

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И ПРАКТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ОПЕРАЦИЙ КУПЛИ-ПРОДАЖИ ЧАСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ

С.Л. Коротаев,
директор аудиторской компании «АудитКонсульт», канд. экон. наук

Введение

Современный этап развития рыночных отношений на постсоветском пространстве характеризуется ускорением процессов разгосударствления и приватизации, развития частной собственности.

Такие процессы, сопровождаемые трансформацией отношений собственности, а именно - куплей-продажей предприятий и их частей, отчуждением долей в имуществе юридических лиц, реорганизацией организаций и расчетами с учредителями при выходе их из хозяйственных обществ либо при ликвидации обществ, требуют четкого позиционирования новых собственников имущества предприятий, их прав и обязательств.

Вместе с тем цивилизованные, облаченные в законодательные нормы механизмы оборота прав собственности в Республике Беларусь, да и в других странах бывшего СССР еще не созданы. Как результат, во многих случаях операции, связанные с оборотом таких прав, носят нецивилизованный характер. Нередко при их осуществлении предпринимаются попытки сокрытия доходов и уклонения от уплаты в бюджет соответствующих налогов и неналоговых платежей.

Во многом сложившаяся ситуация объясняется отсутствием серьезных исследований проблем теории и методологии бухгалтерского учета имущества и обязательств коммерческих организаций в условиях трансформации отношений собственности, и, соответственно, - конкретных методик бухгалтерского учета и налогообложения операций, связанных с переходом имущественных и обязательственных прав в отношении имущества хозяйствующих субъектов.

В этой связи рассмотрим одну из имеющихся проблем, а именно - проблему учета и налогообложения операций, связанных с куплей-продажей части предприятия.

Как показывает практика, при осуществлении таких операций у участников сделки возникает немало вопросов, на которые действующее законодательство конкретных ответов не дает. В их числе:

- В чем суть операции купли-продажи части предприятия? Что следует понимать под частью предприятия? Является ли, например, продажа производственного цеха операцией купли-продажи части предприятия как имущественного комплекса?
- Каков механизм отражения в учете операций купли-продажи части предприятия у предприятия-продавца и у предприятия-покупателя? Как, в частности, отразить в учете продавца самостоятельного структурного подразделения, выделенного на отдельный баланс, передачу покупателю обязательств и прав требования? Передаются ли покупателю источники собственных средств продаваемого структурного подразделения?
- Отличается ли учет операций купли-продажи части предприятия от учета операций купли-продажи предприятий как имущественных комплексов?
- Возникает ли при продаже части предприятия деловая репутация (гудвил)? Если возникает, как отразить ее в учете?
- Каков порядок налогообложения операций купли-продажи части предприятий, в т.ч. налогом на добавленную стоимость (НДС)? Возможен ли вычет НДС у покупателя по приобретенной части предприятия?

Чтобы ответить на поставленные вопросы, рассмотрим их более подробно, уделив при этом особое внимание учетно-правовым аспектам купли-продажи части предприятий.

1. Учетно-правовые аспекты купли-продажи части предприятий

С учетом норм Гражданского кодекса Республики Беларусь (далее - ГК) [1], в частности ст. 132, наряду с продажей предприятия как имущественного комплекса может осуществляться продажа его части. Вместе с тем конкретный порядок осуществления таких операций действующим законодательством не регламентируется.

По нашему мнению, продажа части предприятия принципиальным образом отличается от продажи предприятия как имущественного комплекса. Если при продаже предприятия расчеты осуществляются между собственником и покупателем предприятия, то при продаже части предприятия расчеты должны производиться между предприятием, часть которого продается, и покупателем.

При этом продажа части предприятия как имущественного комплекса возможна, с нашей точки зрения, только в отношении филиалов и структурных подразделений предприятия, выделенных на отдельный баланс, которые самостоятельно формируют свои финансовые результаты и уплачивают по ним соответствующие налоги и неналоговые платежи по месту своего расположения.

Во всех других случаях речь должна идти только о продаже конгломератных активов, порядок отражения в учете которых является стандартным - с использованием счетов учета реализации у продавца предприятия и счетов учета активов у покупателя.

Продажа части предприятия как имущественного комплекса предполагает передачу при приобретении этой части не только отчуждаемых продавцом активов, но и соответствующих обязательств продаваемого филиала (структурного подразделения).

Что касается источников собственных средств отчуждаемого структурного подразделения, то они передаваться покупателю не могут. Это обусловлено тем, что величина таких источников, соответствующая величине чистых активов отчуждаемого подразделения, как раз и составляет его балансовую стоимость. Другое дело, что цена покупки подразделения может быть большей, чем балансовая стоимость, или, наоборот, меньшей, чем эта стоимость. Именно отклонения покупной стоимости части предприятия от его балансовой стоимости, соответствующей величине чистых активов отчуждаемого подразделения, следует, по нашему мнению, определять в качестве его деловой репутации (гудвила).

Выбывающее в результате продажи части предприятия имущество должно отражаться в учете предприятия-продавца с использованием счета учета реализации, по кредиту которого отражаются покупная стоимость части предприятия и величина передаваемой кредиторской задолженности, а по дебету - балансовая стоимость выбывающего имущества и величина передаваемой дебиторской задолженности (сумма уступленных предприятию-покупателю прав требования).

Что касается предприятия-покупателя, то у него приобретаемая часть предприятия должна отражаться по счетам учета соответствующих активов и пассивов, которые покупатель получает в результате осуществления сделки купли-продажи части предприятия как имущественного комплекса.

Наряду с отмеченными выше особенностями учета и налогообложения операций, связанных с приобретением части предприятия как имущественного комплекса, необходимо принимать во внимание и другие принципиальные отличия покупки обособленных частей предприятия от покупки предприятий как имущественных комплексов:

- операция купли-продажи части предприятия может осуществляться только между юридическими лицами, что обусловлено отсутствием у части предприятия статуса юридического лица. Купля-продажа предприятий как имущественных комплексов, в свою очередь, может осуществляться как физическими, так и юридическими лицами - собственниками унитарных предприятий;
- приобретаемая часть предприятия не имеет уставного фонда;
- при отчуждении обособленной части предприятия предприятие-продавец продолжает действовать с прежним составом учредителей;
- затраты предприятия-покупателя по приобретению обособленной части предприятия не рассматриваются как финансовые вложения в приобретенную часть предприятия;
- приобретение части предприятия автоматически сопровождается объединением активов и обязательств предприятия-покупателя и приобретенной части предприятия.

Рассмотрим вопросы учета операций купли-продажи части предприятий как имущественных комплексов более подробно.

2. Учет и налогообложение операций купли-продажи части предприятий

2.1. Учет и налогообложение у продавца части предприятия.

Бухгалтерский учет операций, связанных с продажей части предприятия как имущественного комплекса предполагает:

- отражение выручки от продажи части предприятия у собственника имущества предприятия (т. е. у самого предприятия-продавца);
- перевод на организацию-покупателя прав требования и обязательств, относящихся к продаваемой части предприятия;
- списание передающихся в собственность покупателя материальных и нематериальных активов;
- выявление и отражение в учете финансового результата от продажи части предприятия, начисление и уплата налогов по осуществляемой сделке.

Реализуемая часть предприятия для целей исчисления НДС должна, с нашей точки зрения, признаваться товаром, и по суммам выручки, полученным в счет оплаты за приобретенный имущественный комплекс, должен уплачиваться НДС.

Такой подход обусловлен тем, что при продаже части предприятия выручка от продажи поступает на счет предприятия-продавца, а реализуемые активы передаются непосредственно покупателю.

Что касается порядка исчисления НДС по отчуждаемой части предприятия, то он, по нашему мнению, может

быть таким же, какой в настоящее время установлен для операций реализации предприятий как имущественных комплексов¹.

В отношении операций по продаже части предприятия как имущественного комплекса должны применяться общие подходы в части отражения выручки от реализации. Иными словами, момент отражения выручки зависит от избранного предприятием-продавцом способа отражения реализации: по отгрузке или по оплате.

Финансовый результат от реализации части предприятия как имущественного комплекса должен выявляться на счете 91 «Операционные доходы и расходы». Использование разных счетов учета реализации, в частности счета 90 «Реализация», в отношении отдельных передаваемых объектов нецелесообразно, поскольку реализуется именно имущественный комплекс, в отношении которого установлена соответствующая договорная цена. Кроме того, необходимо учитывать и то, что осуществляемая сделка имеет не системный, а разовый характер.

С учетом изложенного продажа части предприятия как имущественного комплекса должна отражаться в учете продавца следующими бухгалтерскими записями:

- Д-т 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» (если предприятие-продавец использует метод отражения выручки от реализации по отгрузке), 51 «Расчетный счет» (если предприятие-продавец использует метод отражения выручки от реализации по оплате) - К-т 91 «Операционные доходы и расходы» - на договорную стоимость продаваемой части предприятия (с учетом НДС);
- Д-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и других счетов учета расчетов - К-т 91 «Операционные доходы и расходы» - на сумму обязательств, переводимых на покупателя;
- Д-т 91 - К-т 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 08 «Вложения во внеоборотные активы», 10 «Материалы», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция» и других счетов учета материальных и нематериальных активов - списание стоимости передаваемых покупателю при продаже части предприятия материальных и нематериальных активов (амортизируемых активов - по остаточной стоимости, других активов - по учетной стоимости);
- Д-т 91 - К-т 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и других счетов учета расчетов - передача дебиторской задолженности по расчетам с покупателями и заказчиками и другими дебиторами;
- Д-т 91 - К-т 68 «Расчеты по налогам и сборам» - отражение (начисление) НДС по операции реализации части предприятия (в установленном порядке);
- Д-т 91 - К-т 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и других счетов - расходы продавца по подготовке части предприятия к передаче покупателю, включая составление и представление на подписание передаточного акта;
- Д-т 91 (99 «Прибыли и убытки») - К-т 99 (91) - отражение финансового результата от продажи части предприятия.

Особо следует отметить, что выявленный финансовый результат от реализации части предприятия, отнесенный со счета 91 на счет 99 «Прибыли и убытки» увеличивает (уменьшает) облагаемую базу по налогу на прибыль предприятия-продавца.

Еще раз подчеркнем: в концептуальном плане финансовый результат от реализации части предприятия - это разница между ценой его продажи, увеличенной на сумму переданных покупателю обязательств продавца, и переданной покупателю стоимостью активов (с учетом дебиторской задолженности по расчетам структурного подразделения с покупателями и заказчиками и другими дебиторами).

Целый ряд вопросов возникает при продаже части предприятия по счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты», на котором отражаются расчеты между головной организацией юридического лица и продаваемым подразделением, выделенным на отдельный баланс.

Вот только некоторые из них:

- Следует ли закрывать данный счет при продаже?
- Каким образом задолженность продаваемого подразделения переходит на покупателя?
- Какие бухгалтерские записи должны быть у продавца части предприятия?

Поскольку расчет за структурное подразделение, реализуемое как часть имущественного комплекса, производится с юридическим лицом, в состав которого это подразделение входит, счет 79 в расчетах не участвует. Ведь задолженность перед головной структурой - это ее актив, который и продается покупателю части предприятия. А поскольку денежные средства (или другие активы) за приобретенное структурное подразделение должны поступить на счет головной структуры, с баланса этой структуры и нужно списывать активы, передаваемые предприятию-покупателю.

С учетом изложенного при продаже части предприятия в форме структурного подразделения, выделенного на отдельный баланс, балансы головной структуры и продаваемого подразделения должны объединяться, в ре-

¹ Согласно п. 11 ст. 98 Особенной части Налогового кодекса [2] НДС при реализации предприятия в целом как имущественного комплекса определяется отдельно по каждому из видов имущества данного предприятия.

зультате чего счет 79 закрывается и в дальнейшем при расчетах с покупателем использоваться не будет. В итоге к покупателю перейдут активы структурного подразделения, по которым у приобретателя образуется конкретная задолженность перед предприятием-продавцом.

Источники собственных средств, как уже отмечалось выше, покупателю не передаются. После осуществления сделки они останутся числиться в составе соответствующих источников собственных средств предприятия-продавца.

2.2. Учет и налогообложение у покупателя части предприятия

Бухгалтерский учет операций, связанных с приобретением части предприятия как имущественного комплекса, предполагает:

- оприходование согласно передаточному акту имущества приобретенной в собственность обособленной части предприятия и относящихся к ней прав требования и обязательств;
- отражение перечисления денежных средств (передачи иного имущества) в счет оплаты за приобретаемую обособленную часть предприятия;
- определение источника для расходов, обусловленных разницей между ценой приобретения части предприятия и ее балансовой стоимостью.

Особо отметим, что стоимость приобретенной части предприятия практически всегда будет отличаться от стоимости «наполняющих» ее активов. При этом необходимо учитывать, что активы могут «наполняться» как собственными, так и привлеченными источниками. Иными словами, как и в случае продажи предприятия как имущественного комплекса, балансовая стоимость приобретенного подразделения будет равняться величине чистых активов этого подразделения. В силу этого разницу между ценой приобретения обособленного подразделения и его балансовой стоимостью, соответствующей величине чистых активов, следует, с нашей точки зрения, рассматривать как деловую репутацию приобретенной части предприятия как имущественного комплекса.

Поскольку покупка части предприятия предполагает прием не только активов, но и обязательств приобретенного структурного подразделения, целесообразно использовать в этих целях один из счетов учета расчетов, по кредиту которого в корреспонденции со счетами активов показывалось бы полученное имущество, а по дебету - обязательства этого подразделения и перечисленные за приобретенное подразделение денежные средства.

Отметим, что при покупке обособленной части предприятия деловая репутация, или разница между ценой приобретения части предприятия и ее балансовой стоимостью, выявляется на счетах учета расчетов, поскольку у покупателя приемка имущества и обязательств производится с использованием счетов учета расчетов.

Что касается уплачиваемого покупателем НДС, то в части приемки его к вычету необходимо исходить из того, что в соответствии с действующим законодательством налоговые вычеты производятся, в частности, «на основании первичных учетных и расчетных документов установленного образца, полученных в установленном законодательством порядке продавцами и выставленных ими при приобретении плательщиком товаров (работ, услуг), имущественных прав» (п. 5 ст. 107 Особенной части Налогового кодекса) [2].

С учетом изложенного операции, связанные с приобретением части предприятия как имущественного комплекса в форме обособленного структурного подразделения, должны отражаться в балансе предприятия-покупателя следующими бухгалтерскими записями:

- Д-т 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 08 «Вложения во внеоборотные активы», 10 «Материалы», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция» и других счетов - К-т 60/1 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» субсчет «Расчеты за приобретенную часть предприятия как имущественного комплекса» - оприходование материальных и нематериальных активов приобретенной части предприятия в форме обособленного структурного подразделения;
- Д-т 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» - К-т 60/1 - отражение НДС по приобретенной части предприятия;
- Д-т 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и других счетов расчетов - К-т 60/1 - отражение полученной в составе приобретенной части предприятия дебиторской задолженности по расчетам с третьими лицами;
- Д-т 60/1 - К-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и других счетов учета расчетов - отражение кредиторской задолженности и других обязательств, переданных покупателю в составе приобретенной части предприятия;
- Д-т 60/1 - К-т 51 «Расчетный счет» - оплата приобретаемой части предприятия;
- Д-т 97 «Расходы будущих периодов» субсчет «Положительная деловая репутация» (60/1) - К-т 60/1 (98 «Доходы будущих периодов» субсчет «Отрицательная деловая репутация») - отражение положительной (отрицательной) разницы между ценой покупки части предприятия как имущественного комплекса и стоимостью передаваемых покупателю имущества и обязательств по приобретенной части предприятия.

Порядок списания образующейся при покупке части предприятия деловой репутации должен быть, с нашей точки зрения, таким же, как и при покупке предприятия как имущественного комплекса².

Конкретный порядок отражения в учете операций купли-продажи части предприятия как имущественного комплекса приведен в следующем примере.

ПРИМЕР (упрощенный вариант).

Исходные данные³:

1. Предприятие «А», имеющее самостоятельное структурное подразделение, выделенное на отдельный баланс, приняло решение о его продаже.

Цена отчуждения структурного подразделения предприятию «Б» - 1 18 млн. руб., в т.ч. НДС - 18 млн. руб.

Метод отражения выручки от реализации - по отгрузке.

2. Стоимость активов отчуждаемого структурного подразделения предприятия «А» составляет 160 млн. руб., в т.ч.:

- остаточная стоимость основных средств - 90 млн. руб.;
- стоимость материалов - 30 млн. руб.;
- дебиторская задолженность по отгруженным услугам - 40 млн. руб.

3. Кредиторская задолженность структурного подразделения предприятия «А» составляет 80 млн. руб., в т.ч.:

- перед поставщиками и подрядчиками - 70 млн. руб.;
- перед работниками по заработной плате - 10 млн. руб.

Отражение операций в бухгалтерском учете:

№п/п	Содержание операции	Д-т	К-т	Сумма, млн. руб.
<i>Учет у предприятия-продавца (предприятие «А»)</i>				
1	Списание остаточной стоимости выбывающих основных средств	91	01	90
2	Списание материалов	91	10	30
3	Списание дебиторской задолженности	91	62	40
4	Поступление оплаты за проданное структурное подразделение	51	91	118
5	Списание кредиторской задолженности проданного структурного подразделения	60	91	70
6	Списание задолженности проданного структурного подразделения по заработной плате	70	91	10
7	Начисление НДС по операции продажи	91	68	18
8	Формирование финансового результата от продажи структурного подразделения	91	99	20
<i>Учет у предприятия-покупателя (предприятие «Б»)</i>				
1	Поступление объектов основных средств	01	60/1	90
2	Поступление материалов	10	60/1	30
3	Выставленный НДС по приобретенной части предприятия	18	60/1	18
4	Отражение дебиторской задолженности	62	60/1	40
5	Формирование задолженности перед поставщиками и подрядчиками	60/1	60	70
6	Формирование задолженности перед работниками приобретенного структурного подразделения	60/1	70	10
7	Оплата за приобретенную часть предприятия	60/1	51	118
8	Деловая репутация приобретенной части предприятия	97	60/1	20

¹ В соответствии со стандартом бухгалтерской отчетности «Объединение организаций», утвержденным постановлением Министерства финансов Республики Беларусь №8184 от 29.12.2004 г. [3], «Разница между стоимостью приобретения и долей приобретателя в справедливой стоимости приобретенных идентифицируемых активов и обязательств (при невозможности определения справедливой стоимости приобретенных идентифицируемых активов и обязательств принимается балансовая стоимость приобретенных активов и обязательств) на дату приобретения и отражается в бухгалтерском учете приобретателя как расходы либо доходы будущих периодов». При этом, согласно п. 16 стандарта, «Сумма расходов либо доходов будущих периодов приобретателем списывается на добавочный фонд организации 8 течение срока, установленного учетной политикой». Максимальный срок списания в течение десяти лет с момента первоначального признания (определения) таких доходов или расходов. Иной срок списания доходов либо расходов будущих периодов может быть установлен в зависимости от наличия источника специальной учетной политикой (п. 17 стандарта).

³ Исходные данные условные. * »

Обратим внимание, что в результате отражения в учете покупателя операций, связанных с покупкой части предприятия, на счете 60/1 образовалось дебетовое сальдо в сумме 20 млн. руб., которая определена нами в качестве деловой репутации приобретенной части предприятия как имущественного комплекса.

Аналогичная сумма, но уже в качестве дохода, получена предприятием продавцом. В конечном итоге доход продавца определен как разница между продажной стоимостью части предприятия (118 млн. руб.), НДС от реализации (18 млн. руб.) и балансовой стоимостью отчуждаемого подразделения (80 млн. руб. (90 + 30 + 40 - 70 - 10)).

Выводы

1. Операции купли-продажи части предприятий принципиальным образом отличаются от операций купли-продажи предприятий.

Продавцом части предприятия выступает не его учредитель (учредители), а само общество (за исключением УП). При этом речь о продаже может идти только в отношении обособленных частей предприятия - филиалов и других его структурных подразделений, выделенных на отдельный (самостоятельный) баланс.

Покупка-продажа части предприятия отражается в учете как покупателя, так и продавца.

2. В отличие от покупки предприятия как имущественного комплекса, покупка части предприятия в форме структурного подразделения, выделенного на отдельный баланс, сопровождается обязательным объединением активов и обязательств предприятия-покупателя и приобретенной части предприятия.

При покупке предприятия целиком процесс покупки может не сопровождаться присоединением приобретенного предприятия к предприятию-покупателю.

3. Покупателем части предприятия как имущественного комплекса, равно как и продавцом части предприятия, может выступать только юридическое лицо, поскольку приобретаемый объект не является самостоятельным юридическим лицом.

4. Продажа части предприятия отражается в учете предприятия-продавца с использованием счета 91 «Операционные доходы и расходы», по кредиту которого показываются покупная стоимость части реализуемого предприятия и величина передаваемой покупателю кредиторской задолженности, а по дебету - балансовая (остаточная) стоимость выбывающего имущества и величина передаваемой дебиторской задолженности (сумма уступленных предприятию-покупателю прав требования).

5. При продаже части предприятия собственные источники отчуждаемого структурного подразделения предприятию-покупателю не передаются.

6. Операции по реализации части предприятия должны облагаться у предприятия-продавца НДС, исчисленная сумма которого подлежит отнесению в дебет счета 91 «Операционные доходы и расходы».

7. Приобретаемое в результате покупки части предприятия как имущественного комплекса имущество приходится у предприятия-покупателя по дебету счетов его учета (01, 04, 10 и других) в корреспонденции со счетами учета расчетов.

Уступленные продавцом предприятия права требования отражаются в учете предприятия-покупателя по дебету, а переведенные на него долги - по кредиту счетов учета расчетов.

8. Разницу между ценой приобретения обособленной части предприятия и стоимостью передаваемого имущества и обязательств, формируемую на счетах учета расчетов, следует рассматривать как деловую репутацию приобретенной части предприятия.

Учет и списание деловой репутации по приобретенной части предприятия должны быть аналогичными учету и списанию деловой репутации, образующейся при приобретении предприятия как имущественного комплекса.

9. Уплаченный предприятию-продавцу НДС по приобретенной части предприятия как имущественного комплекса отражается в учете предприятия-покупателя на счете 18 «Налог на добавленную стоимость» и должен, с нашей точки зрения, приниматься к вычету в установленном законодательством порядке.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Гражданский Кодекс Республики Беларусь: принят Палатой представителей 30 окт. 1998 г.: одобр. Советом Респ. 19 нояб. 1998 г.: текст Кодекса по состоянию на 28 декабря 2009 г // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. - Минск, 2010.
2. Закон Республики Беларусь от 29.12.2009 г. № 171-3 «Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть)»: принят Палатой представителей 11.12.2009 г., одобрен Советом Республики 18.12.2009 г. // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. - Минск, 2010.
3. Стандарт бухгалтерской отчетности «Объединение организаций»: утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь 29 дек. 2004 г., № 184 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. - Минск, 2010.
4. Коротаев, С.Л. Бухгалтерский учет имущества и обязательств коммерческих организаций в условиях трансформации отношений собственности: теория, методология, методики / С.Л. Коротаев. — Минск: БГУ, 2005. — 326 с.