

**ПРОБЕЛЫ НОРМАТИВНОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ ПОДАЧИ  
УТОЧНЕННЫХ НАЛОГОВЫХ ДЕКЛАРАЦИЙ  
GAPS IN NORMATIVE REGULATION OF SUBMISSION  
OF REVISED TAX DECLARATIONS**

*Кизилов Вячеслав  
Владимирович,*

*к.ю.н., доцент кафедры ад-  
министративного и финан-  
сового права НОУ ВПО «Ом-  
ский юридический институт»  
г. Омск.*

*Kizilov Viacheslav  
Vladimirovich,*

*c.j.s, Associate Professor, de-  
partment of administrative  
and financial law of the non-  
state educational institution  
of higher vocational education  
«Omsk Institute of Law», Omsk.*

Рассматриваются вопросы, связан-  
ные с возникновением обязанности и  
права по уточнению налоговых декла-  
раций, а также применением налоговых  
санкций за неисполнение обязанности  
по подаче уточненной налоговой де-  
кларации. Акцентируется внимание на  
возможности возникновения налоговых  
обязательств в связи с устранением оши-  
бок бухгалтерского учета, внесением  
изменений в бухгалтерский учет, кото-  
рые не относятся к ошибкам составле-  
ния налоговых деклараций.

**Ключевые слова:** налоговая декла-  
рация, уточненная налоговая декла-  
рация, ошибки заполнения декларации.

Considers problems associated with  
the emergence of rights and duties on the  
clarification of tax declarations, as well as  
the application of tax penalties for noncom-  
pliance the obligation of filing a revised tax  
declaration. Attention is drawn to the pos-  
sibility of emergence of tax liabilities in con-  
nection with the elimination of errors of ac-  
counting, making changes in the accounting,  
which do not relate to the mistakes of draw-  
ing up a tax declaration.

**Keywords:** tax declaration, revised  
tax declaration, mistakes of declaration fill-  
ing in.

В соответствии с частью 1 статьи 81 Налогового кодекса Российской Федерации налогоплательщик обязан внести необходимые изменения в налоговую декларацию и представить в налоговый орган уточненную налоговую декларацию только в случае обнаружения налогоплательщиком в поданной им в налоговый орган налоговой декларации факта неотражения или неполноты отражения сведений, а также ошибок, приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате.

Обнаружение налогоплательщиком в поданной им в налоговый орган налоговой декларации недостоверных сведений, а также ошибок, не приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате, законодатель не связывает с возникновением обязанности налогоплательщика о подаче уточненной декларации, а предоставляет налогоплательщику право на внесение необходимых изменений в налоговую декларацию и представление в налоговый орган уточненной налоговой декларации. При этом подача после истечения установленного срока подачи декларации уточненной налоговой декларации при реализации права (абзац второй части 1 статьи 81 НК РФ), а не при исполнении установленной законом обязанности (абзац первый части 1 статьи 81 НК РФ), не считается нарушением срока, если первичная декларация была подана в срок [4]. Иное толкование норм части первой статьи 81 НК РФ привело бы к безнаказанному неограниченному уточнению налоговых деклараций налогоплательщиком за пределами установленных сроков их подачи при наличии фактов занижения налоговых обязательств.

Каждый факт подачи уточненной декларации, влекущей увеличение налоговых обязательств налогоплательщика, за пределами установленных сроков является фактом налогового правонарушения, предусмотренного частью 1 статьи 119 НК РФ:

«1. Непредставление налогоплательщиком в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета

влечет взыскание штрафа в размере 5 процентов неуплаченной суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основании этой декларации, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30 процентов указанной суммы и не менее 1 000 рублей» [1].

Причем фактическая уплата налогоплательщиком выявленных самостоятельно сумм занижения налогов не спасает налогоплательщика от применения к нему санкций части 1 статьи 119 НК РФ. Жесткость и оправданность применения налоговых санкций нашла подтверждение в информационном

письме Президиума ВАС РФ от 17 марта 2003 г. № 71 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации»:

«13. Уплата суммы исчисленного налога в установленный законодательством о налогах и сборах срок сама по себе не освобождает налогоплательщика от ответственности за несвоевременное представление налоговой декларации, предусмотренной статьей 119 НК РФ.

Налоговый орган обратился в арбитражный суд с заявлением о взыскании с акционерного общества штрафа, предусмотренного пунктом 1 статьи 119 НК РФ, за непредставление в установленный срок налоговой декларации по налогу на прибыль.

Ответчик требование не признал, ссылаясь на то, что сумма исчисленного налога уплачена им в бюджет полностью, недоимки налоговым органом не выявлено.

Суд поддержал доводы налогоплательщика и в удовлетворении заявления отказал по следующим основаниям.

В соответствии с пунктом 1 статьи 119 Кодекса непредставление налогоплательщиком в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета влечет взыскание штрафа в размере 5 процентов суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основе этой декларации, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30 процентов данной суммы и не менее 100 рублей.

Правонарушение, указанное в приведенной норме, имеет материальный состав, поскольку совершение соответствующих деяний связано с возникновением у налогоплательщика задолженности перед бюджетом по конкретному налогу.

Как видно из материалов дела, ответчик уплатил налог на прибыль в полном объеме в установленный срок. Непредставление налоговой декларации по названному налогу не привело к возникновению задолженности перед бюджетом и не повлекло неблагоприятных последствий для него.

С учетом изложенного оснований для привлечения общества к ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 119 НК РФ, не имеется.

Суд апелляционной инстанции отменил решение суда первой инстанции и заявление удовлетворил, обратив внимание на следующее.

Обязанность налогоплательщика уплачивать законно установленные налоги закреплена подпунктом 1 пункта 1 статьи 23 НК РФ, а ответственность

за ее неисполнение – статьей 122 Кодекса. Поскольку в рассматриваемом случае ответчик своевременно уплатил налог на прибыль, он не был привлечен к указанной ответственности.

Статьей 119 Кодекса установлена ответственность за неисполнение иной обязанности – по представлению в соответствующих случаях налоговой декларации. Эта обязанность закреплена подпунктом 4 пункта 1 статьи 23 НК РФ.

Поскольку требование предъявлено о взыскании штрафа за неисполнение обязанности по представлению налоговой декларации, ссылки ответчика на своевременное исполнение им другой обязанности (по уплате налога) не имеют правового значения для решения вопроса об обоснованности данного требования.

Факт непредставления налоговой декларации по налогу на прибыль материалами дела подтверждается и ответчиком не оспаривается, в связи с чем требование налогового органа о взыскании штрафа, предусмотренного пунктом 1 статьи 119 НК РФ, обоснованно» [9].

Общепризнанно, что налоговая санкция является мерой ответственности за совершение налогового правонарушения, то есть виновно совершенного противоправного (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяния (действия или бездействия) налогоплательщика, за которое НК РФ установлена ответственность. Однако Налоговый кодекс содержит открытый перечень обстоятельств, исключающих вину в совершении налогового правонарушения, а также смягчающих ответственность за его совершение (статьи 111, 112 НК РФ). Данные обстоятельства устанавливаются судом или налоговым органом, рассматривающим конкретное дело, и учитываются при применении налоговых санкций. Поэтому, с учетом требований справедливости и соразмерности, дифференциации ответственности в зависимости от тяжести содеянного, размера и характера причиненного ущерба, возможно снижение налоговых санкций по части 1 статьи 119 НК РФ. И именно на этом должен сосредоточить свои усилия проштрафившийся налогоплательщик, уйти от ответственности в полном объеме не получится.

Если налогоплательщик не подаст уточненную декларацию, игнорируя обязанность, предусмотренную частью 1 статьи 81 НК РФ, то при обнаружении налоговым органом факта занижения налоговых обязательств налогоплательщика ожидают дополнительные санкции, предусмотренные частью 3 статьи 120 и частями 1 и 3 статьи 122 НК РФ (в зависимости от квалификации налогового правонарушения).

Следует отметить, что подача уточненной налоговой декларации, уменьшающей налоговые обязательства налогоплательщика, не приводит к взысканию штрафа, так как по условиям части 1 статьи 119 Налогового Кодекса Российской Федерации отсутствует база для его исчисления. Поэтому сроки подачи уточненных деклараций, не приводящих к увеличению налоговых обязательств налогоплательщика, не регламентируются частью 1 статьи 81 НК РФ.

Налоговые санкции части 1 статьи 119 НК РФ применяются только в отношении правонарушений, связанных с просрочкой подачи деклараций [3], но с учетом положений части 3 и части 4 статьи 81 НК РФ. По своей сути, положения части 3 и части 4 статьи 81 НК РФ определяют случаи исключения привлечения к ответственности за налоговые правонарушения, предусмотренные статьей 119 НК РФ. Т. е. санкции статьи 119 НК РФ не применяются к налогоплательщику, если:

- уточненная налоговая декларация представлена в налоговый орган до момента, когда налогоплательщик узнал об обнаружении налоговым органом факта неотражения или неполноты отражения сведений в налоговой декларации, а также ошибок, приводящих к занижению подлежащей уплате суммы налога, либо о назначении выездной налоговой проверки.

- до представления уточненной налоговой декларации налогоплательщик уплатил недостающую сумму налога и соответствующие ей пени (для случаев представления декларации после срока уплаты налога);

- уточненная налоговая декларация представлена после проведения выездной налоговой проверки за соответствующий налоговый период, по результатам которой не были обнаружены неотражение или неполнота отражения сведений в налоговой декларации, а также ошибки, приводящие к занижению подлежащей уплате суммы налога.

В тех случаях, когда налогоплательщиком в пределах налогового (отчетного) периода подается уточненный расчет с нарушением установленных НК РФ сроков, по нашему мнению, может возникать ответственность, предусмотренная частью 1 статьи 126 НК РФ:

«1. Непредставление в установленный срок налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) в налоговые органы документов и (или) иных сведений, предусмотренных настоящим Кодексом и иными актами законодательства о налогах и сборах,

влечет взыскание штрафа в размере 50 рублей за каждый непредставленный документ» [1].

На это указывают и авторы комментария к Налоговому кодексу РФ, размещенному в справочно-правовой системе «ГАРАНТ» в 2010 году [7].

Казалось бы все с уточненными декларациями просто и ясно. Однако, по нашему мнению, в формулировке части 1 статьи 81 НК РФ заложены определенные проблемы. Так, обязанность подачи уточненных деклараций связывается с фактом неотражения в декларации или неполноты отражения сведений, а также с наличием ошибок, приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате. Как видно из условий возникновения обязанности налогоплательщика, законодатель различает ошибки и неотражение (неполное отражение) сведений. Хотя, на первый взгляд, понятие ошибки могло бы вобрать в себя ситуации второго рода. Как нам представляется, сформулированное таким образом выражение в норме закона не случайно. Под ошибкой заполнения декларации следует понимать опisku (опечатку), произведенную неосознанно. Например, могут быть перепутаны графы при заполнении, случайным образом перепутаны цифры в числовых значениях, ошибочно поставлена запятая (разделитель). Следует различать ошибку в декларации от ошибок бухгалтерского и налогового учета [8]. Ошибки, о которых идет речь в части 1 статьи 81 НК РФ, относятся только к декларации! Ошибка лица, заполняющего налоговую декларацию, характеризует вину данного деяния как совершенного по неосторожности. Не отражение или неполное отражение сведений в декларации уже может иметь проявление обеих форм вины – неосторожности и умысла, но чаще всего умысла.

По нашему мнению, речь о неотражении или неполном отражении сведений в декларации может вестись тогда, когда без исправления ошибок в бухгалтерском и налоговом учете налогоплательщика, налоговый орган при проведении проверки (или аудитор) на основе одной и той же учетной политики налогоплательщика сформировал бы налоговую декларацию, отличающуюся от сданной налогоплательщиком.

Анализ положений статьи 81 НК РФ на предмет буквального толкования, приводит к тому, что нормы указанной статьи не регулируют ситуацию, когда изменение налоговых обязательств налогоплательщика вытекает из исправления ошибок в бухгалтерском и/или налоговом учете, а также в результате событий, происшедших после отчетной даты. Ошибки бухгалтерского или налогового учета не тождественны ошибкам заполнения налоговой декларации.

Понятие налоговой декларации закреплено в части 1 статьи 80 НК РФ: «Налоговая декларация представляет собой письменное заявление или

заявление, составленное в электронном виде и переданное по телекоммуникационным каналам связи с применением электронной цифровой подписи, налогоплательщика об объектах налогообложения, о полученных доходах и произведенных расходах, об источниках доходов, о налоговой базе, налоговых льготах, об исчисленной сумме налога и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога». Налоговая декларация не может быть приравнена к документам первичного бухгалтерского учета или регистрам бухгалтерского учета, исправление ошибок в которых влечет также изменение представленной в налоговый орган декларации.

Отсутствие каких-либо ограничений по представлению уточненных налоговых деклараций, по нашему мнению не оправдано. Пресекательный срок на совершение данного действия (три года) не достаточно ограждает налоговые органы от злоупотреблений налогоплательщика в части непрерывного уточнения налоговых деклараций. Вполне возможно использование налогоплательщиком предусмотренного Налоговым кодексом механизма уточнения деклараций для фактической реализации рассрочки уплаты налогов (без соблюдения процедуры изменения срока уплаты налога). Если грамотно спланировать налоговые платежи, сроки подачи уточненных деклараций, то налогоплательщик, избегая штрафных санкций по статье 119 НК РФ, уплачивает сверх налога только пени, которые всегда меньше процентов по кредитам банков и кредитных учреждений.

Как нам представляется, изменение налоговых обязательств в виду исправления ошибок в бухгалтерском учете, порядок исправления которых предусмотрен Положением по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» [6] вполне допустимо отражать в текущем налоговом периоде с указанием в бухгалтерской справке причины возникновения налогового обязательства, его величины и размера исчисленных пени за просрочку уплаты налога, без подачи уточненной налоговой декларации.

В частности, указанное Положение по бухгалтерскому учету предусматривает исправление ошибок, обусловленных:

- неправильным применением законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете и (или) нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету;
- неправильным применением учетной политики организации;
- неточностями в вычислениях;
- неправильной классификацией или оценкой фактов хозяйственной деятельности;

- неправильным использованием информации, имеющейся на дату подписания бухгалтерской отчетности;

- недобросовестными действиями должностных лиц организации.

Причем, не являются ошибками неточности или пропуски в отражении фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и (или) бухгалтерской отчетности организации, выявленные в результате получения новой информации, которая не была доступна организации на момент отражения (неотражения) таких фактов хозяйственной деятельности [6].

Налоговые обязательства по ранее сданным декларациям могут измениться не только в результате исправления ошибок в бухгалтерском учете, но и в результате наступления определенных событий после отчетной даты. Например, после инвентаризации имущества налогоплательщика, осуществляемой в виду:

- передачи имущества в аренду, выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;

- смены материально ответственных лиц;

- выявления фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;

- стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;

- реорганизации или ликвидации организации;

- наступления других случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации [2].

На налоговые обязательства налогоплательщика могут влиять события, наступившие после отчетной даты. Указанные события, их учет и отражение в балансе предусмотрены Положением по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» ПБУ 7/98 [5], которые, по нашему мнению, никак не могут быть отнесены к ошибкам в бухгалтерском учете и тем более к ошибкам заполнения налоговой декларации.

Примерный перечень фактов хозяйственной деятельности, которые могут быть признаны событиями после отчетной даты, приведен в приложении к ПБУ 7/98. В частности, в нем учтены события, подтверждающие существовавшие на отчетную дату хозяйственные условия, в которых организация вела свою деятельность:

- объявление в установленном порядке дебитора организации банкротом, если по состоянию на отчетную дату в отношении этого дебитора уже осуществлялась процедура банкротства;



- произведенная после отчетной даты оценка активов, результаты которой свидетельствуют об устойчивом и существенном снижении их стоимости, определенной по состоянию на отчетную дату;

- получение информации о финансовом состоянии и результатах деятельности дочернего или зависимого общества (товарищества), ценные бумаги которого котируются на фондовых биржах, подтверждающая устойчивое и существенное снижение стоимости долгосрочных финансовых вложений организации;

- продажа производственных запасов после отчетной даты, показывающая, что расчет цены возможной реализации этих запасов по состоянию на отчетную дату был необоснован;

- объявление дивидендов дочерними и зависимыми обществами за периоды, предшествовавшие отчетной дате;

- обнаружение после отчетной даты того обстоятельства, что процент готовности объекта строительства, использованный для определения финансового результата по состоянию на отчетную дату методом «Доход по стоимости работ по мере их готовности», был необоснован;

- получение от страховой организации материалов по уточнению размеров страхового возмещения, по которому по состоянию на отчетную дату велись переговоры;

- обнаружение после отчетной даты существенной ошибки в бухгалтерском учете или нарушения законодательства при осуществлении деятельности организации, которые ведут к искажению бухгалтерской отчетности за отчетный период.

В качестве событий, свидетельствующих о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях, в которых организация вела свою деятельность, перечислены:

- принятие решения о реорганизации организации;

- приобретение предприятия как имущественного комплекса;

- реконструкция или планируемая реконструкция;

- принятие решения об эмиссии акций и иных ценных бумаг;

- крупная сделка, связанная с приобретением и выбытием основных средств и финансовых вложений;

- пожар, авария, стихийное бедствие или другая чрезвычайная ситуация, в результате которой уничтожена значительная часть активов организации;

- прекращение существенной части основной деятельности организации, если это нельзя было предвидеть по состоянию на отчетную дату;

- существенное снижение стоимости основных средств, если это снижение имело место после отчетной даты;
- непрогнозируемое изменение курсов иностранных валют после отчетной даты;
- действия органов государственной власти (национализация и т. п.).

Правомерные действия налогоплательщика могут привести к изменению налоговых обязательств по ранее поданной декларации в связи с изменением условий сделки, в результате которого происходит изменение прав и обязанностей (обязательств сторон) с даты, ранее принятия решения о таком изменении. Нормативно такая возможность закреплена статьями 421 (Свобода договора), 425 (Действие договора), 453 (Последствия изменения и расторжения договора) ГК РФ. Так, частью 2 статьи 425 ГК РФ установлено, что стороны вправе установить, что условия заключенного ими договора применяются к их отношениям, возникшим до заключения договора. Часть 3 статьи 453 ГК РФ предусматривает возможность изменения обязательств сторон не только с момента заключения соглашения сторон об изменении договора, но и с момента, указанного в таком соглашении, хотя, стороны не вправе требовать возвращения того, что было исполнено ими по обязательству до момента изменения или расторжения договора, если иное не установлено законом или соглашением сторон.

Учитывая изложенное и с целью вменения в обязанность налогоплательщику подачу уточненных деклараций в любых случаях, приводящих к изменению в бухгалтерском и налоговом учете налогоплательщика и, как следствие, влекущих увеличение налоговых обязательств налогоплательщика в отчетном периоде, норму первого абзаца части 1 статьи 81 НК РФ следует откорректировать, изложив в новой редакции:

*«1. При обнаружении налогоплательщиком в поданной им в налоговый орган налоговой декларации факта неотражения или неполноты отражения сведений, а также ошибок, приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате, налогоплательщик обязан внести необходимые изменения в налоговую декларацию и представить в налоговый орган уточненную налоговую декларацию в порядке, установленном настоящей статьей. Правила подачи уточненной налоговой декларации распространяются на случаи изменения налоговых обязательств в сторону увеличения в результате внесенных налогоплательщиком исправлений в бухгалтерском учете, в связи с выявлением ошибок или наступлением событий после отчетной даты».*

Как нам представляется, часть 3 и часть 4 статьи 81 НК РФ более уместны в составе статьи 119 НК РФ, устанавливающей ответственность за соответствующее налоговое правонарушение. В связи с чем следует их из статьи 81 НК РФ исключить (по сути, они есть условия освобождения от ответственности за налоговое правонарушение) и ввести в статью 119 НК РФ пунктами 3 и 4 в неизменном виде.

#### Список литературы:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации, часть первая от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс]. - НПП Гарант-Сервис. - Электрон. дан. - [М., 2012].
2. Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс]. - НПП Гарант-Сервис. - Электрон. дан. - [М., 2012].
3. Постановление Президиума ВАС РФ от 12 октября 2010 г. № 3299/10 // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс]. - НПП Гарант-Сервис. - Электрон. дан. - [М., 2012].
4. Постановление Президиума ВАС РФ от 15 ноября 2011 г. № 7265/11 // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс]. - НПП Гарант-Сервис. - Электрон. дан. - [М., 2012].
5. Приказ Минфина РФ от 25 ноября 1998 г. № 56н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» (ПБУ 7/98)» // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс]. - НПП Гарант-Сервис. - Электрон. дан. - [М., 2012].
6. Приказ Минфина РФ от 28 июня 2010 г. № 63н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (ПБУ 22/2010)» // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс]. - НПП Гарант-Сервис. - Электрон. дан. - [М., 2012].
7. Горшкова Л. Л., Борисов Ю. К., Кудрявцева А. Л., Годунова Н. С. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации (частям первой и второй) (под редакцией Л. Л. Горшковой) // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс]. - НПП Гарант-Сервис. - Электрон. дан. - [М., 2012].
8. Филина Ф. Н. Подводим итоги года: исправление ошибок в бухгалтерском и налоговом учете (М.: ГроссМедиа: РОСБУХ, 2008) // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс]. - НПП Гарант-Сервис. - Электрон. дан. - [М., 2012].
9. Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс]. - НПП Гарант-Сервис. - Электрон. дан. - [М., 2012].

## References:

1. The Tax Code of the Russian Federation, part one No. 148-FL of July 31, 1998 [Nalogovyj kodeks Rossijskoj Federacii, chast' pervaja ot 31 ijulja 1998 g. № 146-FZ]. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2012.
2. Federal Law No. 129-FL of November 21, 1996 "On accounting" [Federal'nyj zakon ot 21 nojabrja 1996 g. № 129-FZ «O buhgalterskom uchete»]. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2012.
3. The resolution of the Presidium of the Higher Arbitration Court of the Russian Federation No. 3299/10 of October 12, 2010 [Postanovlenie Prezidiuma VAS RF ot 12 oktjabrja 2010 g. № 3299/10]. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2012.
4. The resolution of the Presidium of the Higher Arbitration Court of the Russian Federation No. 7265/11 of November 15, 2011 [Postanovlenie Prezidiuma VAS RF ot 15 nojabrja 2011 g. № 7265/11]. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2012.
5. The order of the Ministry of Finance of the Russian Federation No. 56n of November 25, 1998 "On the approval of the provision on accounting "Events after reporting date" (PBU 7/98 – polozhenie po buhgalterskomu uchetu, in Russian [PA 7/98 – provision on accounting])" [Priказ Minfina RF ot 25 nojabrja 1998 g. № 56n «Ob utverzhdenii Polozhenija po buhgalterskomu uchetu «Sobytija posle otchetnoj daty» (PBU 7/98) »]. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2012.
6. The order of the Ministry of Finance of the Russian Federation No. 63n of June 28, 2010 "On the approval of the provision on accounting "Correction of errors in accounting and reporting (PA 22/2010 – provision on accounting)" [Priказ Minfina RF ot 28 ijunja 2010 g. № 63n «Ob utverzhdenii Polozhenija po buhgalterskomu uchetu «Ispravlenie oshibok v buhgalterskom uchete i otchetnosti» (PBU 22/2010) »]. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2012.
7. Gorshkova L. L., Borisov Yu. K., Kudryavtseva A. L., Godunova N. S. *Comments to the Tax Code of the Russian Federation (to part one and two)* [Kommentarij k Nalogovomu kodeksu Rossijskoj Federatsii (chastjam pervoj i vtoroj)]. under edition of L. L. Gorshkova, *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2012.
8. Filina F. N. *Summing up the year: correction of errors in accounting and tax accounting* [Podvodim itogi goda: ispravlenie oshibok v buhgalterskom i nalogovom uchete]. Moscow: GrossMedia, Rosbuh, 2008.
9. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2012.