

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

УДК 657:332

МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА ОГРАНИЧЕННЫХ ВЕЩНЫХ ПРАВ НА ЗЕМЕЛЬНЫЕ УЧАСТКИ

канд. экон. наук, доц. С.Г. ВЕГЕРА
(Полоцкий государственный университет)

В настоящее время земельные участки и ограниченные вещные права на них отечественными субъектами хозяйствования реально не учитываются и не отражаются в бухгалтерских балансах, в результате чего искажены данные об имущественном положении предприятий Республики Беларусь, их инвестиционной привлекательности, потенциальной доходности. Со времени принятия первых законодательных и нормативных документов, регламентирующих многообразие форм собственности на землю, определены некоторые общие принципы учета земли. Необходимость разработки целостной системы учета земельных участков предопределяет в первую очередь решение вопроса, в качестве объекта каких средств предприятия их учитывать. В статье рассмотрены земельные участки как объект бухгалтерского учета, на которые у предприятия имеются ограниченные вещные права. Разработан порядок отражения ограниченных вещных прав на земельные участки в составе средств предприятия.

Введение. В Гражданском кодексе Республики Беларусь определено, что в состав предприятия как имущественного комплекса включаются земельные участки. Кодекс Республики Беларусь о земле от 23 июля 2008 года № 425-З, вступивший в силу с 1 января 2009 года, установил возможность хозяйственных операций купли-продажи, мены, дарения, аренды, ипотеки, внесения в качестве вклада в уставный фонд земельных участков, находящихся в частной собственности, а также прав аренды земельных участков, находящихся в государственной собственности. Вместе с тем правовая база бухгалтерского учета земельных участков развивается весьма инерционно – со времени принятия первых документов, регламентирующих многообразие форм собственности на землю, определены лишь некоторые общие принципы учета земли. Необходимость разработки целостной системы учета земельных участков предопределяет в первую очередь решение вопроса, в качестве объекта каких средств предприятия их учитывать. Нами земельные участки будут рассмотрены как объект бухгалтерского учета, на которые у предприятия имеются ограниченные вещные права: право постоянного пользования, право временного пользования, право аренды, сервитут.

Основная часть. Характеристика ограниченных вещных прав на земельные участки, предусмотренных Кодексом Республики Беларусь о земле от 23.07.2008 года № 425-З, представлена в таблице 1.

Таблица 1

Виды и краткая характеристика ограниченных вещных прав на земельные участки в Республике Беларусь

Виды прав	Характеристика ограниченных вещных прав на земельные участки (в соответствии с Кодексом Республики Беларусь о земле от 23.07.2008 года № 425-З)
1	2
Право постоянного пользования	<p><i>Земельные участки в постоянное пользование смогут предоставляться лишь (ст. 15):</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - государственным органам, иным государственным организациям (за исключением предоставления земельных участков для строительства автозаправочных станций) – для осуществления задач и функций, предусмотренных законодательством; - негосударственным юридическим лицам Республики Беларусь – для обслуживания объектов недвижимого имущества, находящихся в государственной собственности; - сельскохозяйственным организациям, в том числе крестьянским (фермерским) хозяйствам, иным организациям – для ведения сельского хозяйства, в том числе крестьянского (фермерского) хозяйства, а также для ведения подсобного сельского хозяйства; - научным организациям, учреждениям образования – для исследовательских или учебных целей в области сельского либо лесного хозяйства; - государственным лесохозяйственным учреждениям, организациям местных исполнительных комитетов, в компетенцию которых входит ведение лесопаркового хозяйства, – для ведения лесного хозяйства; - религиозным организациям – для строительства культовых строений и мест погребения; - гаражным (гаражно-строительным) кооперативам и кооперативам, осуществляющим эксплуатацию автомобильных стоянок, – для строительства и эксплуатации гаражей, автомобильных стоянок для хранения транспортных средств граждан Республики Беларусь – членов таких кооперативов; - организациям граждан-застройщиков – для строительства многоквартирных жилых домов (за исключением жилых домов повышенной комфортности согласно критериям, определенным законодательными актами), а также для обслуживания многоквартирных жилых домов; - садоводческим товариществам и дачным кооперативам – для ведения коллективного садоводства и дачного строительства (земельные участки общего пользования садоводческих товариществ, дачных кооперативов)

Окончание таблицы 1

1	2
Право временного пользования	Во временное пользование земельные участки могут предоставляться юридическим лицам, для которых предусмотрено право постоянного пользования на срок до десяти лет (ст. 16)
Право аренды	<p><i>Арендодатели (ст. 17):</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - государственные органы, осуществляющие государственное регулирование и управление в области использования и охраны земель; - негосударственные юридические лица Республики Беларусь, имеющие земельные участки в частной собственности, при условии соблюдения их целевого назначения. <p><i>Взаимоотношения с капитальными строениями на земельном участке (ст. 17):</i></p> <p>На земельных участках, находящихся в государственной и частной собственности и предоставленных в аренду, допускаются строительство капитальных строений (зданий, сооружений), создание древесно-кустарниковой растительности (насаждений) или насаждений травянистых многолетних растений арендаторами, если это соответствует целевому назначению этих земельных участков и условиям их предоставления в аренду.</p> <p>В случае нахождения на земельных участках, предоставленных в частную собственность, капитальных строений (зданий, сооружений), предоставление таких земельных участков в аренду допускается только вместе с этими капитальными строениями (зданиями, сооружениями) с сохранением целевого назначения земельных участков.</p> <p><i>Плата за право аренды (ст. 31):</i></p> <p>За право заключения договоров аренды земельных участков, находящихся в государственной собственности и предоставляемых в аренду без проведения аукциона, вносится плата, определенная на основании кадастровой стоимости данных участков.</p> <p>Плата за право заключения договоров аренды земельных участков, находящихся в государственной собственности и предоставляемых в аренду по результатам аукциона, определяется по результатам аукциона и не может быть ниже начальной цены права заключения договоров аренды земельных участков, определенной на основании кадастровой стоимости земельных участков с применением коэффициентов в зависимости от срока их аренды, установленных Советом Министров Республики Беларусь для определения платы за право заключения договоров аренды земельных участков, предоставляемых без проведения аукциона на право заключения договоров аренды земельных участков.</p> <p><i>Сделки с правом аренды (ст. 47, ст. 31):</i></p> <p>Сделки по предоставлению арендованных земельных участков в субаренду, передаче арендаторами своих прав и обязанностей по договорам аренды земельных участков другим лицам, сделки по предоставлению права аренды земельных участков в залог и внесению права аренды земельных участков в качестве вклада в уставный фонд хозяйственных товариществ и обществ совершаются при сохранении целевого назначения земельных участков, а также при наличии документов, удостоверяющих права на эти участки.</p> <p>Арендаторы земельных участков, находящихся в государственной собственности, до предоставления арендуемых земельных участков в субаренду, передачи своих прав и обязанностей по договорам аренды земельных участков другим лицам, передачи права заключения договора аренды земельного участка, на которых отсутствуют капитальные строения (здания, сооружения), в залог и внесения его в качестве вклада в уставный фонд хозяйственных товариществ и обществ обязаны внести плату за право заключения договора аренды земельного участка, если за это право плата не взималась</p>
Сервитут	<p>Ограничение (обременение) прав на земельный участок – установленные решением государственного органа, осуществляющего государственное регулирование и управление в области использования и охраны земель, принятым в соответствии с законодательным актом, договором либо постановлением суда условие или ограничение либо запрещение в отношении осуществления отдельных видов хозяйственной или иной деятельности, других прав на земельный участок, в том числе земельный сервитут, в целях общественной пользы и безопасности, охраны окружающей среды и историко-культурных ценностей, защиты прав и защищаемых законом интересов граждан, индивидуальных предпринимателей и юридических лиц (ст. 1).</p> <p>Землепользователь вправе требовать от землепользователя соседнего земельного участка, а в необходимых случаях и от землепользователя иного земельного участка установления земельного сервитута.</p> <p>Обременение земельного участка земельным сервитутом не лишает землепользователя права владения, пользования и распоряжения этим участком.</p> <p>Землепользователь земельного участка, обремененного земельным сервитутом, вправе, если иное не установлено законодательными актами, требовать от лица, в пользу которого установлен земельный сервитут, плату за пользование земельным участком, размер которой определяется по соглашению сторон, а при недостижении соглашения – судом (ст. 19)</p>

В законодательстве Республики Беларусь права на использование имущества учитываются в составе нематериальных активов. Так, в Положении по бухгалтерскому учету нематериальных активов, утвержденном Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 20.12.2001 № 118 (в редакции

постановления Министерства финансов Республики Беларусь 31.03.2003 № 48), установлено: «К нематериальным активам для целей бухгалтерского учета относятся принадлежащие обладателю имущественные права:

- на объекты промышленной собственности;
- на произведения науки, литературы и искусства;
- на объекты смежных прав;
- на программы для ЭВМ и компьютерные базы данных;
- на использование объектов интеллектуальной собственности, вытекающих из лицензионных и авторских договоров;
- на пользование природными ресурсами, землей;
- прочие: лицензии на осуществление вида деятельности, лицензии на осуществление внешнеторговых и котируемых операций, лицензии на использование опыта специалистов, права доверительного управления имуществом» [1].

Таким образом, права на использование земельных участков согласно действующему законодательству Республики Беларусь следует рассматривать в составе нематериальных активов.

Положение о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утвержденное постановлением Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства статистики и анализа Республики Беларусь, Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 23 ноября 2001 г. № 187/110/96/18 (в редакции Постановления Министерства экономики, Министерства финансов, Министерства статистики и анализа и Министерства архитектуры и строительства от 10 декабря 2007 г. № 216/185/441/29), определяет, что к амортизируемым нематериальным активам относятся принадлежащие обладателю имущественные права пользования природными ресурсами, землей.

В бухгалтерском учете информация о наличии и движении нематериальных активов отражается на счете 04 «Нематериальные активы». Кроме того, Типовым планом счетов бухгалтерского учета и инструкцией по его применению, утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 30 мая 2003 года № 89 предусмотрен забалансовый счет 012 «Нематериальные активы, полученные в пользование», который «предназначен для обобщения информации о наличии и движении имущественных прав. Отражение операций на счете 012 «Нематериальные активы, полученные в пользование», связанных с получением права на использование указанных объектов, производится на основании заключенных между правообладателем и пользователем лицензионных и других аналогичных договоров. Нематериальные активы, полученные в пользование, учитываются на счете 012 «Нематериальные активы, полученные в пользование» в оценке, принятой в договоре. При этом указанными документами не уточняется, в каких случаях обозначенные права пользования учитываются в балансе либо на забалансовых счетах.

В Украине права пользования земельными участками также учитываются в составе нематериальных активов. Так, Планом счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций Украины, утвержденным Приказом Министерства финансов Украины 30.11.1999 № 291 к счету 12 «Нематериальные активы», предусматриваются субсчета 121 «Права пользования природными ресурсами», 122 «Права пользования имуществом».

Причем в Положении (стандарте) бухгалтерского учета 8 «Нематериальные активы», утвержденном приказом Министерства финансов Украины от 18.10.99 г. № 242, установлено: «Бухгалтерский учет нематериальных активов ведется по каждому объекту по следующим группам:

- права пользования природными ресурсами (право пользования недрами, другими ресурсами природной среды, геологической и другой информацией о природной среде и т.п.);
- права пользования имуществом (право пользования земельным участком, право пользования зданием, право на аренду помещений и т.п.)» [2].

Аналогичная практика учета в Узбекистане. В соответствии с Национальным стандартом бухгалтерского учета Республики Узбекистан (НСБУ № 21) (План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов и инструкция по его применению), утвержденным приказом Министерства финансов 9.09.2002 г. № 103, в группе счетов нематериальных активов предусмотрен счет 0440 «Права пользования землей и природными ресурсами».

Таким образом, в Республике Беларусь, Украине, Узбекистане права пользования земельными участками учитываются в составе нематериальных активов. При этом необходимо отметить, что в исследованных нормативных документах указанных стран не уточняется о каких правах (праве постоянного, временного пользования, аренды либо других) идет речь.

Гармонизация учетной системы Республики Беларусь в условиях интеграции с Российской Федерацией предполагает формирование единых норм и правил ведения учета, позволяющих в рамках союза двух государств получить достоверную и сопоставимую информацию, адекватно характеризующую деятельность предприятий. В этой связи изучение вопросов отражения в российском учете прав на земельные участки имеет большую практическую значимость.

Необходимо отметить, что «Право постоянного (бессрочного) пользования давно было введено земельным законодательством. В советский период, когда основу земельных отношений составляло право исключительной государственной собственности на землю, на основании данного вида права земельные участки использовали практически все землепользователи в государстве» [3, с. 197].

Право бессрочного пользования сохранилось и после реформ. Вместе с тем необходимо отметить, что с принятием Земельного кодекса Российской Федерации субъектный состав права постоянного (бессрочного) пользования существенно ограничен: основными формами землепользования юридических лиц в Российской Федерации признаны право собственности и аренда.

Так, согласно Федеральному закону от 25.10.2001 г. № 137-ФЗ (в ред. 03.10.2004 г.) «О введении в действие Земельного кодекса Российской Федерации» юридические лица за исключением государственных и муниципальных учреждений, федеральных казенных предприятий, а также органов государственной власти и органов местного самоуправления «обязаны переоформить право постоянного (бессрочного) пользования земельными участками на право аренды земельных участков или приобрести земельные участки в собственность до 1 января 2006 года... [4]. При продаже зданий, строений, сооружений, расположенных на земельных участках, предоставленных юридическим лицам на праве постоянного (бессрочного) пользования, право постоянного (бессрочного) пользования земельными участками подлежит переоформлению на право аренды земельных участков или земельные участки должны быть приобретены в собственность в соответствии с положениями Земельного кодекса Российской Федерации по выбору покупателей зданий, строений, сооружений» [4].

Кроме того, в соответствии с Приказом Министерства финансов России от 29 июля 1998 г. № 34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» начиная с 1 января 1999 года право пользования землей в состав нематериальных активов не включается. При этом признается утратившим силу Приказ Минфина России от 26 декабря 1994 года № 170 «О Положении о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации», согласно пункту 48 которого право пользования земельными участками отражалось на счете 04 «Нематериальные активы».

Затраты организации по приобретению прав пользования земельными участками начиная с 1 января 1999 года, а также расходы по пролонгации ранее полученных прав пользования земельными участками отражаются в бухгалтерском учете на счете 97 «Расходы будущих периодов» и подлежат списанию на затраты равномерно в течение срока действия права. Однако «Земли, закрепленные за сельскохозяйственными организациями, которые переданы государством в их пользование, учитываются на забалансовом счете. Аналитический учет ведут в гектарах по видам угодий (пашня, залежи, сенокосы, сады, виноградники, полезавитные лесные полосы, озера, пруды, приусадебный земельный фонд, прочие земли, не используемые для сельскохозяйственных целей)» [5, с. 21].

Что же касается права пользования землей и другими объектами природопользования, приобретенными организациями и учтенными в качестве нематериальных активов в соответствии с установленным порядком до 1 января 1999 года, то указанные объекты нематериальных активов продолжают учитываться на счете 04 «Нематериальные активы» в течение всего срока их полезного использования в сумме фактических затрат на приобретение, но не более срока деятельности организации. При этом амортизация по указанным нематериальным активам начисляется также согласно ранее установленному организацией порядку. В связи с тем, что в бухгалтерскую отчетность должны включаться данные, необходимые для формирования достоверного и полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении, в пункте 116 Методических рекомендаций о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации установлено, что в подразделе I «Нематериальные активы» раздела 3 «Амортизируемое имущество» Приложения к бухгалтерскому балансу показывается стоимость прав на использование земельных участков, природных ресурсов (воды, недр и др.), учтенная организацией в соответствии с правилами бухгалтерского учета.

Таким образом, в Российской Федерации права пользования земельными участками, приобретаемые с 1999 года, отражаются в составе расходов будущих периодов. Исключение в Российской Федерации прав пользования земельными участками из состава нематериальных активов обусловлено нормой ПБУ 14/2000, которая «устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о нематериальных активах коммерческих организаций (кроме кредитных), находящихся у них на праве собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления (п. 1)» [6, с. 150].

Следует заметить, что в законодательстве Республики Беларусь также установлено, что имущество, являющееся собственностью организации, учитывается обособленно от имущества других юридических и физических лиц, находящегося на бухгалтерском учете данной организации. Для учета имущества, не принадлежащего предприятию на праве собственности, предназначены забалансовые счета. Так, А.В. Купнова указывает: «В процессе осуществления своей производственной деятельности организации совершают хозяйственные операции, которые связаны с использованием и хранением не принадлежаще-

го им имущества, но находящегося определенное время в их распоряжении или на временном хранении. Кроме того, у организации могут возникать определенные требования (обязательства) при неисполнении одним из партнеров условий договоров. Для контроля за такими имуществом и обязательствами Типовым планом счетов бухгалтерского учета предусмотрены забалансовые счета» [7].

Права постоянного (бессрочного) либо временного пользования земельными участками, предусмотренные законодательством Республики Беларусь не принадлежат предприятию на праве собственности, так как предприятие не может распоряжаться предоставленным имущественным правом по своему усмотрению, например, реализовать это право другому субъекту хозяйствования, передать его безвозмездно и пр.

Таким образом, отсутствует условие контролируемости, которое также необходимо для признания объекта в качестве нематериального актива согласно международной практике учета. Так, в соответствии с Международным стандартом финансовой отчетности: «Нематериальный актив – это идентифицируемый неденежный актив, не имеющий физической формы, содержимый для использования при производстве или предоставлении товаров или услуг, для сдачи в аренду другим, или для административных целей» [8]. Причем «Актив – это ресурс:

- (а) контролируемый компанией в результате прошлых событий; и
- (б) от которого ожидается поступление в компанию экономических выгод» [8].

В результате этого указанные права не могут быть признаны имуществом субъекта хозяйствования и отражены в его балансе. Представляется целесообразным право постоянного пользования и право временного пользования земельным участком отражать на забалансовом счете 012 «Нематериальные активы, полученные в пользование». При этом расходы, возникающие при оформлении указанных прав, рекомендуется отражать как расходы будущих периодов, что соответствует опыту Российской Федерации и является особенно актуальным в условиях гармонизации учетной системы Республики Беларусь и Российской Федерации.

Исследуем, какие виды прав на земельные участки следует учитывать как нематериальные активы в балансе предприятия. В мировой практике существует многообразие прав на земельный участок, часть из которых контролируется предприятием и может являться самостоятельным объектом гражданского оборота. Рассмотрим имущественные права на земельные участки в других странах, где законодательное регулирование права собственности и иных прав на землю уже устоявшееся (Австрия, Франция, Германия, Швейцария) либо развивается более быстрыми темпами, чем в странах СНГ (Венгрия, Хорватия).

Краткая характеристика ограниченных вещных прав на земельные участки в зарубежных странах представлена в таблице 2.

Анализ ограниченных имущественных прав на земельные участки в зарубежных странах позволяет сделать вывод, что их основными видами являются: земельный сервитут; узуфрукт; право пользования (узус); право застройки (суперфиций).

Земельные сервитуты во многих странах (Венгрия, Франция, Хорватия, Швейцария) не могут быть самостоятельным предметом гражданского оборота и имеют придаточный характер к праву собственности.

Право застройки (суперфиций) в Австрии, Германии, Швейцарии является контролируемым активом, так как предприятие может распоряжаться предоставленным имущественным правом по своему усмотрению (реализовывать или отчуждать иным способом). Таким образом, данное право является предметом гражданского оборота.

Узуфрукт как право пользования недвижимым имуществом с присвоением приносимых этим имуществом плодов в случае, если он принадлежит юридическому лицу, также является предметом гражданского оборота.

Право пользования во многих странах (Венгрия, Франция, Австрия) может принадлежать только физическим лицам.

Исходя из критерия контролируемости объекта для его отражения в качестве актива субъекта хозяйствования, представляется, что в балансе зарубежных предприятий может отражаться право застройки и узуфрукт.

Это подтверждает План счетов бухгалтерского учета Германии, в котором к счету 52 «Права на земельные участки» могут открываться следующие субсчета: право пользования плодами (узуфрукт); наследственное право застройки [9].

На основании изложенного представляется, что развитие рыночных отношений в Республике Беларусь повлечет изменение действующих состава и структуры прав на земельные участки, которое будет заключаться в расширении существующих видов ограниченных вещных прав на земельные участки субъектов хозяйствования и преобладании прав, которые являются предметом гражданского оборота. На первом этапе в рамках действующего законодательства прежде всего развиваются арендные отношения, с возможностью перехода прав аренды в результате сделки, залога прав аренды для получения кредита и пр.

Заключение. Проведенное исследование ограниченных вещных прав на земельные участки в качестве объекта бухгалтерского учета позволяет сделать следующие выводы:

- имущественные права делятся на права, являющиеся предметом гражданского оборота (права, которые могут отчуждаться, закладываться, вноситься в уставные фонды и пр.), а также права, не являющиеся предметом гражданского оборота;

- ограниченные вещные права на земельный участок, которые являются предметом гражданского оборота, необходимо учитывать в составе нематериальных активов и отражать в балансе предприятия по соответствующей статье;

- ограниченные вещные права на земельные участки, которые не являются предметом гражданского оборота, необходимо учитывать на забалансовом счете 012 «Нематериальные активы, полученные в пользование» в оценке, принятой в договоре. Расходы на приобретение указанных прав следует учитывать в составе расходов будущих периодов;

- права на земельные участки, которые имеют придаточный характер к праву собственности (например, земельные сервитуты) не следует отражать отдельно в бухгалтерском учете ни в балансе, ни на забалансовых счетах. Стоимость затрат по оформлению указанных прав следует учитывать в стоимости земельного участка.

Это позволит объективно устанавливать стоимость имущества субъекта хозяйствования, достоверно определять его облагаемую базу и величину амортизационных отчислений, оказывающих непосредственное влияние на формирование достоверного финансового результата предприятия, а также будет соответствовать опыту развитых зарубежных стран и Международным стандартам финансовой отчетности.

Схему отражения ограниченных вещных прав на земельные участки в составе средств предприятия можно представить следующим образом (рисунок).



Порядок отражения ограниченных вещных прав на земельные участки в составе средств предприятия

ЛИТЕРАТУРА

1. Положение по бухгалтерскому учету нематериальных активов, утв. Постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь 20.12.2001 № 118 (в редакции постановления М-ва финансов Респ. Беларусь 31.03.2003 № 48).
2. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 8 «Нематериальные активы», утв. приказом М-ва финансов Украины от 18.10.99 г. № 242.
3. Земельный участок: собственность, аренда и иные права в Российской Федерации и иностранных государствах / под ред. В.В. Залесского. – М.: Изд-во Тихомирова М.Ю., 2005. – 345 с.
4. О введении в действие Земельного кодекса Российской Федерации: Федеральный закон от 25.10.2001 г. № 137-ФЗ (в ред. 03.10.2004 г.).
5. Евстафьева, Е.М. Бухгалтерский учет и оценка земли: учеб.-практ. пособие / Е.М. Евстафьева. – М.: Книга-сервис, 2003. – 160 с.
6. Международные и российские стандарты бухгалтерского учета: сравнительный анализ, принципы трансформации, направления реформирования / под ред. С.А. Николаевой. – 2-е изд. перераб. и доп. – М.: Аналитика-Пресс, 2001. – 672 с.
7. Крупнова, А. Учет имущества и обязательств на забалансовых счетах / А. Крупнова // Главный бухгалтер. – 2004. – № 28.
8. Международные стандарты финансовой отчетности // Перевод полного официального текста по состоянию на 31.01.2006. – М.: АСКЕРИ, 2006. – 1060 с.
9. Bussiek, J. Buchfuehrung / J. Bussiek, H. Ehrmann. – 6, ueberarb. und erw. Aufl. – Ludwigshafen (Rhein): Kiehl, 1999. – 397 S.

Поступила 27.02.2009