

Содержание:

ВВЕДЕНИЕ

Последние годы ознаменовались рядом событий, которые требуют пересмотреть некоторые взгляды на подходы, используемые финансовой аналитикой, и на полезность, актуальность ее выводов и рекомендаций.

Под финансовой аналитикой в данной статье понимается анализ любых финансовых показателей финансово-экономической деятельности компаний сегодня и в будущем. Проблема в том, что в последнее время стали учащаться факты, когда финансовые аналитики давали самые благоприятные прогнозы компаниям, которые вскоре после этого становились банкротами. Обращает на себя внимание, что во всех этих случаях использовались данные финансовой отчетности, подтвержденные аудиторами. Приведем лишь некоторые наиболее нашумевшие эпизоды: Enron и WorldCom, (аудитор Arthur Andersen), Parmalat (лондонская фирма «Грант Торнтон», а с 1999 г. к ней присоединилась «Делойт и Туш»), Lehman Brothers (Ernst&Young) и др.

Кстати, еще в 2002 г. исследование Bloomberg показало, что аудиторы не заметили признаков банкротства в более чем половине разорившихся компаний и подтвердили их отчетность фактически накануне банкротства.

Понятно, что финансовые аналитики строят свои оценки, всецело полагаясь на данные бухгалтерской отчетности, надежность которой подтверждается аудиторами. Однако это не снимает с финансовой аналитики своей доли ответственности за происходящее, тем более что аудиторы в процессе планирования аудита также пользуются данными финансового анализа и выводами финансовых аналитиков.

В финансово-хозяйственной деятельности российские предприятия сталкиваются с различными рисками. Важнейшим инструментом планирования, прогнозирования и минимизации рисков в повседневной деятельности предприятия, обеспечивающей его экономическую безопасность, является бухгалтерский учет.

Поэтому современные экономические условия развития хозяйствующего субъекта должны строиться на интеграции бухгалтерского (финансового, управленческого,

налогового) учета, контроля и экономического анализа, в единую комплексную систему, способствующую усилению экономической безопасности предприятия и обеспечения принципа непрерывности деятельности.

Российские предприятия продолжают создавать финансовую отчетность в соответствии с российской системой бухгалтерского учета (РСБУ). В Дополнение к российской отчетности постепенно отдельные компании начинают готовить финансовую отчетность в соответствии с МСФО. Прозрачная, информативная отчетность, финансовые данные, которой вычислены на основе отчетности по МСФО, играют важную роль в поиске инвесторов и партнеров, в привлечении финансирования.

В связи с этим вопрос составления финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами получает первостепенное значение для российских компаний. Обязательное использование МСФО предусмотрено только для компаний, подготавливающих консолидированную отчетность. А вот индивидуальная бухгалтерская отчетность юридических лиц в соответствии с концепцией по бухгалтерскому положению должна составляться по российским моделям.

Например, одним из принципов, который служит обязательным в МСФО, но не всегда используемый в российской системе учета, является приоритет содержания над формой представления финансовой информации. В соответствии с МСФО сущность операций или других явлений не всегда соответствует тому, каким оно отражается на основе их юридической или представленной в учете формы.

Цель: рассмотреть бухгалтерский учет и анализ финансовой отчетности.

Задачи:

1. Изучить бухгалтерский учет и анализ финансовой отчетности.
2. Рассмотреть подходы, используемые при составление отчетности

Объектом исследования является бухгалтерский учет и анализ финансовой отчетности.

Предметом исследования является построение бухгалтерского учета и финансовой отчетности.

Теоретической и методологической основой исследования стали книги и статьи следующих авторов работают Павленко И.А., Туезова В.С.. и др.

Структура данной работы включает в себя: введение, двух глав, заключение и список использованной литературы.

Во введении рассмотрены: актуальность темы, определяются предмет, объект, цели и задачи.

В первой главе будут рассмотрена концепция бухгалтерского учета и финансовой отчетности.

Во второй главе показаны подходы, при составлении отчетности

В заключении проведены итоги.

ГЛАВА 1 КОНЦЕПЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ В РОССИИ И МЕЖДУНАРОДНОЙ ПРАКТИКЕ

1.1. Сущность и назначение бухгалтерской отчетности.

В последние годы в бухгалтерском учете в России произошли серьезные перемены, вызванные изменениями экономической среды и правовой базы деятельности организации, структуры собственности и состава пользователей финансовой отчетности. Система бухгалтерского учета, существовавшая в условиях планируемой экономики, была обусловлена общественным характером собственности и потребностями государственного управления экономикой [Заббарова О.А. Составление бухгалтерской (финансовой) отчетности организации: учеб.пособие. М.: КНОРУС, 2015].

Главным потребителем информации, формирующейся в системе бухгалтерского учета, выступало государство в лице отраслевых министерств и ведомств и планирующих, статистических и финансовых органов. А действовавшая система государственного финансового контроля была нацелена на решение задач выявления отклонений от предписанных моделей хозяйственного поведения организаций. Изменение системы общественных отношений, а также гражданско-правовой среды вызвало необходимость адекватной трансформации

бухгалтерского учета [Пучкова С.И. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2011].

В настоящее время произошел переход от жесткой регламентации объемов производства, фондов, выделяемых ресурсов к деятельности, где все определяется спросом и предложением. Внешнеэкономическая деятельность стала доступной для большинства отечественных коммерческих предприятий.

Если раньше ведение международного бизнеса было прерогативой небольшого количества крупнейших производителей, то теперь в эту сферу могут включаться даже малые предприятия. «Свободное обращение с бухгалтерскими документами привычно для многих менеджеров [Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета: М. Финансы и статистика, 2010].

По данным статистики, не менее 50% членов советов директоров крупных международных корпораций имеют бухгалтерское образование». Произошедшие изменения в системе бухгалтерского учета и отчетности направлены на обеспечение формирования информации о финансовом положении и финансовых результатах деятельности хозяйствующих субъектов, полезной заинтересованным пользователям.

В качестве основного инструмента реформирования бухгалтерского учета и отчетности были приняты международные стандарты финансовой отчетности. Хозяйствующие субъекты используют в бухгалтерском учете и отчетности способы оценки активов и обязательств, ориентированные на условия рыночной экономики. Составление отчетности является завершающим этапом всего учетного процесса. В ней обобщается информация о деятельности предприятия в виде определенного набора отчетных форм и отчетных показателей. [Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета: М. Финансы и статистика, 2010].

Бухгалтерская (финансовая) отчетность представляет собой информацию о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, систематизированную на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам.

При составлении бухгалтерской отчетности должны быть соблюдены следующие требования:

1. Бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление о финансовом положении организации,
 2. Организации должны составлять бухгалтерскую отчетность за месяц, квартал, год нарастающим итогом с начала отчетного года.
 3. Бухгалтерская отчетность составляется на основе данных синтетического и аналитического учета и результатов инвентаризации имущества и финансовых обязательств.
 4. Отчетной датой считается последний календарный день отчетного периода.
- При составлении бухгалтерской отчетности за отчетный год отчетным годом является календарный год с 1 января по 31 декабря включительно. Первым отчетным годом для вновь созданных организаций считается период с даты их государственной регистрации по 31 декабря соответствующего года, а для организаций, созданных после 1 октября, – по 31 декабря следующего года.
5. Бухгалтерская отчетность должна быть составлена на русском языке и в валюте Российской Федерации.
 6. Исправления отчетных данных после утверждения годовых отчетов производятся за отчетный период, в котором обнаружены искажения.
 7. Бухгалтерская отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером (бухгалтером) организации.

Отчетным формам присуща как логическая, так и информационная взаимосвязь. Суть логической взаимосвязи состоит во взаимодополнении отчетных форм, их разделов и статей. Здесь необходимо выделить три аспекта.

Во-первых, логика построения отчетности определяется необходимостью дать развернутую характеристику имущественного и финансового потенциалов коммерческой организации и эффективности их использования.

Основные формы отчетности – баланс и отчет о прибылях и убытках – отражают две стороны коммерческой организации как социально-экономической системы: статическую и динамическую.

Поэтому отсутствие любой из этих форм в годовой отчетности существенно обеднило бы ее, сделало невозможным получить полное представление о

финансовом и имущественном положении коммерческой организации, ее рентабельности, перспективах развития. [Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета: М. Финансы и статистика, 2010].

Во-вторых, многие балансовые статьи являются комплексными.

Поэтому ряд показателей баланса, наиболее существенных для оценки имущественного и финансового положения коммерческой организации, расшифровывается в сопутствующих отчетных формах. Более глубокую детализацию можно сделать по данным аналитического учета.

В-третьих, в аналитическом плане представляют значительный интерес динамика и факторы изменения наиболее важных показателей:

нераспределенной прибыли, основных средств, дебиторской и кредиторской задолженностей. Эти отношения также реализуются в системе отчетности и могут быть выделены в ходе анализа. Логические связи дополняются информационными, выражающимися в прямых и косвенных контрольных соотношениях показателей отчетности. Прямое контрольное соотношение означает, что один и тот же показатель приведен одновременно в нескольких отчетных формах.

Так, стоимость нематериальных активов, основных средств, финансовых вложений приводится в форме бухгалтерского баланса и пояснениях. Косвенное контрольное соотношение означает, что несколько показателей ряда отчетных форм связаны между собой несложными арифметическими расчетами.

Например, показатель «Запасы», приводимый в балансе общей суммой, а также расшифровка его в пояснениях к отчетности, связаны между собой очевидным алгоритмом. Пользователь бухгалтерской отчетности согласно п.4. ПБУ 4/99 – «юридическое или физическое лицо, заинтересованное в информации об организации».

К внутренним пользователям относятся физические лица, сотрудники предприятия, которые осуществляют свою деятельность в рамках данного экономического субъекта и принимают решения на основе информации о деятельности данного предприятия. К ним, в частности, относятся администрация, менеджеры (по различным направлениям деятельности и различным проектам), работники и т.д. [Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета: М. Финансы и статистика, 2010].

Согласно ст.3 Закона к внутренним пользователям относятся также собственники организации. В международной практике заинтересованные лица, даже если они собственники компании, должны относиться к внешним пользователям. Это связано с применением одного из основополагающих принципов бухгалтерского учета – принципа имущественной обособленности.

Внешние пользователи – это физические и юридические лица, обособленные по отношению к данному предприятию, но в своей деятельности применяющие информацию о данном предприятии. Внешние пользователи, принимаемые решения которых зависят от показателей деятельности предприятия, называются заинтересованными лицами. К таким пользователям могут быть отнесены учредители, собственники, займодавцы, кредиторы и т. д. Внешние пользователи, принимаемые решения которых не зависят от показателей деятельности предприятия, называются незаинтересованными.

К ним могут быть отнесены статистические органы, биржи, общественные организации и т.д. Таким образом, интересы внешних пользователей порождают необходимость отражения в бухгалтерской отчетности широкого спектра финансовых показателей, позволяющих принимать аргументированные решения о взаимодействии с организацией. [Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета: М. Финансы и статистика, 2010].

1.2. Регулирование бухгалтерской отчетности в России и международной практике.

В конце 1990-х – начале 2000-х гг. в области бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации произошли значительные изменения, во многом predeterminedенные Программой реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, утвержденной Постановлением Правительства Российской Федерации от 6 марта 1998 г. № 283.

Эти изменения в системе бухгалтерского учета и отчетности были направлены на обеспечение формирования информации о финансовом положении и финансовых результатах деятельности хозяйствующих субъектов, полезной заинтересованным пользователям.

В качестве основного инструмента реформирования бухгалтерского учета и отчетности были приняты международные стандарты финансовой отчетности.

Организация и методология учета в странах с давними рыночными традициями зачастую воспринимаются как единое целое. Однако следует иметь в виду, что учет и отчетность немецких компаний существенно отличается от британских, а американских – от французских или японских. Например, прибыльные немецкие компании при трансформации отчетности в соответствии с требованиями GAAP (США) нередко выглядят убыточными. [Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета: М. Финансы и статистика, 2010].

И даже в европейских странах, имеющих единые законодательные требования к представлению отчетности, сохраняются национальные особенности. Можно выделить несколько моделей (систем) бухгалтерского учета, объединяющих страны с общими подходами к организации и методологии бухгалтерского учета и отчетности или зонами влияния, хотя такая классификация в определенной степени условна и встречаются другие принципы классификации.

1. Англосаксонская (британо-американская) модель. Функционирует в условиях развитого финансового и акционерного рынков. По этой модели работают в США, Канаде, Мексике, Великобритании и бывших ее колониях (например, Австралии, Новой Зеландии, Южной Африке) и др.

Стандарты учета разрабатываются независимыми (т.е. негосударственными) профессиональными организациями, после чего утверждаются законодательно, и их соблюдение является обязательным. Британо-американская методология учета считается наиболее либеральной и наименее консервативной, так как она содержит альтернативные варианты оценки и учета. Выбранные предприятием варианты оформляются им в виде учетной политики (accounting policies).

2. Континентальная, или европейская, модель учета. Объединяет Германию, Францию, Италию, Бельгию, Швейцарию и др.

Основными ее чертами являются: – законодательное регулирование учета. Финансирование компаний в большей степени осуществляется не через фондовые рынки, а банковским сектором, деятельность которого жестко контролируется государством.

Бухгалтерский учет отличается значительной консервативностью. Методы оценки имущества и Континентальная модель учета применяется также в Австрии,

Алжире, Анголе, Береге Слоновой Кости, Буркина-Фасо, Гвинее, Греции, Дании, Египте, Испании, Камеруне, Конго, Люксембурге, Мали, Марокко, Норвегии, Португалии, Сенегале, Сьерра-Леоне, Того, Швеции, Японии. обязательств компаний в этих странах более «осторожны» [Патров В.В., Быков В.А. Бухгалтерская отчетность организации. 2-е изд. М.: МЦФЭР, 2015.]

Так, при начислении амортизации основных средств метод уменьшаемого остатка используется чаще, чем линейный метод амортизации, что влияет на определение качества прибыли, признаваемой в консервативной отчетности; – тесная связь учета и налогообложения.

Учетная политика направлена на решение задач налогообложения в соответствии с национальным макроэкономическим планом.

Например, в Германии реализуется принцип «налоговой целесообразности», в соответствии с которым отчеты для налоговых органов должны быть такими же, как и отчеты для внешних пользователей; – более слабое развитие профессиональных организаций, выполняющих консультационную функцию. Несмотря на то что они играют второстепенную роль, уровень подготовки бухгалтеров (особенно в Германии и Франции) не менее высок, чем в Великобритании и США. Система регулирования бухгалтерского учета во Франции существенно отличается от англосаксонской модели. [Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета: М. Финансы и статистика, 2010].

Фундаментом системы учета и аудита во Франции служит Коммерческий кодекс (Code de Commerce), законодательно закрепляющий необходимость ведения бухгалтерского учета и представления отчетности. Ключевым звеном этой системы является Национальный бухгалтерский кодекс (National Accounting Code, более известен как Plan comptable general).

Этот основополагающий документ содержит более 400 страниц и включает единый план счетов бухгалтерского учета. Кодекс во Франции выполняет те же функции, что стандарты в Великобритании, его задачи тесно связаны с задачами национальной статистики и налогообложения.

Германия имеет давние традиции бухгалтерского дела, оказавшие влияние на формирование учета в дореволюционной России. Законодательной основой учета и отчетности в Германии является Торговый кодекс, который наряду с другими вопросами регулирует вопросы составления отчетности. Огромное влияние на учет и отчетность в Германии оказывает налоговое законодательство, практически

запрещающее пользование налоговыми льготами, если они не нашли отражения в бухгалтерском учете.

Италия по праву считается родиной бухгалтерского учета, поскольку еще в конце XV в. французский монах-математик Лука Пачоли сформировал принцип двойной записи в своем «Трактате о счетах и записях», опубликованном в Венеции в 1494 г [Патров В.В., Быков В.А. Бухгалтерская отчетность организации. 2-е изд. М.: МЦФЭР, 2015].

Однако в дальнейшем лидерство Италии в развитии бухгалтерского учета было утрачено. Законодательной основой итальянской системы учета является Гражданский кодекс, а также указы Президента Республики и приказы Министерства финансов, содержащие в том числе рекомендации профессиональных организаций. Европейские страны рассматривали использование международных стандартов как путь к гармонизации, который должен оставлять простор для развития национальных учетных систем и вместе с тем обеспечивать сопоставимость и взаимную увязку различных методологий.

3.Латиноамериканская (южно-американская) модель ориентирована исключительно на налоговые правила. Методология бухгалтерского учета законодательно унифицирована и предусматривает проведение обязательного пересчета данных отчетности на изменение цен.

В целом эта модель представляет собой симбиоз двух предыдущих моделей. По этой модели работают Бразилия, Аргентина, Чили, Перу и другие страны, для которых характерны высокие темпы инфляции и государственное регулирование многих учетных вопросов.

4. Прочие модели – модели учета, применяемые в других странах. Реформирование системы бухгалтерского учета в соответствии с МСФО затрагивает ряд моментов, требующих пояснений.

Главное, чтобы эти стандарты не противоречили аналогичным стандартам в других странах – членах сообщества, т.е. находились в единстве (гармонии) друг с другом. Идея стандартизации учетных процедур реализуется в рамках работ по унификации учета. Логика этого подхода заключается в том, что должен существовать унифицированный набор стандартов в любой стране для одной и той же ситуации.

Можно с достаточной долей уверенности сказать, что в настоящее время идея стандартизации является доминирующей. С апреля 2001 г. – времени организации Совета по международным стандартам финансовой отчетности (МСФО) – более 50 крупнейших стран приняли специальные планы перехода или сближения национальных учетных принципов с МСФО. В последнее время возрастает роль профессиональных организаций, среди которых ведущее место занимает Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России. [Патров В.В., Быков В.А. Бухгалтерская отчетность организации. 2-е изд. М.: МЦФЭР, 2015.]

ВЫВОД

В числе приоритетных направлений его деятельности можно выделить:

- организацию научных исследований по приоритетным направлениям бухгалтерского, налогового и управленческого учета, финансового менеджмента и аудита;
- участие в разработке проектов законов и нормативных документов по бухгалтерскому учету и аудиту;
- проведение работ по обеспечению сближения правил налогового и бухгалтерского учета; разработку методических указаний по бухгалтерскому учету в отраслях народного хозяйства;
- разработку форм бухгалтерского учета, удовлетворяющих получение всех видов отчетности (управленческой, налоговой, по МСФО и т.п.); подготовку публикаций и комментариев по актуальным проблемам бухгалтерского учета и аудита в ведущих экономических изданиях страны;
- мониторинг МСФО и доведение всех изменений МСФО до членов ИПБ России.

Система послевузовского образования включает подготовку и аттестацию профессиональных бухгалтеров и аудиторов по различным направлениям.

ГЛАВА 2 ОСНОВЫ СОСТАВЛЕНИЯ ОТЧЕТНОСТИ.

2.1. Цели, основополагающие допущения и качественные характеристики информации,

представляемой в отчетности

Согласно Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности на среднесрочную перспективу, одобренной Министерством финансов Российской Федерации 1 июля 2004 г., «целью развития бухгалтерского учета и отчетности является создание приемлемых условий и предпосылок последовательного и успешного выполнения системой бухгалтерского учета и отчетности присущих ей функций в экономике Российской Федерации.

В частности, функции формирования информации о деятельности хозяйствующих субъектов, полезной для принятия экономических решений заинтересованными внешними и внутренними пользователями (собственниками, инвесторами, кредиторами, органами государственной власти, управленческим персоналом хозяйствующих субъектов и др.). [Патров В.В., Быков В.А. Бухгалтерская отчетность организации. 2-е изд. М.: МЦФЭР, 2015.]

Суть дальнейшего развития состоит в активизации использования МСФО для реализации этой функции путем создания необходимой инфраструктуры и построения эффективного учетного процесса». Таким образом, основным направлением развития бухгалтерского учета и отчетности является повышение качества информации, формируемой в отчетности. В российском учете не существует отдельного нормативного документа, определяющего принципы составления и представления финансовой отчетности, аналогичного МСФО.

Основные положения по формированию информации о финансовом положении и финансовых результатах деятельности хозяйствующих субъектов, полезной заинтересованным пользователям, упоминаются в законе «О бухгалтерском учете», ПБУ 1/08 «Учетная политика организации», ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», а также «Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу».

Приведем сравнительный анализ содержания текста «Концептуальных основ подготовки финансовой отчетности» (2010 год) и нормативных актов по бухгалтерскому учету Российской Федерации на предмет наличия в последних основных положений формирования достоверной финансовой информации в отчетности [Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета: М. Финансы и статистика, 2010].

Международные подходы Согласно редакции обновленных «Концептуальных основ подготовки финансовой отчетности» «целью финансовой отчетности общего назначения является представление информации об отчитывающейся компании, которая полезна для существующих и потенциальных инвесторов, заимодателей и прочих кредиторов при принятии решений о предоставлении ресурсов компании.

Финансовая информация о компании, которая должна быть представлена в отчетности, – это информация о финансовом положении финансовом положении, результатах деятельности и изменениях в финансовом положении. Именно эта информация помогает пользователям оценивать будущее компании – ее способность генерировать денежные потоки, их величину, и принимать решения о покупке, продаже или сохранении долевых или долговых инструментов, предоставлении и истребовании займов и прочих форм кредитования. [Патров В.В., Быков В.А. Бухгалтерская отчетность организации. 2-е изд. М.: МЦФЭР, 2015.]

Принципы составления финансовой отчетности в соответствии с МСФО подразделяются на две группы:

- основополагающие допущения;
- качественные характеристики финансовой отчетности.

Основополагающими допущениями являются метод начисления (accrualbasis) и непрерывность деятельности (goingconcern) предприятия.

В соответствии с учетом по методу начисления «результаты операций и прочих событий признаются по факту их совершения (а не тогда, когда денежные средства или их эквиваленты получены или выплачены)».

Согласно методу начисления операции и события признаются тогда, когда они произошли (а не по мере поступления или выплаты денежных средств или их эквивалентов), и регистрируются в учетных регистрах и представляются в финансовой отчетности тех периодов, к которым относятся.

Преимущества метода начисления можно сформулировать следующим образом:

- 1) расходы и доходы привязываются не к определенному моменту, а к отчетному периоду;
- 2) затраты средств (ресурсов) осуществляются ради получения определенных доходов, а эта связь может быть прослежена только методом начисления;

3) распределение расходов по времени связано с получением доходов, т.е. увязка расходов и доходов приводит к равномерному распределению финансовых результатов в пределах каждого отчетного периода;

4) начисление доходов и расходов позволяет выявить моменты возникновения обязательств и требований [Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет. М.: ИНФРА-М, 2013].

В соответствии с допущением непрерывности деятельности предприятия предполагается, что «компания не собирается и не нуждается в ликвидации или существенном сокращении масштабов своей деятельности; если такие намерения или необходимость существуют, финансовая отчетность должна составляться на другой основе, и применяемая основа должна раскрываться».

В случае ожидания погашения деятельности предприятия стоимость его активов, как правило, оказывается значительно ниже, чем в случае нормального его функционирования. [Патров В.В., Быков В.А. Бухгалтерская отчетность организации. 2-е изд. М.: МЦФЭР, 2015.]

Поэтому, если у бухгалтера есть основания предполагать, что предприятие прекратит свое существование, он должен изменить учетные процедуры. В случае банкротства бухгалтер должен составить отчетность, исходя из предположения, что все активы будут проданы по ликвидационной стоимости.

Таким образом, если существует намерение или необходимость прекращения деятельности, к финансовой отчетности должны применяться иные, по сравнению с установленными МСФО, требования, например:

- имущество отражается по ликвидационной стоимости;
- ресурсы, которые не могут в полном объеме обеспечить приток экономических выгод, должны быть списаны;
- должны быть начислены обязательства в связи с прерыванием договоров и экономическими санкциями.

Для того чтобы быть полезной для пользователей информация должна отвечать следующим качественным характеристикам – уместность и достоверное представление (основные характеристики) и сопоставимость, проверяемость, своевременность, понятность (усиливающие характеристики).

Понятность (understandability) информации означает, что она доступна для понимания пользователям, обладающим достаточными знаниями в области бухгалтерского учета [Камышанов П.И., Камышанов А.П. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: составление и анализ. М.: Омега-Л, 2013].

Классификация, описание, четкое и лаконичное представление информации делают ее понятной.

Уместность (relevance) информации предполагает, что она будет влиять на экономические решения пользователей.

Финансовая информация является способной повлиять на решения, если она имеет прогнозную и (или) подтверждающую ценность, т.е. может быть использована в качестве исходных данных для прогнозирования пользователями будущих результатов и (или) дает возможность свериться с предыдущими оценками (подтверждает или изменяет их). Уместность информации определяется ее характером и существенностью.

В одних случаях характера информации достаточно для ее раскрытия независимо от существенности. В других – большое значение имеет существенность, когда пропуск или искажение информации может повлиять на экономические решения пользователей отчетности. [Патров В.В., Быков В.А. Бухгалтерская отчетность организации. 2-е изд. М.: МЦФЭР, 2015.]

Существенность имеет два аспекта – пренебрежение незначительными и маловажными событиями и отражение всех важных событий. Достоверное представление (faithful representation) информации имеет место в том случае, если последняя не содержит существенных ошибок и искажений, является беспристрастной и предполагает, что пользователи могут на нее всецело полагаться [Ковалев В.В., Патров В.В. Как читать баланс. М.: Финансы и статистика, 2012].

Достоверная информация должна удовлетворять следующим требованиям:

– полнота (completeness) – в отчетности должны получить отражение все существенные с точки зрения пользователей факты хозяйственной деятельности за определенный период.

– нейтральность (neutrality) – ненацеленность информации на интересы определенных групп пользователей;

– преобладание сущности над формой (substanceoverform) – в информации должна учитываться прежде всего экономическая сущность фактов хозяйственных операций, а не юридическая форма;

– осмотрительность (prudence) – заключается в осторожной оценке активов и пассивов.

Активы и доходы не должны быть переоценены, а обязательства и пассивы недооценены, т.е. активы отражаются по наименьшей из возможных оценок, а обязательства – по наибольшей. Иными словами, учитываются потенциальные убытки, а не потенциальные прибыли. Сопоставимость (comparability) информации должна обеспечивать сравнимость данных финансовой отчетности как с данными предшествующих отчетных периодов, так и с данными других компаний.

Это означает, что необходимо раскрывать все изменения в учетной политике таким образом, чтобы данное требование выполнялось. Проверяемость (верифицируемость) помогает обеспечить уверенность пользователей в том, что информация в отчетности достоверно представляет экономическое явление так, как она и должна представлять.

Для того чтобы быть проверяемой, числовая информация может быть как единственным оценочным значением, так и диапазоном вероятных значений (с соответствующими вероятностями). Наряду с раскрытием принципов уместности и надежности в МСФО определяются и ограничения в их использовании. [Патров В.В., Быков В.А. Бухгалтерская отчетность организации. 2-е изд. М.: МЦФЭР, 2015.]

Своевременность (timeliness) связана с необходимостью должного соотношения надежности и уместности информации. С одной стороны, для соответствия требованию уместности нужно полностью собрать информацию по всем имевшим место фактам хозяйственной деятельности. С другой стороны, сбор полной и надежной информации может привести к задержке в представлении финансовой отчетности и, соответственно, повлиять на уместность информации. Поэтому рекомендуется найти оптимальное сочетание этих двух требований.

Соотношение выгод и затрат (balancebetweenbenefitandcost) означает, что преимущества от информации должны превышать затраты на ее получение, причем процесс соотношения выгод и затрат требует профессиональной оценки.

Оценка выгод и затрат в значительной степени является субъективной и может различаться из-за разных размеров компаний, разных способов привлечения

капитала (публичное или частное), разных потребностей пользователей и других факторов. В результате последовательного применения качественных характеристик информации и соблюдения соответствия бухгалтерским стандартам обеспечивается достоверное и объективное представление отчетности. [Патров В.В., Быков В.А. Бухгалтерская отчетность организации. 2-е изд. М.: МЦФЭР, 2015.]

Согласно п.6. ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» цель бухгалтерской отчетности состоит в том, что она должна давать достоверное и полное представление:

- о финансовом положении (информация об активах, обязательствах и капитале);
- о финансовых результатах (информация о доходах и расходах);
- об изменениях в финансовом положении.

Основные допущения при организации бухгалтерского учета, так же как и в МСФО, содержат допущение непрерывности деятельности предприятия и допущение метода начисления, который в Концепции имеет название «Допущение временной определенности хозяйственной деятельности».

Сопоставляя содержание этих допущений в Концепции и в МСФО, следует отметить более сжатый характер отечественных формулировок, в то время как в МСФО дается развернутая характеристика допущений с примерами, способствующими пониманию данного принципа. В формулировке непрерывности деятельности предприятия сжатость приводит к иному содержанию этого принципа в Концепции по сравнению с МСФО: в Концепции допускается лишь одна ситуация: «...организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем, и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке» (п.4.1).

Закономерно возникает вопрос, что делать, если такая непрерывность не имеет места и предприятие собирается сокращать свою деятельность (что особенно актуально для современного развития нашей страны). [Патров В.В., Быков В.А. Бухгалтерская отчетность организации. 2-е изд. М.: МЦФЭР, 2015.]

В допущении МСФО на этот вопрос есть ответ: «...если такое намерение или необходимость существует, финансовая отчетность должна составляться на другой основе, и принимаемая основа должна раскрываться».

В России, когда часть предприятий, в основном относящихся к сфере производства, находится на грани банкротства, а часть предприятий только и создается для того, чтобы ликвидироваться в ближайшем будущем, установление специальных требований к составлению финансовой отчетности в случаях прекращения деятельности предприятий способствовало бы оздоровлению предпринимательского климата и получению реальной информации о финансовых показателях в макроэкономической системе [Кутер М.И. Бухгалтерский учет: основы теории. М.: Экспертное бюро М, 2010].

Вместе с тем не менее очевидным является также то, что допущение непрерывности деятельности не может в полной мере действовать в условиях экономики переходного периода. Многие предприятия в условиях нестабильной экономики вынуждены сворачивать деятельность, не зная перспектив своего развития.

Не случайно в нормативных актах появляется термин «консервация организации» (п.23 ПБУ 6/01, п.15 ПБУ 14/2000).

Таким образом, допущение непрерывности деятельности предприятия в настоящее время носит в большей степени декларативный характер (как вследствие определенных объективных причин, так и ввиду отсутствия реального понимания целей бухгалтерской отчетности: что предприятие отражает в своей отчетности и для чего это необходимо).

2.2. Элементы финансовой отчетности

Элементы финансовой отчетности – это экономические категории, которые связаны с представлением информации о финансовом состоянии предприятия и результатах его деятельности. [Патров В.В., Быков В.А. Бухгалтерская отчетность организации. 2-е изд. М.: МЦФЭР, 2015.]

К ним относятся активы, обязательства и капитал, которые отражают финансовое положение предприятия; доходы и расходы, которые характеризуют финансовые результаты предприятия.

Существующая на отчетную дату задолженность, возникшая из событий прошлых периодов, погашение которой приведет к оттоку ресурсов предприятия.

Погашение кредиторской задолженности предполагает обычно, что для удовлетворения требований другой стороны организация лишается ресурсов, в которых потенциально заключены экономические выгоды.

Это может происходить в следующих формах:

- выплата денежных средств;
- передача другого имущества;
- оказание услуг;
- замена кредиторской задолженности одного вида другим;
- преобразование кредиторской задолженности в капитал;
- снятие требований со стороны кредитора.

Оставшаяся часть собственных активов предприятия после вычета всех обязательств, т.е. стоимость активов, не направленных на урегулирование обязательств.

Такая трактовка обусловлена тем, что в случае ликвидации предприятия кредиторы имеют приоритет перед собственниками и их требования удовлетворяются в первую очередь. Понятие капитала в отечественной практике бухгалтерского учета появилось лишь в 1994 г. с образованием счета 85 «Уставный капитал».

Капитал функционирует в формах:

- акционерный капитал;
- частный единоличный/партнерский капитал;
- резервы (эмиссионный доход, фонды: переоценки долгосрочных активов, пенсионный, финансовых рисков, покрытия убытков и др.);
- чистая нераспределенная прибыль.

Собственный капитал в общем виде равен разности активов и обязательств по балансу и называется чистыми активами активов (netassets) / рабочим капиталом (workingcapital). Доходы (income)

Увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и/или погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества). [Патров В.В., Быков В.А. Бухгалтерская отчетность организации. 2-е изд. М.: МЦФЭР, 2015.]

Доход функционирует в формах:

- выручка от реализации продукции, работ, услуг;
- проценты, дивиденды, вознаграждения, арендная плата к получению;
- выручка от реализации имущества;
- нереализованные доходы: от дооценки долгосрочных активов, положительные курсовые разницы;
- экстраординарные (чрезвычайные) доходы от нехарактерных и единичных операций.

Доходы подразделяются на доходы текущего периода (текущие доходы), обусловленные понесенными расходами, и на отложенные доходы.

Уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и/или возникновения обязательств, приводящего к уменьшению капитала организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

Расходы признаются, если они приводят к доходам и функционируют в формах:

- затраты на производство продукции, работ, услуг;
- убытки от реализации продукции, работ, услуг;
- проценты и дивиденды, вознаграждения, арендная плата к выплате;
- затраты и убытки от реализации имущества;
- нереализованные убытки: от обесценивания долгосрочных активов, курсовые отрицательные разницы;
- экстраординарные затраты и убытки от нехарактерных и единичных операций.

Расходы подразделяются на расходы, связанные с получением текущих доходов, и на отложенные расходы.

Элементы финансовой отчетности признаются встречно. Признание доходов происходит одновременно с признанием увеличения активов или уменьшения обязательств (или в сочетании этих двух событий), признание расходов – одновременно с признанием увеличения обязательств или уменьшения активов (или в сочетании этих двух событий). [Патров В.В., Быков В.А. Бухгалтерская отчетность организации. 2-е изд. М.: МЦФЭР, 2015.]

Признание элемента в финансовой отчетности предполагает его оценку. Оценка – это определение денежных сумм, по которым элементы финансовой отчетности должны вноситься в баланс и отчет о прибылях и убытках.

Для того чтобы оценить бухгалтерскую статью, необходимо выбрать метод оценки. Вот некоторые виды оценок: первоначальная стоимость, восстановительная стоимость, реализуемая стоимость, остаточная стоимость, ликвидационная стоимость, дисконтированная стоимость, справедливая стоимость. В финансовой отчетности и текущем учете в разной степени и в различной комбинации могут быть использованы все перечисленные методы оценки.

Первоначальная (историческая, фактическая) стоимость – это стоимость объекта в момент его постановки на учет. Другими словами, сумма, полученная в обмен на обязательство. Согласно принципу учета по себестоимости первоначальная стоимость рассматривается в качестве основы для оценки объектов бухгалтерского наблюдения. Тем не менее наряду с первоначальной могут применяться другие методы оценки, если их использование способствует повышению уместности и надежности отражаемой информации.

К таким методам относится, в частности, оценка по восстановительной стоимости (текущая, стоимость замены), определяемая как сумма, которую нужно было бы уплатить, если бы такой же или аналогичный актив приобретался сейчас. То есть рыночная цена представляет собой стоимость объектов учета, сложившуюся на рынке как равновесная под воздействием спроса и предложения на дату составления отчетности. [Патров В.В., Быков В.А. Бухгалтерская отчетность организации. 2-е изд. М.: МЦФЭР, 2015.]

В России используется в отношении основных средств и определяется либо с помощью централизованно рассчитываемых коэффициентов, либо методом прямого пересчета при документальном подтверждении цен. Она служит для

отражения в балансе финансовых вложений организации в ценные бумаги, котирующиеся на организованном рынке ценных бумаг, котировки которых официально публикуются.

В западном учете распространяется также на нематериальные активы. Использование восстановительной стоимости предпочтительно в условиях инфляции. Реализуемая стоимость (цена погашения) – сумма, которую можно получить в настоящее время от продажи актива в нормальных условиях.

Возможная цена реализации (погашения) сводится к определению вероятной стоимости продажи активов (погашения дебиторской задолженности) на дату составления отчетности в нормальных условиях. Она предназначена для отражения в балансе товарно-материальных ценностей, которые морально устарели либо частично потеряли свои первоначальные качества, дебиторской задолженности покупателей, если она включает сомнительные долги, финансовых вложений, если наблюдается устойчивое снижение их стоимости.

Оценка по реализуемой стоимости характерна для западного учета и в российской практике не применяется. Остаточная стоимость служит в бухгалтерском учете для оценки амортизируемых объектов – основных средств, нематериальных активов и исчисляется как разница между первоначальной (восстановительной) стоимостью и суммой накопленной амортизации на дату составления отчетности.

Остаточная стоимость применяется, как правило, для балансовой оценки амортизируемых объектов и представляет собой величину, подлежащую дораспределению в оставшийся период эксплуатации активов. [Патров В.В., Быков В.А. Бухгалтерская отчетность организации. 2-е изд. М.: МЦФЭР, 2015.]

Ликвидационная стоимость – стоимость объекта в условиях ликвидации (банкротства) предприятия, служит для отражения активов и обязательств в saniруемых и ликвидационных балансах.

Ликвидационная стоимость, как правило, ниже первоначальной или цены, сложившейся на рынке, поскольку реализация активов и исполнение обязательств для предприятия, стоящего на грани банкротства, ограничены во времени.

Дисконтированная стоимость – это текущая приведенная стоимость будущих чистых денежных потоков, которые, как предполагается, будут создаваться данным активом при нормальном ходе дел.

Применение дисконтированной стоимости основано на теории ценности денег во времени и сводится к определению дисконтированной цены актива или обязательства на дату составления отчетности исходя из будущих поступлений денежных средств или их выбытия соответственно.

Приведенная стоимость широко распространена в международной практике для учета долгосрочных пенсионных обязательств. [Патров В.В., Быков В.А. Бухгалтерская отчетность организации. 2-е изд. М.: МЦФЭР, 2015.]

В России ПБУ 19/02 определяет возможность рассчитать оценку долговых ценных бумаг и предоставленных займов по дисконтированной стоимости, но не предусматривает применения этой стоимости при составлении отчетности. Справедливая стоимость – это денежная сумма, на которую можно обменять актив (погасить обязательство) при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку независимыми сторонами.

Для определения справедливой стоимости необходима информация о сделке с аналогичным активом (обязательством), в которой обеспечивалось бы соблюдение следующих условий:

1. Сделка совершается между независимыми (несвязанными) сторонами.
2. Стороны хорошо осведомлены об условиях сделки и среднерыночных условиях сделок с аналогичными активами и обязательствами.
3. Стороны совершают сделку без принуждения, т.е. сделка не является вынужденной. Очевидно, что все приведенные условия соблюдаются при наличии так называемого активного рынка, т.е. рынка, на котором сделки совершаются достаточно часто, без принуждения, а участвующие в них стороны не зависят друг от друга.

Наилучшим показателем справедливой стоимости является рыночная цена. Элементы образуют содержание форм отчетности и составляют основное бухгалтерское или балансовое равенство, которое характеризует финансовую позицию предприятия и отражает взаимосвязь двух основных форм отчетности: баланса и отчета о прибылях и убытках. [Патров В.В., Быков В.А. Бухгалтерская отчетность организации. 2-е изд. М.: МЦФЭР, 2015.]

Основной вид балансового равенства следующий:

Активы (assets) = Собственный капитал (equity) + + Обязательства (liabilities).

Концепции по бухгалтерскому учету в рыночной экономике России, которая содержит аналогичные принципам МСФО нормы:

– элементами формируемой в бухгалтерском учете информации о финансовом положении организации, которые отражаются в бухгалтерском балансе, являются имущество, кредиторская задолженность и капитал;

– элементами формируемой в бухгалтерском учете информации о финансовых результатах деятельности организации, которые отражаются в отчете о прибылях и убытках, являются доходы и расходы организации.

В положениях по бухгалтерскому учету вместо термина «имущество» используется термин «активы», но активов в нормативных актах по бухгалтерскому учету не дается.

Классификация элементов бухгалтерской отчетности прослеживается через содержание форм бухгалтерской отчетности (ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации»); кроме того, косвенно задается Планом счетов бухгалтерского учета (утв. приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н).

«Счет – часть учетной системы, а система – набор элементов и информационных взаимосвязей между ними. Таким образом, каждый счет – это элемент системы. Моделью системы служит бухгалтерский баланс и тем самым каждый счет становится частью баланса». Счет – составная часть бухгалтерской отчетности, поэтому было бы логично, чтобы классификация счетов соответствовала классификации элементов бухгалтерской отчетности. [Патров В.В., Быков В.А. Бухгалтерская отчетность организации. 2-е изд. М.: МЦФЭР, 2015.]

Сравнив классификацию элементов бухгалтерской отчетности согласно ПБУ 4/99 и классификацию счетов согласно Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации, можно прийти к выводу, что система построения Плана счетов отличается от системы построения бухгалтерского баланса. Статьи актива бухгалтерского баланса располагаются в отчетности по степени возрастания ликвидности, счета в Плане счетов не во всем соответствуют логике построения баланса [Вахрушина М.А., Мельникова Л.А. Международные стандарты финансовой отчетности. М.: Омега-Л, 2011].

Это можно заметить, например, внутри разд. I: счету «Основные средства» присвоен код 01, в то время как в отчетности статья «Основные средства» следует за статьей «Нематериальные активы»; счету «Финансовые вложения» присвоен код

58, т.е. по нумерации он является предпоследним в разд. V «Денежные средства» Плана счетов; вместе с тем, в бухгалтерской отчетности статья «Финансовые вложения» раздела «Оборотные активы» расположена перед группой статей «Денежные средства» и т.д.

ВЫВОД

Несовпадение классификации элементов бухгалтерской отчетности и классификации разделов и кодов счетов свидетельствует об отсутствии единых принципов классификации или элементов бухгалтерской отчетности, или счетов, или же и того и другого.

В нормативных актах по бухгалтерскому учету отсутствует четкое понятие элементов бухгалтерской отчетности.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Словосочетание «реформирование бухгалтерского учета» стало уже привычным для российских специалистов, которые понимают, что изначально причины изменений объяснялись необходимостью «настройки» этого инструмента под рыночную экономику.

Однако первая волна реформ, которая только набрала силу, сменилась следующей, связанной с переходом к применению Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО).

К сожалению, международный финансовый учет в настоящий момент тоже переживает этап роста и значительных перемен.

На этом фоне международных проблем, возникших в связи с ограниченностью методов подготовки данных в финансовом учете, усугубляется ситуация в российской национальной системе учета, где в настоящее время наблюдается отставание российских учетных стандартов и сложившейся практики от МСФО, рекомендаций по их применению и зарубежного опыта внедрения указанных нормативных документов.

Можно констатировать, что на этом фоне российская национальная система учета попала в «зону сильной турбулентности» и как будто застыла в «ожидании». Последнее утвержденное Минфином России Положение по бухгалтерскому учету

«Учет затрат на освоение природных ресурсов» ПБУ 24/2011 датировано 2011 годом.

Целый комплекс проектов, готовых заменить устаревшие положения по бухгалтерскому учету (ПБУ) — стандарты по учету доходов, запасов, основных средств и прочих активов и операций — или дополнить имеющийся перечень, в том числе стандарты по учету аренды и вознаграждений работникам, так и остаются проектами в течение уже нескольких лет.

Ключевым документом, определившим реальное применение МСФО в российской учетной практике, явился специально разработанный Федеральный закон от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» (в ред. от 04.11.2014), которым установлено, что «на территории Российской Федерации применяются МСФО и Разъяснения МСФО, принимаемые Фондом Международных стандартов финансовой отчетности и признанные в порядке, установленном с учетом требований законодательства Российской Федерации Правительством Российской Федерации по согласованию с Центральным банком Российской Федерации».

Введение Федерального закона № 208-ФЗ привело к необходимости «признания» международных стандартов на территории Российской Федерации. Для российской системы учета характерно законодательное регулирование, поэтому «признание» МСФО означало разработку процедуры и комплекса нормативных документов для введения стандартов в действие.

Изначально три типа организаций обязаны были формировать финансовую отчетность в соответствии с Федеральным законом № 208-ФЗ: кредитные организации, страховые организации, а также иные организации, ценные бумаги которых допущены к организован- ным торгам путем их включения в котировальный список (эмитенты)

ЛИТЕРАТУРА

1. Вахрушина М.А., Мельникова Л.А. Международные стандарты финансовой отчетности. М.: Омега-Л, 2011.
2. Винсент Дж. Лав. Как понимать и использовать финансовую отчетность. М.: Джон Уайтли энд Санз, 2010.
3. Гейц И.В. Особенности бухгалтерской отчетности за 2004 год. М.: Дело и сервис, 2014.

4. Заббарова О.А. Составление бухгалтерской (финансовой) отчетности организации: учеб.пособие. М.: КНОРУС, 2015.
5. Камышанов П.И., Камышанов А.П. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: составление и анализ. М.: Омега-Л, 2013.
6. Ковалев В.В., Патров В.В. Как читать баланс. М.: Финансы и статистика, 2012.
7. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет. М.: ИНФРА-М, 2013.
8. Кутер М.И. Бухгалтерский учет: основы теории. М.: Экспертное бюро М, 2010.
9. Ларионов А.Д., Карзаева Н.Н., Нечитайло А.И. Бухгалтерская финансовая отчетность: учеб.пособие. М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2016.
10. Мизиковский Е.А., Дружиловская Т.Ю. Сопоставление принципов бухгалтерской отчетности в российских и международных стандартах // Аудиторские ведомости. 2014. № 8.
11. О консолидированной финансовой отчетности Закон Российской Федерации от 27 июля 2010 г. № 208-ФЗ.
12. Об аудиторской деятельности: Закон Российской Федерации от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ.
13. Патров В.В., Быков В.А. Бухгалтерская отчетность организации. 2-е изд. М.: МЦФЭР, 2015.
14. Пучкова С.И. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2011.
15. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учеб.пособие для вузов. М.: ЮНИТИ, 2014.
16. Соколов Я.В. История развития бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2012.
17. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета: М. Финансы и статистика, 2010.
18. Соколов Я.В. Очерки по истории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2011.
19. Соколов Я.В., Пятов М.Л. Бухгалтерский учет для руководителей. М.: Проспект, 2010.
20. Соколов Я.В., Пятов М.Л. Законодательные основы бухгалтерского учета в России. М.: Закон и право, ЮНИТИ, 2011.
21. Учетно-аналитические и контрольные проблемы управления ресурсами предприятия в условиях применения современных информационно-коммуникационных технологий: сб. науч. ст. / под общ.ред. проф. Т.Г. Шешуковой; Перм. гос. ун-т. Пермь, 2008.
22. Учетно-аналитические и контрольные проблемы управления ресурсами предприятия в условиях применения современных информационно-коммуникационных технологий: сб. науч. ст. / под общ.ред. проф. Т.Г.

Шешуковой; Перм. гос. ун-т. Пермь, 2011.