и финансовая сферы.

Подготовка финансовой (бухгалтерской) отчетности - один из важнейших этапов учетно-аналитической работы. На основе открытых данных все партнеры и предприятия получают возможность оценить доходность и риск взаимоотношений с ней, выявить наиболее эффективные и платежеспособные, привлекательные для инвестиций компании. Но не всегда отчетность, подготовленная в соответствии с российским стандартами, является открытой, прозрачной и понятной не только для иностранных инвесторов, но и для других заинтересованных пользователей. Поэтому весьма актуальным является переход России на международные стандарты финансовой отчетности, так как часто привлечение именно иностранных инвестиций в российскую экономику является наиболее важным. В этом, собственно, и состоит проблема подготовки и предоставления бухгалтерской финансовой отчетности.

Это и делает данную тему необходимой к изучению и актуальной в настоящее время, поскольку с данным вопросом сейчас сталкивается все большее и большее число компаний.

Исходя из выше сказанного, цель работы заключается в определении сущности такого элемента финансовой отчетности, как отчета о движении денежных средств, а также особенностей его составления в соответствии с российскими и международными стандартами финансовой отчетности для возможного решения проблемы составления и предоставления бухгалтерской финансовой отчетности.

## 1. Характеристика отчета о движении денежных средств

## 1.1. Общие требования

Отчет о движении денежных средств - одна из основных форм финансовой отчетности, в которой суммируется информация о поступлении и выбытии денежных средств компании. Отчет о движении денежных средств дополняет балансовый отчет и отчет о прибылях и убытках. Балансовый отчет отражает финансовое положение компании на определенный момент времени (конец учетного периода), а отчет о движении денежных средств поясняет изменения, произошедшие с одним из компонентов финансовой отчетности - денежными средствами - от одной даты балансового отчета до другой. Отчет о прибылях и убытках отражает результаты деятельности компании за период; и эта деятельность является основным фактором, который изменяет состояние денежных средств, отражаемых в отчете о движении денежных средств. Информация о движении денежных средств предприятия полезна тем, что она предоставляет пользователям финансовой отчетности базу для оценки способности предприятия привлекать и использовать денежные средства и их эквиваленты.

Отчет о движении денежных средств, кроме того, содержит информацию, которая бывает полезна при оценке финансовой гибкости фирмы. Финансовая гибкость - это способность фирмы генерировать значительные суммы денежных средств с тем, чтобы своевременно реагировать на неожиданно возникающие потребности и возможности. Информация о движении денежных средств за прошлые периоды, особенно о движении денежных средств от основной деятельности, помогает оценить финансовую гибкость. Оценка способности фирмы пережить, например, неожиданное падение спроса может включать в себя анализ движения денежных средств от основной деятельности за прошлые периоды. Чем значительнее потоки денежных средств, тем выше окажется способность фирмы выдержать неблагоприятные изменения экономических условий.

Некоторые инвесторы и кредиторы считают отчет о движении денежных средств полезным при оценке "качества" доходов фирмы. Определение доходов при учете по методу начислений требует множества бухгалтерских проводок, связанных с начислением, отражением сумм, относящихся к будущим отчетным периодам, распределением и оценкой. Такие корректировки и процедуры делают процесс определения дохода более субъективным, чем хотелось бы некоторым пользователям финансовой отчетности. Такие пользователи полагаются на более объективную оценку эффективности, чем чистая прибыль, - на движение денежных средств от основной деятельности. С точки зрения таких пользователей, чем выше этот показатель, тем выше “качество” дохода. [[1]](#footnote-1)

## 1.2. Текущая деятельность

Текущая деятельность - это деятельность предприятия, приносящая ему основные доходы, а также прочие виды деятельности, не связанные с инвестициями и финансами.

Как правило, основная деятельность фирмы направлена на продажу продукции или предоставление услуг. Движение денежных средств от основной деятельности включает в себя все операции компании, не подпадающие под определение инвестиционной или финансовой деятельности. Например, денежные средства, полученные в результате выигранного судебного иска или в качестве страховых выплат, а также благотворительные выплаты рассматриваются как движение денежных средств от основной деятельности фирмы.

Ниже приводятся примеры денежных поступлений и выплат, относящихся к основной деятельности:

Денежные поступления:

поступления от покупателей за проданные товары или оказанные услуги;

поступления процентных выплат и дивидендов;

прочие поступления, не связанные с инвестиционной или финансовой деятельностью.

Денежные выплаты:

выплаты поставщикам;

выплаты работникам;

выплаты процентов кредиторам;

перечисление налогов в бюджет;

прочие выплаты, не связанные с инвестиционной или финансовой деятельностью.

Для целей составления отчета о движении денежных средств по российским стандартам основная деятельность определяется как деятельность предприятия, преследующая извлечение прибыли в качестве основной цели, либо не имеющая извлечение прибыли в качестве такой цели в соответствии с предметом и целями деятельности, например, производство, строительство, сельское хозяйство, торговля и т.д.

С точки зрения Российского законодательства в области бухгалтерского учета и налогообложения определение текущей деятельности того или иного предприятия может не совпадать с подобным определение с точки зрения IAS, что может привести к их неправильной классификации. [[2]](#footnote-2)

## 1.3. Инвестиционная деятельность

Инвестиционная деятельность заключается в приобретении и продаже внеоборотных активов и других объектов инвестиций, не относящихся к денежным эквивалентам.

Операции фирмы, включающие:

приобретение и продажу материальных внеоборотных активов и нематериальных внеоборотных активов;

приобретение и продажу акций, облигаций и других ценных бумаг (не являющихся денежными эквивалентами);

выдачу ссуд и последующее получение средств, представляют собой основные компоненты ее инвестиционной деятельности.

Соответствующие денежные поступления и выплаты отражаются в разделе инвестиционной деятельности отчета о движении денежных средств.

Сведения о движении денежных средств, связанных с инвестиционной деятельностью, важны, поскольку они отражают расходы, произведенные в отношении ресурсов, которые, как предполагается, создадут в будущем прибыль и движение денежных средств. Ниже приводятся примеры такого движения денежных средств:

Денежные поступления:

поступления от продажи внеоборотных активов, как материальных, так и нематериальных;

поступления от реализации акций, облигаций и других ценных бумаг (кроме денежных эквивалентов);

поступления по ссудам, выплачиваемые заемщиками.

Денежные выплаты:

выплаты, связанные с приобретением внеоборотных активов, как материальных, так и нематериальных;

выплаты, связанные с приобретением акций, облигаций и других ценных бумаг (кроме денежных эквивалентов);

выдача ссуд заемщикам.

Для целей составления отчета о движении денежных средств по российским стандартам инвестиционная деятельность определяется как деятельность предприятия, связанная с капитальными вложениями организации в связи с приобретением земельных участков, зданий и, оборудования, нематериальных активов и других внеоборотных активов, а также их продажей; осуществлением долгосрочных финансовых вложений в другие организации, выпуском облигаций и других ценных бумаг долгосрочного характера и т.д. [[3]](#footnote-3)

## 1.4. Финансовая деятельность

Финансовая деятельность - это деятельность, результатом которой являются изменения в размере и составе собственного капитала и заемных средств предприятия.

Считается, что фирма осуществляет финансовую деятельность, если она получает ресурсы от акционеров, возвращает ресурсы акционерам, берет ссуды у кредиторов, и выплачивает суммы, полученные в качестве ссуды. Движение денежных средств, возникающее в связи с такими операциями, отражается в разделе "Финансовая деятельность" отчета о движении денежных средств. Информация о движении денежных средств, связанных с финансовой деятельностью, важна потому, что она позволяет прогнозировать будущий объем денежных средств, на который будут иметь права поставщики капитала предприятия. Ниже приводятся примеры такого движения денежных средств:

Денежные поступления:

поступления от эмиссии простых и привилегированных акций;

поступления от выпуска облигаций.

Денежные выплаты:

выплаты, связанные с выкупом собственных акций;

выплаты дивидендов;

выплаты, связанные с погашением выпущенных облигаций;

выплаты, производимые арендатором в уменьшение задолженности по финансовому лизингу.

Для целей составления отчета о движении денежных средств по российским стандартам финансовая деятельность определяется как деятельность предприятия, связанная с осуществлением краткосрочных финансовых вложений, выпуском облигаций и других ценных бумаг краткосрочного характера, выбытием ранее приобретенных акций, облигаций и т.п. на срок до 12 месяцев.

Основное различие в определении финансовой деятельности между IAS и российской системой учета заключается в том, что, согласно IAS, финансовая деятельность включает как краткосрочные, так долгосрочные инвестиции, в то время как в российской системе учета сюда включаются только краткосрочные инвестиции. [[4]](#footnote-4)

## 1.5. Порядок заполнения отчета о движении денежных средств в России

Строка 010 «Остаток денежных средств на начало отчётного периода

Заполняя эту строку, нужно в графе 3 указать остаток денежных средств на 1 января 2003 года. Заполняя эту строку, нужно сложить дебетовое сальдо по счетам 50 «Касса» и 51 «Расчётный счёт».

Движение денежных средств по текущей деятельности

В этом разделе Отчёта организация показывает, сколько денег поступило и выбыло из-за текущей деятельности организации.

Строка 020 «Средства, полученные от покупателей, заказчиков»

По данной строке нужно отразить общую суму поступлений от покупателей и заказчиков. Чтобы отразить выручку, нужно подсчитать кредитовый оборот по счёту 62 «Покупатели и заказчики» в корреспонденции со счетами учёта денежных средств (50 и 51).

Строка 050 «Прочие доходы»

По этой строке указывают денежные средства, которые поступили на финансирование текущей деятельности организации, но не нашли отражения в предыдущих строках. Данные берутся по кредитовому обороту счета 76 «Расчёты с разными дебиторами и кредиторами».

Денежные средства, направленные:

Строка 150 «на плату приобретённых товаров, работ, услуг, сырья и иных оборотных активов»

По строке нужно указать, сколько было перечислено денежных средств на закупку сырья, материалов, топлива, комплектующих изделий, за арендную плату, коммунальные услуги…

Чтобы использовать эту строку, нужно использовать дебетовый оборот по счёту 60 субсчёт «Расчёты за товары, работы, услуги» и данные по дебету счёта 76 «Расчёты с разными дебиторами и кредиторами» в корреспонденции со счетами расчётов (50 и 51).

Строка 190 «На прочие расходы»

По строке отражена сумма, которая перешла в следующий отчётный период.

Строка 200 «Чистые денежные средства от текущей деятельности»

По этой строке нужно указать разницу между поступлением и выбытием денег из-за текущей деятельности организации. Чтобы подсчитать эту величину, нужно сложить показатели всех предыдущих строк без круглых скобок и вычесть все показатели, указанные в круглых скобках. [[5]](#footnote-5)

## 1.6. Техника составления отчета о движении денежных средств, его виды и методы расчета

1. Первичный (используется только прямой метод расчета).

Базируется на идее финансового плана: поступление платежей и выплаты одного периода делятся по критерию принадлежности к какой-либо области хозяйственной деятельности и противопоставляются друг другу.

Среди достоинств этого метода можно назвать следующие.

В отличие от производного метода, при котором денежные потоки выводятся "косвенно" из данных баланса и отчета о прибылях и убытках, первичный метод исходит "непосредственно" из реальных (фактических) денежных потоков. Благодаря этому можно избежать трудностей и неточностей, встречающихся в случае производного метода расчета в связи с периодизацией хозяйственных операций прежде всего вследствие использования метода начисления. За счет этого повышается информативная ценность отчета о движении денежных средств.

Составление отчета о движении денежных средств не зависит от баланса и расчета прибылей/убытков, что способствует его более быстрому составлению. Благодаря этому первичный метод расчета подходит среди прочего и для краткосрочного финансового планирования и расчета прибылей/убытков внутренними пользователями (напр., менеджерами), т.е. полезен как инструмент управленческого учета.

Информацию о денежных потоках предприятия можно использовать в различных целях: при планировании, управлении и контроле ликвидности.

К недостаткам первичного способа составления следует отнести прежде всего высокие трудозатраты.

2. Производный (используется прямой и косвенный методы расчета). Отчет о движении денежных средств составляется в рамках годового отчета отдельных предприятий и концернов на данных баланса и отчета о прибылях и убытках, обычных или консолидированных.

Особое значение данный вид расчета приобретает благодаря своим несомненным преимуществам, а именно тому, что методы ведения учета и отчетности, ориентированные на баланс и отчет о прибылях и убытках, способствуют применению именно производного вида расчета, и внешние пользователи при анализе могут использовать только производный вид расчета. Практики до сих пор предпочитали именно этот вид расчета в силу простоты расчетных операций, т. к. как отчет о движении денежных средств отдельного предприятия, так и концерна может быть составлен непосредственно на базе данных годовой отчетности этих хозяйственных единиц. При составлении отчета о движении денежных средств концерна отпадает необходимость проводить консолидирующие проводки, так как они уже были сделаны при составлении годового отчета концерна.

При попытке углубленного анализа на базе "производного" отчета о движении денежных средств следует иметь в виду и его недостатки:

- невозможность выделить отдельно денежные потоки внутри концерна;

- производный расчет приводит к тем же результатам, что и первичный расчет, лишь в тех случаях, когда известны все операции, не связанные с движением денежных средств, которые могут быть скорректированы;

- если требуется пересчитать одну валюту в другую, то, составляя отчет о движении денежных средств, следует использовать курс на момент осуществления платежа, в то время как использование данных из годового отчета концерна для составления отчета о движении денежных средств предполагает, что будет применен курс пересчета на момент составления баланса и отчета о прибылях и убытках;

- поскольку для отдельных предприятий концерна отчет о движении денежных средств составляться не должен, то не видны полученные в ходе их деятельности прирост или дефицит денежных средств.

При производном расчете денежные потоки по основной деятельности могут быть рассчитаны в ходе составления отчета о движении денежных средств в рамках годового отчета как отдельных предприятий, так и концернов прямым или косвенным методом. Оба эти метода, предусмотренные отдельными стандартами как альтернативные, приводят при наличии необходимой информации к одному и тому же (сальдовому) результату.

Слабой стороной косвенного метода является то, что поступление денежных средств в виде выручки от реализации (которые, как правило, являются самым важным источником дохода) и текущие расходы, связанные с выплатами денежных средств (которые являются обычно самым важным оттоком денежных средств), таким образом упускаются из виду. Важная цель отчета о движении денежных средств - получение информации о том, как формируются финансовые средства, - тем самым не выполняется. Такая ограниченная информативная ценность сравнима с расчетом прибылей и убытков, при котором упор делается не на отдельные статьи расходов и доходов, а на годовую прибыль/убыток.

Следует иметь в виду следующее: в связи с тем, что прямой и косвенный методы могут, согласно отдельным национальным стандартам, использоваться альтернативно, возникает вопрос - а насколько в принципе отчеты о движении денежных средств различных предприятий (концернов) сопоставимы.

Внутренний анализ на основе финансового расчета, который базируется на выплатах и поступлениях средств, дает лучшую возможность оценить финансирование из собственных средств предприятия, чем внешний анализ, при котором нет в распоряжении соответствующих данных и приходится обращаться к данным годового отчета.

Опыт ряда стран континентальной Европы убедительно свидетельствует о сближении национальных стандартов со стандартами международными. Это отражает общемировую тенденцию развития всех национальных рыночных экономик вследствие глобализации макроэкономических процессов. Таким образом, Россия, взявшая международные стандарты за основу при разработке национальных стандартов учета и финансовой отчетности, очевидно, выбрала правильный курс.

Несмотря на растущую роль отчета о движении денежных средств как основного инструмента анализа денежных потоков, даже в зарубежной практике он мало еще используется как инструмент контроля и управления. В краткосрочном периоде его предлагается применять для управления ликвидностью в рамках управления денежными средствами. В средне - и долгосрочной перспективе отчет о движении денежных средств мог бы найти применение как база для стратегического финансового планирования и управления, а также для оценки результативности и эффективности деятельности предприятия. [[6]](#footnote-6)

## 1.7. Составление отчета о движении денежных средств в соответствии с МСФО

Отчет о движении денежных средств необходим как руководителям для контроля над денежными потоками, так и сторонним инвесторам и акционерам, которые на основании этого отчета могут делать выводы об управлении ликвидностью фирмы, о ее доходах и способности фирмы привлекать значительные суммы денежных средств.

Правила составления отчета о движении денежных средств установлены МСФО 7 "Отчеты о движении денежных средств", согласно которому отчет должен содержать информацию о денежных потоках компании в разрезе операционной, инвестиционной и финансовой деятельности. Для составления отчета в части операционной деятельности МСФО 7 допускает использование двух методов: прямого и косвенного. Информацию же о денежных потоках в разрезе финансовой и инвестиционной деятельности можно представлять только прямым методом.

Прямой метод составления отчета.

При использовании прямого метода раскрываются основные виды валовых денежных поступлений и валовых денежных платежей. Информация об основных видах денежных поступлений и платежей может быть получена из учетных записей компании путем корректировки продаж, себестоимости продаж (доходов в виде процентов, расходов на выплаты процентов и аналогичных расходов для финансовых учреждений) и других статей в отчете о прибылях и убытках с учетом изменений в запасах и операционной кредиторской и дебиторской задолженностях в течение периода, других неденежных статей, прочих статей, ведущих к возникновению инвестиционных или финансовых денежных потоков.

В случае получения информации об основных видах денежных поступлений из учетных записей специалисты, ответственные за формирование отчетности, анализируют учетные регистры по движению денежных средств и классифицируют денежные потоки по видам деятельности (операционной, финансовой или инвестиционной) и по статьям движения денежных средств.

Основная сложность при составлении отчета о движении денежных средств прямым методом связана с исключением внутренних оборотов. Нужно исключить обороты между расчетным счетом и кассой и между предприятиями холдинга, а это требует много времени.

Состав статей разделов отчета о движении денежных средств в соответствии с МСФО 7 определяется компанией самостоятельно, а примеры, приведенные в тексте стандарта, носят рекомендательный характер. Детализация разделов отчета о движении денежных средств полностью зависит от информационных потребностей компании. Теоретически отчет о движении денежных средств может содержать только итоговые потоки по каждому виду деятельности (и этого будет достаточно).

При корректировке статей отчета большинство предприятий ежедневно осуществляют огромное количество денежных операций, поэтому их довольно трудно анализировать и классифицировать. Проще принять за основу данные, уже отраженные в учете по методу начисления, которые использовались при составлении отчета о прибылях и убытках и баланса. При составлении отчета о движении денежных средств нужно исключить влияние неденежных статей ("Амортизация", "Резервы") и учесть изменение активов, капитала и обязательств компании.

Отчет о движении денежных средств, составленный прямым методом на основе информации, полученной путем корректировок статей доходов и расходов, по сути, представляет собой отчет о прибылях и убытках, составленный кассовым методом. На определенном этапе развития компании может оказаться, что менеджерам и собственникам важно видеть реально полученные доходы и реально понесенные расходы, а не только финансовый результат, рассчитанный методом начислений. Поэтому косвенный метод им не подходит, а прямой метод на основе учетных данных зачастую оказывается слишком трудоемким. В этой ситуации логично составлять отчет о движении денежных средств прямым методом путем корректировок данных отчета о прибылях и убытках.

Для того чтобы правильно трансформировать статьи отчета о прибылях и убытках во входящие и исходящие потоки денежных средств, нужно для каждого вида расходов и доходов найти соответствующие активы и обязательства (то есть балансовые счета, по которым ведется их учет) и на основании данных анализа счетов рассчитать величину полученных денежных средств.

Косвенный метод составления отчета.

Согласно МСФО 7 при использовании косвенного метода чистая прибыль или убыток корректируются с учетом результатов операций неденежного характера, любых отсрочек или начислений прошлых периодов или будущих операционных денежных поступлений платежей и статей доходов или расходов, связанных с инвестиционными или финансовыми потоками денежных средств. Косвенный метод раскрывает движение денежных средств от операционной деятельности (чистый приток или отток), а валовые поступления и выбытия денежных средств не анализируются и соответственно не классифицируются по статьям движения денежных средств.

Корректировки чистой прибыли во многом схожи с корректировками доходов и расходов на суммы, рассчитанные по кассовому методу при построении отчета о движении денежных средств прямым методом. Но поскольку в данном случае за основу берется чистая прибыль, необходимы дополнительные корректировки.

Подготовка отчета о движении денежных средств косвенным методом не вызывает особых проблем при условии, что существует понятная учетная политика компании. Некоторые трудности при составлении отчета могут возникать из-за того, что валюта учета может отличаться от валюты отчетности.

Для составления отчета о движении денежных средств МСФО 7 рекомендует компаниям использовать прямой метод, так как он в отличие от косвенного он позволяет получить информацию, необходимую для оценки будущих потоков денежных средств. Однако на практике большинство компаний применяют косвенный метод. Выбор метода заполнения раздела "Операционная деятельность" отчета о движении денежных средств зависит от ряда факторов, например от целей формирования отчетности.

Основное отличие в отчетах о движении денежных средств, составленных прямым и косвенным методами, - это информативность для конечного пользователя. Внутреннему пользователю, который мыслит категорией "денежные потоки" и ориентируется на план денежных поступлений и выплат, необходим отчет, составленный прямым методом. Если речь идет о внешнем пользователе, то здесь могут быть различные варианты. Отчет о движении денежных средств косвенным методом проще построить. Он тоже достаточно информативен. Однако при его использовании не рассматриваются абсолютные значения выплат и поступлений, что может исказить истинную картину движения денежных средств.

Необходимо понимать, что отчет о движении денежных средств является одним из важнейших инструментов управления компанией, в том числе оперативного управления. Поскольку составить отчет косвенным методом в течение отчетного периода невозможно, то большинство компаний используют отчет, построенный прямым методом.

Согласно МСФО 7 отчет о движении денежных средств должен объяснять причины изменения сумм денежных средств и их эквивалентов. К денежным средствам относятся наличные деньги и вклады до востребования, а к эквивалентам - краткосрочные высоколиквидные вложения, легко обратимые в определенную сумму денежных средств и подвергающиеся незначительному риску изменения ценности. К ним могут быть отнесены, например, инвестиции в финансовые инструменты (за исключением банковских овердрафтов).

Кроме того, в соответствии с МСФО в примечании к отчету о движении денежных средств должна раскрываться информация об операциях неденежного характера, оказывающих значительное влияние на инвестиционную и финансовую деятельность компании. Примерами таких операций являются эмиссия акций с целью приобретения активов, конвертация долговых обязательств в акции (трансформация долга в капитал), заключение договора аренды на значительную сумму (приобретение актива на условиях капитальной аренды), а также товарообменные (бартерные) сделки. [[7]](#footnote-7)

## 2. Проблемы подготовки и предоставления бухгалтерской финансовой отчетности

## 2.1. Порядок составления бухгалтерских отчетов

Для того чтобы бухгалтерская отчетность соответствовала предъявленным к ней требованиям, при ее составлении должно быть обеспечено соблюдение следующих условий: полное отражение за отчетный период всех хозяйственных операций и результатов инвентаризации всех производственных ресурсов, готовой продукции и расчетов; полное соответствие данных синтетического и аналитического учета, а также показателей отчетов и балансов данным синтетического и аналитического учета; запись хозяйственных операций в бухгалтерском учете только на основании надлежаще оформленных оправдательных документов или приравненных к ним технических носителей информации; правильная оценка статей баланса.

Перед составлением бухгалтерской отчетности необходимо:

- провести инвентаризацию имущества и обязательств организации;

- внести исправления в учет, если в нем были допущены ошибки;

- осуществить закрытие счетов;

- провести реформацию баланса;

-отразить операции, которые были произведены после 31 декабря отчетного года (события после отчетной даты).

Записи по исправлению ошибок, выявленных при инвентаризации, должны отражаться в учете и отчетности того месяца, в котором инвентаризация была закончена, а если ошибки выявлены в следующем году, - записями от 31 декабря отчетного года.

Важным этапом подготовительной работы является закрытие в конце отчетного периода всех операционных счетов: калькуляционных, собирательно-распределительных, сопоставляющих, финансово-результативных. До начала этой работы должны быть осуществлены все бухгалтерские записи на синтетических и аналитических счетах (включая результаты инвентаризации), проверена правильность этих записей.

Приступая к закрытию счетов, следует иметь в виду, что современные организации являются сложными объектами учета и калькулирования себестоимости продукции. Их продукция используется по различным направлениям. Взаимные услуги оказывают друг другу и основному производству вспомогательные производства. При взаимном использовании продукции и услуг невозможно во всех случаях отнести на все объекты калькуляций фактические затраты. Какую-то часть затрат по некоторым объектам калькуляции организации вынуждены отражать в плановой оценке. В этих условиях важное значение имеет обоснование последовательности закрытия счетов.

Обобщение накопленного опыта в этом деле позволило выработать следующие рекомендации: закрытие счетов начинают со счетов производств, имеющих максимальное количество потребителей и минимальные встречные затраты, и заканчивают счетами с минимальным количеством потребителей и максимальным количеством встречных затрат в соответствии с данным подходом закрытие счетов осуществляют в такой последовательности.

В первую очередь исчисляют себестоимость услуг вспомогательных производств и закрывают счет 23 «Вспомогательные производства». Во вторую очередь распределяют расходы будущих периодов, общепроизводственные и общехозяйственные расходы и закрывают следующие счета: 97 «Расходы будущих периодов», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы». Затем калькулируют себестоимость продукции основных отраслей производства и списывают затраты со счета 20 «Основное производство». После этого осуществляют списание затрат со счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства». В порядке последующей очередности производятся записи на счетах по учету капитальных вложений, определяется финансовый результат от деятельности организации, и закрываются счета 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы», распределяется прибыль и закрывается счет 99 «Прибыли и убытки».

Под реформацией баланса понимают списание прибыли, полученной за отчетный год. Реформацию проводят 31 декабря после отражения и учете последней хозяйственной операции.

Реформацию баланса осуществляют в два этапа:

- вначале закрывают счета, на которые в течение года учитывались доходы, расходы и финансовые результаты деятельности организации (счета 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы»);

- на втором этапе финансовый результат за отчетный год включают в состав нераспределенной прибыли или непокрытого убытка. Для этого сальдо по субсчетам 90-1 и 91-1 переносят на счет 99 «Прибыли и убытки». Последней записью отчетного года счет 99 закрывается на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

К событиям после отчетной даты относят возникшие после оформления бухгалтерской отчетности обстоятельства, влияющие на финансовое состояние организации.

Если отчетность еще не была представлена заинтересованным лицам, то события после отчетной даты должны быть в ней отражены. При этом события, подтверждающие факты, возникшие на отчетную дату (банкротство крупного должника организации, снижение стоимости ее активов и т.п.) отражают в учете дважды: на 31 декабря отчетного года и на дату, когда они фактически произошли. События, возникшие после отчетной даты (стихийное бедствие, резкое изменение курсов валют и т.п.), в бухгалтерском учете не отражаются. Сведения о них сообщаются в пояснительной записке к годовому отчету.

После составления бухгалтерской отчетности необходимо:

- осуществить аудиторскую проверку отчетности;

- утвердить отчетность у участников или акционеров организации;

- сдать отчетность в налоговую инспекцию;

- опубликовать отчетность в печати (определенными организациями).

Обязательной аудиторской проверке подлежат: открытые акционерные общества; банки, страховые организации, товарные и фондовые биржи, инвестиционные фонды, государственные внебюджетные фонды; фонды, источником образования средств которых являются добровольные отчисления юридических и физических лиц; организации с годовым объемом выручки от реализации за год более 50 млн. руб., а также организации, сумма активов баланса которых на конец года превышает 20 млн. руб. Организации, не обязанные осуществлять обязательный аудит, могут провести инициативный аудит.

В обществах с ограниченной ответственностью решение о приглашении аудиторов и утверждении аудиторской организации утверждается общим собранием участников. В акционерных обществах это решение может принять руководитель АО.

Следует отметить, что ответственность за состояние учета, проверенного аудиторами, несут руководитель организации и ее главный бухгалтер. Аудиторские организации несут ответственность лишь за ущерб, являющийся прямым следствием действия аудиторов (например, при ошибочных письменных рекомендациях).

Отчетным годом для всех организаций считается период с 1 января по 31 декабря включительно. Первым отчетным годом для создаваемых организаций считается период с даты их государственной регистрации по 31 декабря включительно. Вновь созданным организациям после 1 октября разрешается считать первым отчетным годом период с даты их государственной регистрации по 31 декабря следующего года включительно.

Бухгалтерская отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером (бухгалтером) организации. В организации, где бухгалтерский учет ведётся на договорных началах специализированной организацией или специалистом, бухгалтерская отчетность подписывается руководителем этой организации и специалистом, ведущим бухгалтерский учет.

При разработке организацией самостоятельно форм бухгалтерской отчетности на основе образцов форм, должны соблюдаться общие требования к бухгалтерской отчетности (полнота, существенность, нейтральность и пр), изложенные в положении по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" ПБУ 4/99.

В бухгалтерскую отчетность должны включаться показатели, необходимые для формирования достоверного и полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении.

При этом следует иметь в виду, что отдельные показатели, которые недостаточно существенны для того, чтобы требовалось их отдельное представление в бухгалтерском балансе и отчете о прибылях и убытках, могут быть достаточно существенными, чтобы представляться обособленно в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках.

Показатель считается существенным, если его нераскрытие может повлиять на экономические решения заинтересованных пользователей, принимаемые на основе отчетной информации. Решение организацией вопроса, является ли данный показатель существенным, зависит от оценки показателя, его характера, конкретных обстоятельств возникновения. Организация может принять решение, когда существенной признается сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих данных за отчетный год составляет не менее пяти процентов.

При формировании бухгалтерской отчетности должны быть исполнены требования нормативно-правовых актов по бухгалтерскому учету по раскрытию в бухгалтерской отчетности информации об изменениях учетной политики, оказавших или способных оказать существенное влияние на финансовое положение, движение денежных средств или финансовые результаты деятельности организации, об операциях в иностранной валюте, о материально-производственных запасах, об основных средствах, о доходах и расходах организации, о последствиях событий после отчетной даты, о последствиях условных фактов хозяйственной деятельности, а также по раскрытию в бухгалтерской отчетности той или иной информации об активах, капитале и резервах и обязательствах организации. Такое раскрытие может быть осуществлено организацией путем включения соответствующих показателей, таблиц, расшифровок непосредственно в формы бухгалтерской отчетности или в пояснительную записку.

Организация может представлять дополнительную информацию, сопутствующую бухгалтерской отчетности, если исполнительный орган считает ее полезной для заинтересованных пользователей при принятии экономических решений. В ней раскрываются динамика важнейших экономических и финансовых показателей деятельности организации за ряд лет; планируемое развитие организации; предполагаемые капитальные и долгосрочные финансовые вложения; политика в отношении заемных средств, управления рисками; деятельность организации в области научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ; природоохранные мероприятия; иная информация.

Если организация принимает решение в представляемой бухгалтерской отчетности раскрывать по каждому числовому показателю данные более чем за два года, то организацией обеспечивается при разработке, принятии и изготовлении бланков форм достаточное количество граф (строк), необходимых для такого раскрытия.

На формах бухгалтерской отчетности, представляемой организацией в соответствующие адреса, обязательно наличие следующих данных:

- наименование составляющей части бухгалтерской отчетности;

- указание отчетной даты, по состоянию на которую составлена бухгалтерская отчетность, или отчетного периода, за который составлена бухгалтерская отчетность;

- организация (указывается полное наименование юридического лица (в соответствии с учредительными документами, зарегистрированными в установленном порядке);

- идентификационный номер налогоплательщика (ИНН) (указывается присвоенный налоговым органом в установленном порядке идентификационный номер налогоплательщика);

- вид деятельности (указывается вид деятельности, который признается основным в соответствии с требованиями нормативных документов, утверждаемых Государственным комитетом Российской Федерации по статистике);

- организационно-правовая форма/форма собственности (указывается организационно-правовая форма организации согласно Классификатору организационно-правовых форм хозяйствующих субъектов (ОКОПФ) и код собственности по Классификатору форм собственности (ОКФС);

- единица измерения (указывается формат представления числовых показателей: тыс. руб. - код по ОКЕИ 384; млн. руб. - код по ОКЕИ 385);

- местонахождение (адрес) (указывается на форме Бухгалтерского баланса);

- дата утверждения (указывается установленная дата для годовой бухгалтерской отчетности);

- дата отправки/принятия (указывается конкретная дата почтового, электронного и иного отправления бухгалтерской отчетности или дата ее фактической передачи по принадлежности).

Данные представляемой бухгалтерской отчетности приводятся в тысячах рублей без десятичных знаков. Организация, имеющая существенные обороты продаж, обязательств и т.п., может приводить данные в представляемой бухгалтерской отчетности в миллионах рублей без десятичных знаков.

В формах бухгалтерской отчетности строки, по которым раскрываются соответствующие показатели, организациями кодируются самостоятельно при разработке и принятии форм бухгалтерской отчетности. При разработке и принятии формы Бухгалтерского баланса (форма N 1) рекомендуется применять коды итоговых строк и коды строк разделов и групп статей Бухгалтерского баланса (форма N 1).

В формах бухгалтерской отчетности не должно быть никаких подчисток и помарок. [[8]](#footnote-8)

## 2.2. Порядок и сроки представления бухгалтерской отчетности

В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» и Законом от 28 марта 2002 г. № 32-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон "О бухгалтерском учете"» все организации, за исключением бюджетных, представляют годовую бухгалтерскую отчетность в соответствии с учредительными документами учредителям, участникам организации или собственникам имущества, а также территориальным органам государственной статистики по месту их регистрации. Государственные и муниципальные унитарные предприятия представляют бухгалтерскую отчетность органам, уполномоченным управлять государственным имуществом.

Другим органам исполнительной власти, банкам и иным пользователям бухгалтерская отчетность представляется в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Организации обязаны представить квартальную бухгалтерскую отчетность в течение 30 дней по окончании квартала, а годовую - в течение 90 дней по окончании года, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

Представляемая годовая бухгалтерская отчетность должна быть утверждена в порядке, предусмотренном учредительными документами организации.

Бухгалтерская отчетность составляется, хранится, представляется пользователям бухгалтерской отчетности в установленной форме на бумажных носителях. При наличии технических возможностей и с согласия пользователей бухгалтерской отчетности организация может представлять бухгалтерскую отчетность в электронном виде в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Бухгалтерская отчетность может быть представлена пользователю организацией непосредственно или передана через ее представителя, направлена в виде почтового отправления с описью вложения или передана по телекоммуникационным каналам связи.

Пользователь бухгалтерской отчетности не вправе отказать в принятии бухгалтерской отчетности и обязан по просьбе организации проставить отметку на копии бухгалтерской отчетности о принятии и дату ее представления. При получении бухгалтерской отчетности по телекоммуникационным каналам связи пользователь бухгалтерской отчетности обязан передать организации квитанцию о приемке в электронном виде.

Днем представления организацией бухгалтерской отчетности считается дата отправки почтового отправления с описью вложения либо дата ее отправки по телекоммуникационным каналам связи, либо дата фактической передачи по принадлежности.

Годовая бухгалтерская отчетность организации является открытой для заинтересованных пользователей: банков, инвесторов, кредиторов, покупателей, поставщиков и др., которые могут знакомиться с годовой бухгалтерской отчетностью и получать ее копии с возмещением расходов на копирование.

В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ в случае наличия у организации дочерних и зависимых обществ помимо собственно бухгалтерского отчета составляется также сводная бухгалтерская отчетность, включающая показатели отчетов таких обществ, находящихся на территории Российской Федерации и за ее пределами.

Министерства, ведомства и другие федеральные органы исполнительной власти Российской Федерации представляют сводную годовую бухгалтерскую отчетность по унитарным предприятиям, а также отдельно по акционерным обществам (товариществам), часть акций (долей, вкладов) которых закреплена в федеральной собственности (независимо от размера, доли). Указанная сводная отчетность представляется Минфину РФ, Минэкономики РФ и Государственному комитету РФ по статистике в следующие сроки:

- по унитарным предприятиям - не позднее 25 апреля следующего за отчетным года;

- по акционерным обществам (товариществам), часть акций (долей, вкладов) которых закреплена в федеральной собственности, - не позднее 1 августа следующего за отчетным года. Сводная годовая бухгалтерская отчетность объединения юридических лиц, созданного на добровольных началах организациями, предоставляется в порядке и сроки, предусмотренные в учредительных документах объединения, если иное не установлено законодательством Российской Федерации. [[9]](#footnote-9)

## 2.3. Публичность бухгалтерской отчетности

Бухгалтерская отчетность является открытой (публичной) для пользователей - учредителей, участников, кредитных организаций, кредиторов, покупателей, поставщиков и др. Поэтому организация должна обеспечить возможность для пользователей ознакомиться с бухгалтерской отчетностью.

Кроме того, в соответствии с Законом о бухгалтерском учете акционерные общества открытого типа, банки и другие кредитные организации, страховые организации, биржи, инвестиционные и иные фонды, созданные за счет частных, общественных и государственных средств, обязаны публиковать годовую бухгалтерскую отчетность не позднее 1 июня года, следующего за отчетным.

Для данных организаций публичность бухгалтерской отчетности заключается в ее опубликовании в газетах и журналах, доступных пользователям бухгалтерской отчетности, либо распространении среди них брошюр, буклетов и других изданий, содержащих бухгалтерскую отчетность, а также в ее передаче органам государственной статистики по месту регистрации организации для предоставления заинтересованным пользователям.

Порядок публикации бухгалтерской отчетности устанавливается Минфином РФ и органами, которым "федеральными законами предоставлено право регулирования бухгалтерского учета. Общие положения по публикации бухгалтерской отчетности, установленные Законом о бухгалтерском учете, для акционерных обществ конкретизированы приказом Минфина РФ от 28 ноября 1996 г. № 101 «Порядок публикации годовой бухгалтерской отчетности акционерными обществами».

В соответствии с данным приказом публикация бухгалтерской отчетности акционерным обществом производится после проверки и подтверждения ее аудитором (аудиторской фирмой) и утверждения общим собранием акционеров.

Публикации в обязательном порядке подлежат бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах. Бухгалтерский баланс может публиковаться по сокращенной форме, разработанной на основе Положения о бухгалтерской отчетности. Сокращенная форма бухгалтерского баланса может включать лишь итоговые показатели по разным делам.

Форма отчета о прибылях и убытках, представляемая для публикации, должна включать все показатели, предусмотренные п.23 Положения по отчетности: выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг; себестоимость продажи товаров, продукции, работ, услуг; валовая прибыль, коммерческие расходы; управленческие расходы и др.

Кроме того, отчет о прибылях и убытках должен включать сведения о решении общего собрания акционеров о распределении прибыли или покрытии убытков общества за отчетный год, если такие сведения не опубликованы отдельно или в составе какого-либо иного документа, подлежащего опубликованию в средствах массовой информации.

Общество должно применять принятые для публикации формы бухгалтерской отчетности от одного отчетного года к другому. Изменения допускаются лишь в случае изменения условий представления и в иных случаях, обоснованность которых подтверждается независимым аудитором.

Показатели публикуемых форм отчетности формируются путем прямого переноса показателей из годовой бухгалтерской отчетности или объединения соответствующих показателей. Бухгалтерская отчетность публикуется в тысячах рублей. При значительных оборотах отчетность может быть опубликована в миллионах рублей с одним десятичным знаком.

Если бухгалтерская отчетность публикуется по сокращенным формам, то публикация должна содержать лишь мнение независимого аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности.

В случае полной публикации бухгалтерской отчетности она включает полный текст итоговой части аудиторского заключения. Типовые формы бухгалтерской отчетности могут дополняться статьями и данными, необходимыми заинтересованным пользователям сводной бухгалтерской отчетности.

Расходы, связанные с публикацией бухгалтерской отчетности, включаются в себестоимость продукции в качестве затрат, связанных с управлением производством (по счету 26). Суммы возмещения расходов на копирование и пересылку бухгалтерской отчетности, поступающие от заинтересованных пользователей, отражаются на счете 91 «Прочие доходы и расходы». [[10]](#footnote-10)

## Заключение

Отчет о движении денежных средств является одной из основных форм финансовой отчетности, в которой суммируется информация о поступлении и выбытии денежных средств компании.

Информация о движении денежных средств предприятия полезна тем, что она предоставляет пользователям финансовой отчетности базу для оценки способности предприятия привлекать и использовать денежные средства и их эквиваленты. Помимо этого, отчет о движении денежных средств содержит информацию, которая бывает полезна при оценке финансовой гибкости фирмы. Финансовая гибкость - это способность фирмы генерировать значительные суммы денежных средств с тем, чтобы своевременно реагировать на неожиданно возникающие потребности и возможности. Информация о движении денежных средств за прошлые периоды, особенно о движении денежных средств от основной деятельности, помогает оценить финансовую гибкость.

В отчете о движении денежных средств все показатели, характеризующие денежные поступления и выплаты, объединяются в три подраздела: движение денежных средств по текущей, инвестиционной и финансовой деятельности.

Проблема подготовки и предоставления бухгалтерской финансовой отчетности упирается в реформирование бухгалтерского учета, которое проводится в настоящее время.

В работе были изложены порядок и сроки составления и предоставления бухгалтерской отчетности в соответствии с российским требованиями. Но зачастую не всегда отчетность, составленная по российским стандартам, является доступной, прозрачной и понятной для многих пользователей, в основном для иностранных. А именно привлечение иностранных инвестиций в нашу страну является необходимым и важным условием работы многих предприятий.

Но внедрение МСФО в России сопряжено с немалыми трудностями и затратами как материальных, так и трудовых ресурсов. Кроме того, переход на международные стандарты финансовой отчётности нельзя рассматривать как единственную цель реформирования. В действительности реформа должна быть гораздо глубже и заключаться в построении эффективной надстройки над новым типом хозяйственных отношений в России. В итоге должна быть создана среда, обеспечивающая формирование полезной и объективной информации о финансовом положении и результатах деятельности компаний. Невозможность перехода на МСФО “в один день” обусловлена необходимостью осуществления целого комплекса взаимосвязанных мероприятий. Поэтому естественно, что в процессе реформирования будут возникать многочисленные сложности. Можно выделить ряд сложностей, препятствующих реформированию.

Отсутствие отраслевых указаний по применению новых правил бухгалтерского учёта является сложным моментом, связанным с недостатками самих международных стандартов, к которым относят обобщённый характер МСФО и отсутствие подробных интерпретаций и конкретных примеров приложения стандартов к конкретным ситуациям. В ПБУ также приводится лишь общее описание методов учёта тех или иных операций, а прежняя практика, когда союзные министерства и ведомства разрабатывали на базе правил Минфина отраслевые указания, отсутствует.

Таким образом, предстоит ещё много сделать для того, чтобы Россия полностью перешла на международную практику учёта. Важно, чтобы необходимость перехода была осознана как на уровне властей, так и среди бизнеса и бухгалтерского сообщества.

## Список литературы

1 ФЗ от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учёте».

2 Положение по бухгалтерскому учету 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», утв. Приказом Минфина РФ от 06.07.99 г.

3 Бабаева Ю.А. Бухгалтерский учёт: Учебник для ВУЗов. – М.: ЮНИТИ, 2003. – 476 с.

4 Бухгалтерский учет: Учебник/ Бакаев А. С, Безруких П.С., Врублевский Н. Д и др.; Под ред. Безруких П.С. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Бухгалтерский учет, 2002. – 457 с.

5 Козлова Е.П. и др. Бухгалтерский учет в организациях / Козлова Е.П., Бабченко Т.Н., Галанина Е.Н. – 4-е изд., перераб и доп. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 341 с.

6 Козлова Е.П., Парашутин Н.В., Бабченко Т.Н., Галанина Е.Н. Бухгалтерский учет. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 532 с.

7 Кондранов Н.П. Бухгалтерский учёт: Учебное пособие.2-е издание – М.: ИНФРА-М, 2005. – 592 с.

8 Тусумян Р.З. Бухгалтерский учёт: Учебное пособие.2-е издание – М.: ООО «НИТАР АЛЬЯНС», 2003. – 895 с.

1. Бабаева Ю. А. Бухгалтерский учёт: Учебник для ВУЗов. – М.: ЮНИТИ, 2003. – 476 с. [↑](#footnote-ref-1)
2. Козлова Е.П., Парашутин Н.В., Бабченко Т.Н., Галанина Е.Н. Бухгалтерский учет. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 532 с. [↑](#footnote-ref-2)
3. См. предыдущую ссылку [↑](#footnote-ref-3)
4. См. предыдущую ссылку [↑](#footnote-ref-4)
5. Козлова Е.П. и др. Бухгалтерский учет в организациях / Козлова Е.П., Бабченко Т.Н., Галанина Е.Н. – 4-е изд., перераб и доп. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 341 с. [↑](#footnote-ref-5)
6. Тусумян Р. З. Бухгалтерский учёт: Учебное пособие. 2-е издание – М.: ООО «НИТАР АЛЬЯНС», 2003. – 895 с. [↑](#footnote-ref-6)
7. Кондранов Н. П. Бухгалтерский учёт: Учебное пособие. 2-е издание – М.: ИНФРА-М, 2005. – 592 с. [↑](#footnote-ref-7)
8. Кондранов Н. П. Бухгалтерский учёт: Учебное пособие. 2-е издание – М.: ИНФРА-М, 2005. – 592 с. [↑](#footnote-ref-8)
9. Бухгалтерский учет: Учебник/ Бакаев А.С, Безруких П.С., Врублевский Н.Д и др.; Под ред. Безруких П.С. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Бухгалтерский учет, 2002. – 457 с. [↑](#footnote-ref-9)
10. Козлова Е.П., Парашутин Н.В., Бабченко Т.Н., Галанина Е.Н. Бухгалтерский учет. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 532 с. [↑](#footnote-ref-10)