

УДК 657.37

UDC 657.37

08.00.00 Экономические науки

Economics

**ЗНАЧЕНИЕ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ И ЕЕ СОСТАВЛЕНИЕ В СООТВЕТСТВИИ С ТРЕБОВАНИЯМИ МСФО**

**SIGNIFICANCE OF FINANCIAL STATEMENTS AND ITS ELABORATION IN ACCORDANCE WITH IFRS**

Рыбьянцева Мария Сергеевна  
к.э.н., доцент кафедры теории бухгалтерского учета, SPIN-код: 7874-8981  
Riban1@rambler.ru  
*Кубанский государственный аграрный университет, Краснодар, Россия*

Rybyantseva Maria Sergeevna  
Cand.Econ.Sci., associate professor of the Accounting theory sub-faculty  
RSCI SPIN-code: 7874-8981  
Riban1@rambler.ru  
*Kuban State Agrarian University, Krasnodar, Russia*

Игнатова Ольга Михайловна  
к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита  
*Краснодарский кооперативный институт, Краснодар, Россия*

Ignatova Olga Mkhailovna  
Cand.Econ.Sci., associate professor of the Accounting and audit sub-faculty  
*Krasnodar Cooperative Institute, Krasnodar, Russia*

Масалитина Юлия Александровна  
аспирант кафедры теории бухгалтерского учета  
*Кубанский государственный аграрный университет, Краснодар, Россия*

Masalitina Yulia Aleksandrovna  
postgraduate student of the Accounting theory sub-faculty  
*Kuban State Agrarian University, Krasnodar, Russia*

В данной статье описывается значение бухгалтерской (финансовой) отчетности как главного источника информации о хозяйственной деятельности каждой организации. Указаны показатели, необходимые для включения в бухгалтерскую отчетность, приведена классификация отчетности и определен состав годовой бухгалтерской отчетности, порядок ее представления и публикации. Кроме того, в статье выделены особенности составления и представления отчетности отдельными хозяйствующими субъектами, выделены варианты ее составления: упрощенный, стандартный и множественный. Приведена сравнительная характеристика отчетности в соответствии с российскими стандартами бухгалтерского учета и МСФО. Приведен и описан процесс трансформации финансовой отчетности в соответствии с МСФО, который разбит на три основных блока: 1 анализ бухгалтерской информации (первичные документы и регистры учета), составление пробных балансов; 2 составление корректировочных проводок и реклассификация счетов преобразованного оборотно-сальдового баланса на МСФО; 3 подготовка финансовых отчетов компании в соответствии с требованиями МСФО. В данной статье приведены существующие на сегодняшний момент два основных метода составления отчетности в соответствии с МСФО: трансформация финансовой отчетности и конверсия, а также определены их преимущества и недостатки

This article describes the importance of accounting (financial) reports as the main source of information about economic activities of a company. Financial indicators (necessary for inclusion in the financial statements) were given. There are financial statements' classification, the composition of the annual financial statements, the order of presentation and publication in the article. In addition, the article describes the features of statements' preparation and presentation by economic entities. There are three options of its compilation: easy, normal and multiple. The comparative characteristics of statements in accordance with Russian accounting standards and IFRS are given. The article describes the process of financial statements' transformation in accordance with IFRS. This process is divided into three main blocks: 1 the analysis of accounting information (primary documents and accounting records), preparation of trial balances; 2 compilation of adjustment postings and reclassifications of accounts of converted turnover balance to IFRS; 3 preparation of financial statements in accordance with IFRS. There are two main methods of statements' reporting in accordance with IFRS (existing now): transformation of the financial reporting and conversion. Their advantages and disadvantages are determined

Ключевые слова: БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ, ЗНАЧЕНИЕ, ФАКТЫ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ЖИЗНИ, ИСТОЧНИК

Keywords: FINANCIAL STATEMENTS, SIGNIFICANCE, FACTS OF ECONOMIC LIFE, SOURCE OF INFORMATION

## ИНФОРМАЦИИ

Функционирование любого предприятия в конкурентных условиях требует эффективного управления их экономикой на основе информации, которая формируется в бухгалтерском учете и содержится в бухгалтерской отчетности.

В настоящее время существенно увеличивается значение качественной бухгалтерской информации. В ходе своей деятельности любое предприятие осуществляет какие-либо факты хозяйственной жизни, принимает те или иные управленческие или финансовые решения. Практически каждое такое действие находит отражение в бухгалтерском учете.

Главным источником информации о хозяйственной деятельности каждого предприятия, текущем состоянии его средств и источников служит бухгалтерская отчетность. Данные отчетности позволяют представить и понять имущественное и финансовое состояние, а также результаты деятельности конкретного предприятия заинтересованными пользователями. Информация о фактах хозяйственной жизни, которые произведены экономическим субъектом за определенный период времени, обобщается в соответствующих учетных регистрах и из них переносится в сгруппированном виде в бухгалтерскую отчетность. Такая процедура обобщения учетной информации необходима, главным образом, самому предприятию и связана с необходимостью уточнения, а в ряде случаев и корректировки дальнейшего курса финансово-хозяйственной деятельности конкретного предприятия. Следовательно, бухгалтерская отчетность предприятия должна выявлять любые факты, содержание которых может оказать влияние на оценку пользователями информации о состоянии собственности, финансовой ситуации, прибылей и убытков.

Значение бухгалтерской отчетности определено тем, в каких целях используется содержащаяся в ней информация. Кроме того, ее значение

состоит и в том, что она является основным источником информации для анализа хозяйственной деятельности предприятия, то есть его базой. С помощью отчетности анализируется деятельность предприятия за истекший период, определяется уровень выполнения поставленных перед предприятием плановых показателей, выявляются причины и факторы отклонений, положительные и отрицательные стороны в работе за отчетный период, устанавливается динамика изменения данных показателей и дается ее оценка, а также разрабатываются мероприятия по улучшению деятельности организации. Таким образом, отчетность способствует выявлению данных факторов с помощью анализа и использования внутренних резервов, имеющихся в организациях.

Бухгалтерская отчетность составляется по данным текущего учета хозяйственной деятельности предприятия и вместе с тем она оказывает большое влияние на построение текущего учета, требуя соответствия его показателям отчетности и требованиям контроля и оперативного управления.

Пользователями данной информации являются непосредственно руководители, учредители, участники и собственники имущества предприятия. Кроме того, данные бухгалтерской отчетности о деятельности предприятия, имущественном положении и степени финансовой устойчивости представляют интерес для потенциальных инвесторов, заинтересованных во вложении капитала. Следовательно, на органы государственной статистики возложены функции по сбору и обработке данных отчетности предприятий для представления соответствующей информации указанным пользователям.

Процесс хозяйственной деятельности любого предприятия завершает бухгалтерская отчетность, которая состоит из итоговых показателей, полученные в конце отчетного периода путем подсчета и специальной обработки (обобщения, детализации, группировки и т.п.) данных текущего учета.

Поэтому она содержит обобщенные данные текущего учета, представляемые в ней в системе показателей.

В бухгалтерскую отчетность следует включать те показатели, которые необходимы для формирования достоверного и полного представления о финансовом положении предприятия, финансовых результатах его деятельности и изменениях в его финансовом положении. В случае если будет выявлена недостаточность данных для формирования полного представления о финансовом положении предприятия, финансовых результатах его деятельности и изменениях в его финансовом положении, то в бухгалтерскую отчетность предприятие включает соответствующие дополнительные показатели и пояснения. Однако при этом должна обеспечиваться нейтральность информации, которая содержится в бухгалтерской отчетности, то есть, исключена такая ситуация, если интересы одних групп заинтересованных пользователей бухгалтерской отчетности будут удовлетворены, а интересы других пользователей нет. Если с помощью отбора или формы представления информация будет влиять на решения и оценку пользователей, то информация не является нейтральной.

Если показатель несущественен в обособленном виде, он объединяется с другими показателями в бухгалтерском балансе, отчете о финансовых результатах или в пояснениях к ним. При этом следует иметь в виду, что отдельные показатели, которые недостаточно существенны для их отдельного представления в бухгалтерском балансе и отчете о финансовых результатах, могут быть достаточно существенными, чтобы представляться обособленно в пояснениях.

Если отдельный показатель не раскрыт в бухгалтерской отчетности, но он может повлиять на экономические решения заинтересованных пользователей, принимаемые на основе отчетной информации, то показатель считается существенным. Решение предприятием вопроса, является ли данный показатель существенным, зависит от оценки показателя, его ха-

рактера, конкретных обстоятельств возникновения, непротиворечивости и рациональности.

При оценке статей бухгалтерской отчетности предприятию необходимо обеспечить соблюдение допущений и требований, предусмотренных Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) [5] и Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) [6].

Бухгалтерская отчетность предприятий подразделяется по видам в зависимости от источника данных текущего учета, роли ее в народном хозяйстве, количества охватываемых организаций и периодичности ее составления и представления.

В зависимости от источника данных текущего учета различают бухгалтерскую, статистическую и оперативную отчетность.

Бухгалтерская отчетность составляется по данным синтетического и аналитического бухгалтерского учета и характеризует в денежном выражении состояние имущества организации и источников его формирования по отдельным видам, финансовые результаты деятельности и их использование, дебиторскую и кредиторскую задолженность и т.д.

Статистическая отчетность составляется с использованием данных всех трех видов учета - бухгалтерского, статистического и оперативного и характеризует отдельные наиболее важные стороны деятельности организации, например, производство и продажу продукции, использование трудовых ресурсов, инвестиции и др., с использованием натуральных, трудовых и денежных измерителей.

Оперативная отчетность служит для текущего контроля за хозяйственной деятельностью организации и ее подразделений, например, оперативная отчетность о выпуске продукции, ее продаже, остатках материально-производственных запасов и др.

По периодичности составления и представления различают отчетность периодическую или промежуточную, составляемую за отдельные отчетные периоды внутри года (ежедневную, декадную, месячную, квартальную, полугодовую), и годовую. В обоих этих видах отчетности данные отражаются нарастающим итогом с начала года.

В Федеральном законе «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ от 06.12.2011 г. [4] определены состав бухгалтерской отчетности, порядок ее представления и публикации. В «Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» содержатся правила составления отчетности и оценки ее статей. В ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» установлены требования к отчетности, содержание и методические основы ее формирования. Приказом №67-н утверждены перечень форм годовой и промежуточной отчетности и указания по их составлению. Однако этим Приказом Минфин России утвердил лишь примерные формы, то есть в качестве образцов. Поэтому предприятия имеют право вносить в них изменения, то есть применять дополнительные, самостоятельно установленные формы отчетности. Однако при утверждении собственных форм бухгалтерской отчетности предприятия должны соблюдать определенные требования. Главное - сохранность принципов построения этих форм. Так, например, разрабатывая собственный вариант бухгалтерского баланса, предприятия не вправе нарушать порядок расположения его статей, которые необходимо размещать по степени возрастания ликвидности (нематериальные активы, основные средства, незавершенное строительство и т.д.).

Состав годовой бухгалтерской отчетности предприятий, являющихся юридическими лицами, кроме кредитных, страховых и бюджетных организаций включает в себя:

- бухгалтерский баланс;
- отчет о финансовых результатах;

- отчет об изменении капитала;
- отчет о движении денежных средств;
- пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах;
- аудиторское заключение, подтверждающее достоверность бухгалтерской отчетности, если организация подлежит обязательному аудиту.

Однако существует исключение для субъектов малого предпринимательства, которые не обязаны проводить аудиторскую проверку достоверности бухгалтерской отчетности, и, следовательно, могут принимать решение о представлении бухгалтерской отчетности в объеме бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах без дополнительных расшифровок в указанных формах. Кроме того, они имеют право не представлять в составе бухгалтерской отчетности отчет об изменениях капитала, отчет о движении денежных средств, пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах, пояснительную записку.

Субъекты малого предпринимательства, обязанные проводить аудиторскую проверку достоверности бухгалтерской отчетности, имеют право представлять в составе бухгалтерской отчетности отчет об изменениях капитала, отчет о движении денежных средств, пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах при отсутствии соответствующих данных.

Таким образом, в зависимости от объемов деятельности хозяйствующего субъекта возможны три варианта формирования бухгалтерской отчетности:

- упрощенный - для субъектов малого предпринимательства инкоммерческих (кроме бюджетных) организаций;
- стандартный - для коммерческих организаций, относящихся к группе средних и крупных организаций. Бухгалтерская отчетность форми-

руется исходя из образцов форм, приведенных в Приложении к Приказу Минфина России от 02 июля 2010 года №66н;

- множественный - для коммерческих организаций, относящихся к группе крупнейших и крупных организаций, осуществляющих несколько видов деятельности. В этом случае количество форм, составляющих бухгалтерскую отчетность организации, и вариантов представления отчетной информации значительно увеличивается. Вместо одной формы Пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах целесообразно представлять показатели отдельных ее разделов в виде самостоятельных форм бухгалтерской отчетности. В крупных компаниях важную роль приобретает по сегментам (операционным и географическим).

Между Российскими стандартами бухгалтерского учета и Международными стандартами финансовой отчетности существуют существенные различия, хотя многие положения в учете МСФО и РСБУ выглядят схожи. Прежде всего, различаются сами определения понятия «бухгалтерская (финансовая) отчетность».

Согласно Федерального закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ «бухгалтерская (финансовая) отчетность - информация о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, систематизированная в соответствии с требованиями, установленными настоящим Федеральным законом».

Согласно МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» «Финансовая отчетность общего назначения (именуемая «финансовая отчетность») - финансовая отчетность, предназначенная для удовлетворения потребностей тех пользователей, которые не имеют возможности требовать от организации подготовки отчетов, отвечающих их частным информационным потребностям».



В соответствии с МСФО отчетность должна удовлетворять требования не только к признанию и оценке, но и к раскрытию информации. Действующие Положения по ведению бухгалтерского учета также содержат значительный объем информации к раскрытию, но гораздо меньший, чем в МСФО.

Трансформация финансовой отчетности российских предприятий в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (далее МСФО) является первым, очень важным и обязательным шагом на пути перехода от российских стандартов бухгалтерского учета (далее РСБУ) к МСФО.

Одной из наиболее важных форм финансовой отчетности, по данным которой определяется имущественное положение компании, является бухгалтерский баланс, который представляет собой группировку активов и пассивов организации в денежном выражении на отчетную дату.

Существуют два основных метода составления отчетности в соответствии с МСФО: трансформация финансовой отчетности и конверсия.

Трансформация - подход, при котором информацию, сформированную по РСБУ, анализируют и вносят изменения для приведения в соответствии с МСФО. Трансформация, в свою очередь, делится на:

- полная трансформация - вносятся различные корректировочные проводки, позволяющие устранить выявленные различия между МСФО и РСБУ;

- полная трансформация с учетом гиперинфляции - предусматривает все изменения, осуществляемые при полной трансформации, и представляет финансовые отчеты в соответствии с IAS в местной валюте с необходимыми корректировками;

- полная трансформация с учетом требований по пересчету показателей в иностранную валюту - финансовые отчеты, представленные с учетом

гиперинфляции в соответствии с IAS, в местной валюте пересчитываются в стабильную иностранную валют.

Конверсия - метод требует либо формирования бухгалтерских данных в двух системах бухгалтерской отчетности, либо конфигурации программного обеспечения, чтобы оно выдавало два типа отчетности в формате МСФО и в формате РСБУ. Конверсия делится на:

- полная конверсия - подходит для компаний, работающих с использованием бухгалтерского программного обеспечения для учета всех финансово-хозяйственных операций;

- поэтапная конверсия - подходит для компаний, ведущих учет вручную, и предлагает вариант для перехода к предоставлению информации по IAS поэтапно и, одновременно, ведение компьютерной системы бухгалтерского учета.

Таблица 1 - Сравнение методов составления бухгалтерского баланса: преимущество и недостатки

Процесс трансформации	Процесс конверсии
Преимущества	
Стоимость процесса может быть заранее определена, и внедрение может быть выполнено быстро	Представляет более точную финансовую информацию в соответствии с МСФО
Представляет финансовые отчеты, составленные в соответствии с IAS, на определенную дату, когда существует четкая потребность в её составлении	Предоставляет текущую финансовую информацию в соответствии с МСФО на постоянной основе
Осуществляется независимыми внешними специалистами с участием персонала компании и не требует изменений в организационной структуре компании	Финансовая отчетность в соответствии с МСФО можно представить в тоже время, что и финансовую отчетность, составленную по национальным стандартам бухгалтерского учета
Недостатки	
Представляет менее точную финансовую информацию в соответствии с МСФО	Более дорогостоящий и обременительный для бюджета компании способ, внедрение может потребовать много времени
Финансовую отчетность в соответствии с МСФО можно представить только после отчетности, составленную в соответствии с национальными стандартами бухгалтерского учета	Осуществляется только сотрудниками компании с привлечением внешних специалистов, требует реорганизации многих подразделений в компании

Процесс трансформации финансовой отчетности в соответствии с МСФО можно условно разбить на три блока:

1 Анализ бухгалтерской информации (первичные документы и регистры учета) предприятия, составление пробных балансов.

2 Составление корректировочных проводок и реклассификация счетов преобразованного оборотно-сальдового баланса на МСФО.

3 Подготовка финансовых отчетов компании в соответствии с требованиями МСФО.

Этап подготовки составления бухгалтерского баланса - составление корректировочных проводок. В ходе проведения трансформации возникает необходимость в составлении корректировочных проводок, которые позволяют устранить выявленные различия между МСФО и действующей системой бухгалтерского учета в России [7].

В соответствии с МСФО финансовая отчетность должна составляться и представляться по методу начисления.

Этап подготовки составления бухгалтерского баланса – составление проводок по реклассификации. В результате составления проводок по реклассификации закрываются счета в российском Плане счетов и открываются счета в Плане счетов МСФО. При этом количество открываемых аналитических счетов определяется спецификой данного предприятия и количеством предоставленной аналитической информации.

Этап подготовки составления бухгалтерского баланса – составление бухгалтерского баланса в соответствии с МСФО. Для составления бухгалтерского баланса необходимо определить, представлять ли краткосрочные и долгосрочные активы и обязательства как отдельную классификацию в самом бухгалтерском балансе или нет. Такая отдельная классификация краткосрочных и долгосрочных активов и обязательств в бухгалтерском балансе позволяет отделить чистые активы, постоянно циркулирующих в

качестве оборотного капитала, от тех активов, которые используются в долгосрочных операциях компании.

В соответствии с МСФО каждая существенная статья должна представляться в финансовой отчетности отдельно [2].

Порядок расположения статей баланса, а также их названия могут быть изменены, поскольку баланс должен отражать всестороннюю картину финансового положения организации. Кроме этого статьи баланса могут быть укрупненными. Их можно детализировать на основе следующей оценки:

- 1) характера и ликвидности активов и их существенности;
- 2) их функции в рамках компании, приводящей к разделению представлению операционных и финансовых активов, запасов, дебиторской задолженности и т.д.;
- 3) размера, характера и распределения во времени обязательств, ведущих к отдельному представлению процентных и беспроцентных обязательств и резервов [2].

Если сравнивать российские и международные стандарты по составлению бухгалтерского баланса, то можно выделить некоторые сходства между формами отчетности. В российском бухгалтерском балансе имеются практически все линейные статьи, регламентируемые МСФО (основные средства, нематериальные активы, долгосрочные и краткосрочные финансовые вложения, денежные средства, налоговые обязательства, резервы, дебиторская задолженность и др.). Исключение составляет статья «Неконтролирующая доля». Этот термин означает часть в капитале и чистых результатах материнской компании, приходящуюся на долю дочерних, которой материнская компания не владеет напрямую или косвенно через дочерние компании. Статья «Выпущенный капитал и резервы» баланса по МСФО характеризует собственный капитал предприятия. В российской форме ей соответствуют статьи «Уставный капитал», «Добавочный капи-

тал», «Резервный капитал», «Нераспределенная прибыль». Согласно МСФО резервы, учитываемые по статье «Выпущенный капитал и резервы», формируются за счет нераспределенной прибыли. Порядок составления бухгалтерского баланса по МСФО приводится как рекомендуемый образец, следовательно, предприятия вправе разрабатывать собственные формы отчетности.

Таким образом, на сегодняшний момент российская система бухгалтерского учета имеет свои особенности, которые объективно снижают ценность информации, представляемой в бухгалтерской отчетности для заинтересованных лиц (инвесторов, кредиторов и т.д.). В связи с этим, необходимость составления отчетности по МСФО вызвана объективными причинами. Это позволит российским предприятиям на конкурентной основе участвовать в конкурентной борьбе за иностранные инвестиции, а также повысить качество отчетности для отечественных пользователей в результате ее прозрачности и сопоставимости. Естественно, заимствование не должно носить слепой характер, а должно учитывать специфику российской деловой среды.

### Список литературы

- 1 Астахов, В. П. Бухгалтерский (финансовый) учет. Шаг за шагом : учебно-практическое пособие / В. П. Астахов. – Ростов н/Д.: Феникс, 2014. – 464 с.
- 2 Дмитриева, Н. М. Финансовый и управленческий учет в условиях перехода на МСФО. Теория и практика : учебно-практическое пособие / Н. М. Дмитриева, Г. Е. Машинистова, Ю. М. Харакоз. – М.: Юнити-Дана, 2014. – 168 с.
- 3 Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств : утв. приказом Минфина РФ от 13 июня 1995 г. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2003. – 36 с.
- 4 О бухгалтерском учете : федер. закон Российской Федерации от 6 декабря 2011 г., № 402-ФЗ : принят Гос. Думой 22 нояб. 2011 г. : одобр. Советом Федерации 29 нояб. 2011 г. – М.: Ось-89, 2012. – 36 с.
- 5 Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008 : утв. приказом Минфина РФ от 06 октября 2008 г. № 106н.
- 6 Положением по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" ПБУ 4/1999 : утв. приказом Минфина РФ от 06 июля 1999 г. №43н.
- 7 Сапожникова, Н. Г. МСФО : учеб. пособие / Н. Г. Сапожникова. – М.: КноРус, 2012. – 386 с.

## References

- 1 Astahov, V. P. Buhgalterskij (finansovyj) uchet. Shag za shagom : uchebno-prakticheskoe posobie / V. P. Astahov. – Rostov n/D.: Feniks, 2014. – 464 s.
- 2 Dmitrieva, N. M. Finansovyj i upravlencheskij uchet v uslovijah perehoda na MSFO. Teorija i praktika : uchebno-prakticheskoe posobie / N. M. Dmitrieva, G. E. Mashinistova, Ju. M. Harakoz. – M.: Juniti-Dana, 2014. – 168 s.
- 3 Metodicheskie ukazanija po inventarizacii imushhestva i finansovyh objaza-tel'stv : utv. prikazom Minfina RF ot 13 ijunja 1995 g. – M.: TK Velbi, Izd-vo Pro-spekt, 2003. – 36 s.
- 4 O buhgalterskom uchete : feder. zakon Rossijskoj Federacii ot 6 dekabrja 2011 g., № 402-FZ : prinjat Gos. Dumoj 22 nojab. 2011 g. : odobr. Sovetom Federacii 29 nojab. 2011 g. – M.: Os'-89, 2012. – 36 s.
- 5 Polozhenie po buhgalterskomu uchetu «Uchetnaja politika organizacii» PBU 1/2008 : utv. prikazom Minfina RF ot 06 oktjabrja 2008 g. № 106n.
- 6 Polozheniem po buhgalterskomu uchetu "Buhgalterskaja otchetnost' organiza-cii" PBU 4/1999 : utv. prikazom Minfina RF ot 06 ijulja 1999 g. №43n.
- 7 Sapozhnikova, N. G. MSFO : ucheb.posobie / N. G. Sapozhnikova. – M.: KnoRus, 2012. – 386 s.