

УДК 338.12.017

UDC 338.12.017

ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ КАК ОБЯЗАТЕЛЬНЫЙ ПРИЗНАК РАСХОДОВ В ЦЕЛЯХ ИСЧИСЛЕНИЯ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ

DOCUMENTING AS A MANDATORY FEATURE OF COSTS IN ORDER TO CALCULATE THE TAX ON PROFIT OF ORGANIZATIONS

Першин Сергей Петрович
к.э.н., доцент

Pershin Sergey Petrovich
Cand.Econ.Sci., associate professor

Цеева Рузанна Эдуардовна
студентка экономического факультета
Кубанский государственный аграрный университет, Краснодар, Россия

Tseeva Ruzanna Eduardovna
student of the Economic faculty
Kuban State Agrarian University, Krasnodar, Russia

В статье рассмотрены вопросы обоснования расходов налогоплательщика при исчислении налога на прибыль организаций. Авторами исследованы установленные признаки расхода, применение аналогии норм права и закона при рассмотрении вопросов об обосновании налоговой выгоды, обоснованы и предложены приемы обеспечения соблюдения требования должного документального оформления фактов хозяйственной жизни

In the article we have shown the questions of substantiation of expenses of a taxpayer for tax on profit of organizations. The authors studied the established characteristics of consumption, the application of analogy of law and of the law when considering the questions about the rationale for the tax benefits, studied and proposed techniques to ensure proper documentation of the facts of economic life

Ключевые слова: КОНТРОЛЬ, УЧЕТ, НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ, ЭКОНОМИЧЕСКИЙ СУБЪЕКТ, НАЛОГОВАЯ ВЫГОДА

Keywords: CONTROL, ACCOUNTING, TAX ON PROFIT OF ORGANIZATIONS, ECONOMIC ENTITY, TAX BENEFIT

При установлении правовых норм, определяющих порядок исчисления налогов и, в частности, налога на прибыль организаций, законодатель реализует политику в области налогообложения и экономики, в целом исходя из поставленных целей и задач. Притом, что достижение цели и выполнение задач в большинстве своем требуют согласования, а нередко влекут противопоставление интересов участников соответствующих общественных отношений. Важно обеспечить достижение цели с одновременным удовлетворением интересов различных субъектов, что не всегда становится возможным. Указанное обуславливает необходимость возложения дополнительных обязанностей и в допустимой мере ущемление свобод субъектов таких отношений. Следует одновременно обеспечить понимание особенностей и правил реализации мероприятий налоговой и экономической политики в целях недопущения

конфликта интересов, формирования негативного отношения к установленному порядку и обязательствам.

В ходе исчисления налога на прибыль организаций не утихают дискуссии и продолжаются споры, в том числе и в судебном порядке, по вопросу применения положений статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации (далее по тексту – НК РФ) в части признания расходов как необходимого элемента механизма расчета налога. Налоговые органы занимают позицию четкого, вплоть до соблюдения формальных требований установления величины и подтверждения величины расхода, что, на практике вызывает споры, сводящиеся к доказыванию обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды пусть даже при невыполнении ряда требований к правилам документального оформления и достоверности расходов в связи с не проявлением должной осмотрительности. Ситуация заслуживает внимания в части трактовки положений НК РФ как контролирующими органами, в лице, прежде всего, налогового органа, так и судебных органов при рассмотрении существа подобных споров.

Президиум ВАС РФ от 03.07.2012 № 2341/12 по делу № А71-13079/2010-А17 установил необходимость выяснения в ходе проведения мероприятий налогового контроля уполномоченными органами реальных обстоятельств осуществления хозяйственных операций в целях обоснования налоговой выгоды по налогу на прибыль организаций. Причем вне зависимости от содержания и квалификации и второго необходимого условия признания расходов в целях исчисления налога на прибыль организаций. Положения указанного постановления приняты во внимание при проведении проверок Федеральной налоговой службой России. Такая позиция вызывает недоумение по следующим причинам [6].

Пунктом 1 статьи 252 Кодекса установлено, что налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за

исключением расходов, указанных в статье 270 НК РФ). Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 НК РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода [2].

Заметим, что законодатель при установлении условий признания расходов для целей исчисления налога установил два признака:

1. Экономическое обоснование расходов.
2. Документальное подтверждение затрат.

О самостоятельности этих признаков свидетельствует дальнейший текст рассматриваемой статьи 252 НК РФ. Так, обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Именно в этом положении определена необходимость обоснования экономической сущности, хозяйственной цели и хозяйственной целесообразности (экономической обоснованности) произведенных затрат, совершенных хозяйственных операций, факта совершения хозяйственной операции [2].

Далее законодатель приводит требования к признаку документального подтверждения затрат, указывая, что документально подтвержденными расходами являются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации. Федеральным законом «О бухгалтерском учете» установлено, что все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны

оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет. Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, а документы, форма которых не предусмотрена в этих альбомах, должны содержать следующие обязательные реквизиты:

- а) наименование документа;
- б) дату составления документа;
- в) наименование организации, от имени которой составлен документ;
- г) содержание хозяйственной операции;
- д) измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;
- е) наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;
- ж) личные подписи указанных лиц. При этом перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, утверждает руководитель организации по согласованию с главным бухгалтером [3].

Таким образом, признание расходов для целей исчисления налога на прибыль организаций обусловлено двумя самостоятельными признаками, обязанность по соблюдению которых возложена на налогоплательщика, стремящегося получить обоснованную налоговую выгоду при исчислении налога на прибыль организаций.

В исследуемом Постановлении ВАС РФ рассмотрен хозяйственный спор между ОАО «Камский завод железобетонных изделий и конструкций» и Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы № 3 по Удмуртской Республике (далее - инспекция) от 27.08.2010 № 11-04/013, в части доначисления 43 294 043 рублей налога на прибыль организаций, 34 890 794 рублей налога на добавленную стоимость,

начисления соответствующих сумм пеней и налоговых санкций, а также требования об уплате налога, сбора, пеней, штрафа, произведенные по результатам проведенных мероприятий налогового контроля [6].

Основанием для доначисления указанной суммы налога на прибыль послужил вывод инспекции о необоснованном включении заводом в состав расходов затрат, произведенных по хозяйственным операциям с обществом с ограниченной ответственностью «УПК-Металл» (далее - общество «УПК-Металл», общество).

Необходимо отметить основное содержание спора. Так, из материалов дела усматривается, что основным видом деятельности завода является производство изделий из бетона, используемых в строительстве. Для осуществления этого вида деятельности между заводом и обществом «УПК-Металл» был заключен договор поставки от 10.10.2005 № 283/05 (далее - договор поставки), в рамках реализации которого в адрес завода в период с января 2006 года по апрель 2007 года производилась поставка металла, цемента, электродов, резины, аккумуляторов и отводов (далее - сырье). В подтверждение поставки сырья завод представил счета-фактуры, товарные и железнодорожные накладные, путевые листы.

Всего за период действия договора поставки заводу было поставлено сырья на сумму 212 862 382 рубля 42 копейки (с учетом налога на добавленную стоимость в размере 32 470 532 рублей 87 копеек).

Оплата сырья и использование его в производстве подтверждаются платежными поручениями, выписками банка, актами приема-передачи векселей, актами взаимозачетов, актами списания сырья в производство, отчетами движения готовой продукции.

Факт совершения заводом реальных хозяйственных операций по приобретению сырья в объемах, которые обеспечивали потребность в нем для производства готовой продукции на 95,9 процента в 2006 году и на 87 процентов в 2007 году, а также длительный характер хозяйственных связей

с обществом «УПК-Металл» (общество в спорный период являлось единственным поставщиком указанного сырья заводу) инспекцией под сомнение не ставились. Тем не менее, инспекция признала экономически неоправданными расходы по приобретению сырья у данного поставщика, ссылаясь на недостоверность первичных документов, подтверждающих эти операции.

Соглашаясь с выводами инспекции, суды, рассматривающие спор в первой и последующих инстанциях, исходили из того, что реальность хозяйственной операции, наличие у завода спорного сырья и использование его в производстве сами по себе не являются достаточным основанием для квалификации в качестве обоснованной полученной им налоговой выгоды в виде отнесения в состав расходов произведенных им затрат по оплате приобретенного сырья.

Суды, приняв во внимание регистрацию общества «УПК-Металл» по адресу «массовой регистрации», отсутствие собственных и арендованных основных средств, транспорта и персонала в спорном периоде, отрицание лицами, являвшимися руководителями в рассматриваемый период, наличия хозяйственных отношений с заводом, а также их неосведомленность о деятельности учрежденного общества, пришли к выводу о несоответствии первичных учетных документов завода требованиям действующего законодательства о бухгалтерском учете. Наряду с приведенными обстоятельствами суды поставили заводу в вину не проявление необходимой степени осмотрительности при выборе данного контрагента.

Следует отметить ключевое значение соблюдения в данном споре признака признания расходов при исчислении налога на прибыль организаций, устанавливающего необходимость подтверждения затрат учетными документами. Как видится, именно этот признак положен в основу вины налогоплательщика. Однако, по мнению Президиума,

признавая обоснованным исключение инспекцией из состава расходов всей суммы затрат завода, связанных с приобретением сырья у общества «УПК-Металл», суды не учли, что определение размера налоговых обязательств при наличии сомнений в обоснованности налоговой выгоды должно производиться с учетом реального характера сделки и ее действительного экономического смысла. Такая позиция обусловлена Пленумом Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в пункте 3 постановления от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (далее - постановление № 53), который постановил, что налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера). При этом в пункте 7 постановления № 53 установлено, что, если суд на основании оценки представленных налоговым органом и налогоплательщиком доказательств придет к выводу о том, что налогоплательщик для целей налогообложения учел операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом, суд определяет объем прав и обязанностей налогоплательщика, исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции.

Однако следует отметить суть обращения ВАС РФ при рассмотрении спора к вышеуказанному постановлению № 53. По нашему мнению, изначально смещенный акцент к доказыванию признака экономической обоснованности расходов и необоснованное игнорирование ключевого признака должного документального оформления, положенного в основу доказывания вины налогоплательщика, послужил основой избежание должного рассмотрения и удалению внимания доказыванию соблюдения именно этого ключевого признака в споре. В итоге ВАС РФ приходит к

заклучению, что определение размера налоговых обязательств при наличии сомнений в обоснованности налоговой выгоды должно производиться с учетом реального характера сделки и ее действительного экономического смысла и, следовательно, при принятии инспекцией оспариваемого решения, в котором была установлена недостоверность представленных заводом документов и содержались предположения о наличии в его действиях умысла на получение необоснованной налоговой выгоды, либо не проявлении должной осмотрительности при выборе контрагента, реальный размер предполагаемой налоговой выгоды и понесенных налогоплательщиком затрат при исчислении налога на прибыль подлежат определению исходя из рыночных цен, применяемых по аналогичным сделкам.

То есть ВАС РФ ключевой признак необходимости документального подтверждения рассмотрел как недостоверность представленных налогоплательщиком документов, тем самым не позволяющих определить характеристики понесенных налогоплательщиком затрат, то есть соответствие их рыночным ценам, применяемым по аналогичным сделкам. ВАС РФ увидел содержание признака расходов о необходимости документального подтверждения в свойстве достоверно отразить фактическую цену приобретенного в рассматриваемом случае сырья и указывает налоговому органу на необходимость определения прав и обязанностей налогоплательщика при исчислении налога на прибыль организаций, исходя из реального экономического смысла операций, суммы затрат налогоплательщика, по которым должна определять, исходя из рыночных цен, обосновывая, тем самым в рассматриваемом деле, несоответствие цен, указанных в представленных налогоплательщиком документах рыночным и, как следствие, завышение соответствующих расходов. Не согласить в полной мере с позицией ВАС РФ позволяет видение ситуации в том, что суть спора состоит не в определении

непосредственно величины расходов, а в факте их документального подтверждения в соответствии с требованиями законодательства, в данном случае требований к первичному учетному документу, установленные Федеральным законом «О бухгалтерском учете». В рассматриваемом деле налоговый орган не ставит под сомнение реальность понесенных затрат и их величину вне зависимости от категории или вида цены, использованной при их определении для целей исчисления налога на прибыль организаций.

Таким образом, необходимый признак расходов, состоящий в необходимости факта документального подтверждения совершенных налогоплательщиком хозяйственных операций, а не факта самих хозяйственных операций, не привлек к себе должного внимания в рассматриваемом постановлении ВАС РФ. Исходя из чего, следует, что реальность хозяйственной операции, а именно – наличие у налогоплательщика-покупателя спорного сырья и использование его в производстве сами по себе являются достаточным основанием для квалификации в качестве обоснованной полученной им налоговой выгоды, в виде отнесения в состав расходов произведенных им затрат по оплате приобретенного сырья, без необходимости должного документального оформления хозяйственной операции.

В соответствии с рассматриваемым проставлением Президиума ВАС РФ от 03.07.2012 № 2341/12 по делу № А71-13079/2010-А17 ФНС России издает письмо от 24.12.2012 № СА-4-7/22020@ О направлении Постановления Президиума ВАС РФ от 03.07.2012 № 2341/12 указывает, что Президиум ВАС РФ отметил, что при принятии налоговым органом решения, в котором устанавливается недостоверность представленных налогоплательщиком документов и содержатся выводы о наличии в его действиях умысла на получение необоснованной налоговой выгоды, либо не проявлении должной осмотрительности при выборе контрагента, реальный размер предполагаемой налоговой выгоды и понесенных

налогоплательщиком затрат при исчислении налога на прибыль организаций, подлежит определению, исходя из рыночных цен, применяемых по аналогичным сделкам. При проведении контрольных мероприятий налоговые органы должны устанавливать операции, которые действительно совершались – определять реальных производителей и поставщиков товаров (работ, услуг), устанавливать реальное движение товара, а также лиц, осуществлявших его транспортировку и т.п., и определять действительный размер понесенных налогоплательщиком расходов на основании результатов указанных мероприятий [4].

При этом ФНС России справедливо отмечает, что применение постановления Президиума ВАС РФ от 03.07.2012 № 2341/12 не распространяется на определение размера налоговых обязательств по налогу на добавленную стоимость, исходя из правовой позиции, изложенной в постановлениях Президиума ВАС РФ от 30.10.2007 № 8686/07, от 09.11.2010 № 6961/10, от 09.03.2011 № 14473/10, а также определении ВАС РФ от 26.04.2012 № ВАС-2341/12 по делу № А71-13079/2010-А17 [4].

Так, постановлением Президиума ВАС РФ от 09.11.2010 № 6961/10, указано, в частности, что документальное обоснование права на налоговый вычет сумм НДС, уплаченных контрагентам, при приобретении товаров (работ, услуг) лежит на налогоплательщике. При этом исключена возможность использования в целях определения суммы налоговых вычетов расчетного метода. Следовательно, на налогоплательщике лежала обязанность представить документы, обосновывающие заявленный им налоговый вычет.

Таким образом, в части порядка исчисления налога на добавленную стоимость, документальное подтверждение составляет основу права налогоплательщика, причем оно обособлено от возможности рассчитать к уплате налог, в том числе с применением расчетного метода, о чем прямо

указано в п. 7 ст. 166 НК РФ. Тогда как расчет налога на прибыль организаций не увязан с возможностью произвести расчет без учета расходов. Но, по нашему мнению, если величина расходов не может быть признана вследствие несоблюдения одного из необходимых признаков расхода, то общая величина расхода принимается в той части, в которой она подтверждена соблюдением обоих установленных признаков расхода и на практике может быть равной нулю. В последнем случае, получается, что налогоплательщик при исчислении налога на прибыль получил доходы, но не получил расходы, а вся сумма дохода составляет прибыль и, соответственно, налоговую базу, с одной стороны, это не экономически справедливо, ведь без понесенных расходов не могли возникнуть доходы, а рентабельность деятельности вообще не поддается расчету и определению. Но, речь идет непосредственно о расчете налога на прибыль организаций, и законодатель, устанавливая обязательные признаки расхода, исходит не только из позиций экономической логики и целесообразности, но и устанавливает правила, соблюдение которых составляют меры обеспечения реализуемой государственной политики в области налогообложения и учета. Следует обособить оценку экономики налогоплательщика от порядков расчета налога и налоговых последствий. Неспроста НК РФ введено понятие налогового учета. Этот момент необходимо учитывать при рассмотрении аналитиком финансовых результатов деятельности хозяйствующего субъекта. Признак должного документального подтверждения это мера воздействия на налогоплательщика по обеспечению порядка бухгалтерского и налогового учета фактов хозяйственной жизни. Ценность такой меры проявляется в обеспечении порядка в экономике, применения современных инструментов делового общения. Последствия неисполнения обязательного признака расхода в виде тяжести бремени налогообложения составляют и должны восприниматься как мера ответственности

экономического субъекта за несоблюдение установленного порядка, и рассуждения об экономической целесообразности и справедливости, на наш взгляд, при реализации данной меры не уместны.

Указанная мера обоснована целью недопущения и борьбой хотя бы с теневым оборотом товаров (продукции, работ, услуг), обеспечения соблюдения учетной дисциплины, обычаев делового оборота, которые, в своей совокупности, составляют значительный эффект развития экономики страны.

В этой связи, стереотип презумпции невиновности должен иметь границы разумного. Представим руководителя налогоплательщика – участника рассматриваемого спора. Исходя из содержания указанных нормативных документов, можно предположить, что руководитель подобного предприятия с хозяйственным оборотом в сотни миллионов рублей при заключении договора на поставку сырья, в обеспечение 95 % потребности в нем не убедился в правоспособности представителя поставщика (как видим ответственные лица поставщика указали на неосведомленность о деятельности учрежденного общества), его хозяйственных возможностях (поставщик зарегистрирован по адресу «массовой регистрации», установлено отсутствие собственных и арендованных основных средств, транспорта и персонала в спорном периоде). Несмотря на указанное, заключил сделку и оплачивал поставки сырья, принимая на себя вытекающие риски остановки деятельности предприятия в случае неисполнения обязательств, но не принимая во внимание возможные налоговые последствия. Трудно себе представить настолько отчаянного или легкомысленного руководителя. К тому же в ходе разбирательства по рассматриваемому делу не уделено должного внимания происхождению сырья, необходимо отметить, что в этом, то есть в не установлении налоговым органом, заключается основа выводов ВАС РФ. В этой связи следует учесть правовой смысл статьи 173 Гражданского

кодекса Российской Федерации, согласно которой сделка, совершенная юридическим лицом в противоречии с целями деятельности, определенно ограниченными в его учредительных документах, может быть признана судом недействительной по иску этого юридического лица, его учредителя (участника) или иного лица, в интересах которого установлено ограничение, если доказано, что другая сторона сделки знала или должна была знать о таком ограничении. Частью третьей статьи 1 Гражданского кодекса Российской Федерации так же установлено, что при установлении, осуществлении и защите гражданских прав и при исполнении гражданских обязанностей участники гражданских правоотношений должны действовать добросовестно [1]. Позиционирование лица самим себя перед контролирующими органами как обманутого участника сделки, имеющей принципиальное значение для экономики хозяйствующего субъекта, вовлеченного в нее по неосторожности, не вписывается в общепринятый стандарт деловых отношений.

Умаление такого элемента метода учета как документальное оформление в том, должном его содержании, становится препятствием развития экономических отношений и этики цивилизованного делового общения. Не применение достаточного объема средств и приемов к установлению фактических обстоятельств заключения договора и исполнения его условий, в то время когда ответственное лицо могло и должно было их применить, по нашему мнению, призвано стать признаком нарушения принципа осмотрительности. Это, в свою очередь, ведет к невозможности обоснования налоговой выгоды налогоплательщиком.

Чаще всего к таким приемам, то есть вуалирование фактического характера хозяйственной операции, прибегают в целях скрыть истинное происхождение товара и условия его приобретения, без потерь в виде налоговых последствий. Это может быть товар, незаконно введенный на территорию страны и легализованный с участием фиктивной организации.

Теневой происхождение его на территории страны зачастую обусловлено стремлением производителя сократить или избежать налогового бремени. Низкая стоимость теневого товара на фоне низкой конкуренции среди его поставщиков становятся весьма привлекательными условиями для руководителя предприятия – покупателя. Здесь и экономия на финансовых ресурсах и обеспечение устойчивых связей в деловой среде. Умаление обязательного, законодательно закрепленного, признака расхода открывает возможности хозяйственникам в участии в теневом обороте, его развитии, без налоговых последствий.

В связи с указанным, считаем необходимым нормативное закрепление положений, устанавливающих обязанность экономического субъекта по соблюдению условий и факта документального подтверждения расходов как меры обеспечения реализации государственной политики в части применения современных экономических инструментов, развития бухгалтерского и налогового учета, норм и этики делового оборота, в области борьбы с теневым оборотом товаров (работ, услуг), здоровой конкуренции. Исполнение условия документального оформления определяется соблюдением принципов добросовестности действия лиц – участников хозяйственной операции и их осмотрительности. Критерием определения осмотрительности должны являться нормативно закрепленные требования применения доступных инструментов установления достоверности экономических сведений. При рассмотрении обстоятельств совершения хозяйственной операции и доказывании обоснованности налоговой выгоды необходимо установление формы вины участников, факта и степени соблюдения требований принципа осмотрительности.

Список литературы

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ. - [Электронный ресурс]. – СПС Консультант плюс.

2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Части первая и вторая. – Федеральные законы от 31.07.1998 № 146-ФЗ и от 05.08.2000 № 117-ФЗ. - [Электронный ресурс]. – СПС Консультант плюс.
3. О бухгалтерском учете. – Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ. - [Электронный ресурс]. – СПС Консультант плюс.
4. О направлении Постановления Президиума ВАС РФ от 03.07.2012 N 2341/12. - Письмо ФНС России от 24.12.2012 № СА-4-7/22020@. - [Электронный ресурс]. – СПС Консультант плюс.
5. Першин С.П. Совершенствование контроля финансово-хозяйственной деятельности коммерческих организаций посредством развития учетной системы / С.П. Першин // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета (Научный журнал КубГАУ) [Электронный ресурс]. – Краснодар: КубГАУ, 2007. – №03(027). С. 313 – 333. – Шифр Информрегистра: 0420700012\0058, IDA [article ID]: 0270703028. – Режим доступа: <http://ej.kubagro.ru/2007/03/pdf/28.pdf>.
6. Постановление Президиума ВАС РФ от 03.07.2012 № 2341/12 по делу № А71-13079/2010-А17. - [Электронный ресурс]. – СПС Консультант плюс.

References

1. Grazhdanskiy kodeks Rossijskoj Federacii (chast' pervaja) ot 30.11.1994 № 51-FZ. - [Jelektronnyj resurs]. – SPS Konsul'tant pljus.
2. Nalogovyy kodeks Rossijskoj Federacii. Chasti pervaja i vtoraja. – Federal'nye zakony ot 31.07.1998 № 146-FZ i ot 05.08.2000 № 117-FZ. - [Jelektronnyj resurs]. – SPS Konsul'tant pljus.
3. O buhgalterskom uchete. – Federal'nyj zakon ot 06.12.2011 № 402-FZ. - [Jelektronnyj resurs]. – SPS Konsul'tant pljus.
4. O napravlenii Postanovlenija Prezidiuma VAS RF ot 03.07.2012 N 2341/12. - Pis'mo FNS Rossii ot 24.12.2012 № SA-4-7/22020@. - [Jelektronnyj resurs]. – SPS Konsul'tant pljus.
5. Pershin S.P. Sovershenstvovanie kontrolja finansovo-hozhajstvennoj dejatel'nosti kommercheskih organizacij posredstvom razvitija uchetnoj sistemy / S.P. Pershin // Politematicheskij setevoy jelektronnyj nauchnyj zhurnal Kubanskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta (Nauchnyj zhurnal KubGAU) [Jelektronnyj resurs]. – Krasnodar: KubGAU, 2007. – №03(027). S. 313 – 333. – Shifr Informregistra: 0420700012\0058, IDA [article ID]: 0270703028. – Rezhim dostupa: <http://ej.kubagro.ru/2007/03/pdf/28.pdf>.
6. Postanovlenie Prezidiuma VAS RF ot 03.07.2012 № 2341/12 po delu № А71-13079/2010-А17. - [Jelektronnyj resurs]. – SPS Konsul'tant pljus.