

Канд. экон. наук **М. А. Мотовилова**
канд. экон. наук **А. А. Агапова**

АДМИНИСТРАТИВНАЯ И НАЛОГОВАЯ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА ПРАВОНАРУШЕНИЯ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

В статье рассматриваются вопросы соотношения административной и налоговой ответственности за нарушения в бухгалтерском учете, приводится сравнительная характеристика правовых норм Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях и Налогового кодекса Российской Федерации, устанавливающих такую ответственность.

Ключевые слова и словосочетания: нарушения в бухгалтерском учете, административные правонарушения, налоговые правонарушения, административная ответственность.

К числу основных пользователей бухгалтерской информации в РФ относится государство в лице налоговых и финансовых органов. Непосредственный интерес государства как публичного образования в достоверной информации о финансовом положении организации обусловлен его заинтересованностью в надлежащем исполнении налогоплательщиками своих обязательств перед бюджетом. С другой стороны, устойчивость финансовой системы и хозяйственных связей имеет публичное значение, и государству принадлежит ведущая роль в обеспечении интересов множества субъектов: учредителей, инвесторов, кредиторов организации и других заинтересованных лиц.

Достоверность учетной информации и соблюдение правил бухгалтерского учета должны обеспечиваться силой государственного принуждения, в том числе установлением санкций за их нарушение. Действующим законодательством РФ предусмотрены меры ответственности за нарушение правил ведения бухгалтерского учета и отчетности (представления сведений о финансовом состоянии организации). Эти меры могут применяться как к организации, так и к ее должностным лицам – руководителю и бухгалтеру.

В процессе формирования и использования учетной информации между организацией и другими субъектами возникает целый ряд различных общественных отношений. Во-первых, такие отношения возникают между работниками, участвующими в ведении учета, а также между этими работниками и самой организацией. Во-вторых, эти отношения возникают между работниками организации, участвующими в ведении учета, и государством, которое устанавливает обязательные для всех правила ведения бухгалтерского учета и отчетности. При этом такие отношения могут проявляться в особой правовой форме – как правонарушения (при совершении работниками нарушений учетных правил) и составлять предмет административного и уголовного права. В-третьих, эти отношения возникают между организацией и неограниченным кругом лиц (учредителями, инвесторами, кредиторами и пр.).

Переход к рыночному хозяйствованию, становление и развитие многообразия форм собственности и организационно-правовых форм предприятий

обусловили необходимость регулирования отношений, возникающих непосредственно между организацией, осуществляющей ведение бухгалтерского учета и отчетности, и всеми вышеперечисленными субъектами. Нарушение учетных норм влечет за собой правонарушения – гражданско-правовые, административные, налоговые, уголовные. Это является основанием для применения соответствующих видов ответственности и санкций. Процедура применения санкций за правонарушения в сфере бухгалтерского учета характеризуется особой сложностью. Защита нарушенных прав и применение ответственности осуществляются в административно-процессуальном или судебном порядке, что, как правило, требует проведения специальных контрольных мероприятий для выявления и документирования фактов правонарушений.

Основным нормативным документом, регулирующим порядок формализации бухгалтерской практики в РФ, является Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», который устанавливает единые правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета в РФ. В сфере регулирования бухгалтерского учета и отчетности действуют также правовые нормы, содержащиеся в указах Президента РФ, постановлениях Правительства РФ. Отдельные правовые нормы федеральных законов устанавливают обстоятельства хозяйственной деятельности, виды ответственности за совершение правонарушений (Гражданский кодекс РФ, Кодекс РФ об административных правонарушениях, Уголовный кодекс РФ). Так, обязательность ведения юридическими лицами бухгалтерского учета устанавливается ГК РФ, согласно пункту 1 статьи 48 которого юридические лица должны иметь самостоятельный баланс или смету.

Административная ответственность за нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности установлена статьей 15.11 КоАП РФ. Ряд правовых норм определяет особенности учета в организациях, относящихся к различным видам юридических лиц, либо обладающих особым статусом, либо действующих в особых, специфических сферах: субъекты малого предпринимательства, кредитные, страховые организации (Федеральные законы «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)», «Об акционерных обществах» и др.).

Среди законодательных актов, посредством которых осуществляется правовое регулирование бухгалтерского учета, необходимо особо выделить Налоговый кодекс РФ. Статья 23 НК РФ определяет ведение бухгалтерского учета как одну из основных обязанностей организации-налогоплательщика. Кроме того, статьи 23 и 120 НК РФ определяют данные бухгалтерского учета как основу исчисления налогооблагаемых баз и делают правильность ведения бухгалтерского учета предметом налоговых проверок. При этом, определяя обязанности налогоплательщиков по ведению бухгалтерского учета и увязывая отдельные предписания с нормами бухгалтерского законодательства, Налоговый кодекс РФ не содержит ни одного предписания, которое бы определяло процедуру бухгалтерского учета, т. е. порядок отражения фактов хозяйственной деятельности организации на счетах бухгалтерского учета.

С 1 января 2002 г. в бухгалтерской практике появилось понятие «налоговый учет». Налоговый учет определяется статьей 313 НК РФ как система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на при-

быль на основе первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным кодексом. Из данного определения следует, что налоговый учет рассматривается как совершенно самостоятельная система обобщения информации в целях исчисления налогооблагаемой базы по налогу на прибыль и величины налоговых обязательств организации. Цели и задачи бухгалтерского учета, которые определены в законодательстве, намного шире целей и задач налогового учета. Данные бухгалтерского учета в статье 313 НК РФ называются в качестве первоочередного источника информации для целей налогообложения, и только в случае, когда трактовка конкретных хозяйственных операций нормами НК РФ отличается от их интерпретации бухгалтерским законодательством, основой для заполнения налоговых деклараций должны служить данные налогового учета.

Налоговым кодексом РФ нарушение правил бухгалтерского учета квалифицируется в качестве налогового правонарушения (ст. 120). С другой стороны, КоАП РФ в статье 15.11 квалифицирует нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности как административное правонарушение. Чтобы разобраться в вопросе соотношения административной и налоговой ответственности за нарушения в сфере бухгалтерского учета, необходимо сравнить правовые нормы КоАП РФ и НК РФ.

Административная ответственность – это реализация административно-правовых санкций, применение уполномоченным органом или должностным лицом административных наказаний к гражданам и юридическим лицам, совершившим правонарушение. В статье 2.1 КоАП РФ сформулировано определение такого правонарушения: административным правонарушением признается противоправное, виновное действие (бездействие) физического или юридического лица, за которое кодексом или законами субъектов РФ об административных правонарушениях установлена административная ответственность. Применительно к бухгалтерскому учету объектом нарушения являются отношения, связанные с организацией и ведением бухгалтерского учета и отчетности. Объективная сторона характеризуется деянием (действием или бездействием) и выражается в нарушении законодательства о бухгалтерском учете. Субъектами этого вида ответственности являются физические лица – должностные лица организации (руководитель и главный бухгалтер) и юридические лица. Нарушение административно-правовых норм влечет за собой применение мер административного принуждения, одним из видов которых являются административные наказания. Налоговый кодекс РФ в статье 106 определяет налоговое правонарушение как виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое НК РФ установлена ответственность.

Определенную позицию относительно правовой природы ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах занимает правоприменительная практика. Пленум Высшего Арбитражного Суда РФ в пункте 34 Постановления от 28 февраля 2001 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации» предписал следующее: согласно пункту 1 статьи 108 НК РФ никто не может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения иначе,

как по основаниям и в порядке, которые предусмотрены Налоговым кодексом РФ. Следовательно, при решении вопросов о разграничении налоговой и иной ответственности физических лиц (п. 7 ст. 101 НК РФ) судам следует исходить из того, что одно и то же правоотношение не может одновременно квалифицироваться как налоговое и иное, не являющееся налоговым, в связи с чем налогоплательщик – физическое лицо за совершенное им деяние не может быть одновременно привлечен к налоговой и иной ответственности. Поэтому если выявленное налоговым органом деяние совершено налогоплательщиком – физическим лицом в рамках налоговых правоотношений, определение которых дано в статье 2 НК РФ, вопрос о квалификации этого деяния как правонарушения и его последствиях должен решаться только в соответствии с положениями НК РФ.

При решении вопроса об ответственности должностных лиц организаций-налогоплательщиков (п. 4 ст. 108, п. 7 ст. 101 НК РФ) необходимо принимать во внимание, что указанные лица не являются субъектами налоговых правоотношений и не могут быть привлечены к ответственности в соответствии с положениями НК РФ. Названные лица при наличии оснований могут быть привлечены к уголовной или административной ответственности. При этом следует иметь в виду, что круг обязанностей должностных лиц в сфере налогообложения определяется в зависимости от круга обязанностей, возложенных законодательством о налогах и сборах на организации-налогоплательщики, и не может быть расширен.

В соответствии со статьей 18 Федерального закона «О бухгалтерском учете» руководители организаций и другие лица, ответственные за организацию и ведение бухгалтерского учета, в случае уклонения от ведения бухгалтерского учета в установленном порядке, искажения бухгалтерской отчетности и несоблюдения сроков ее представления и публикации привлекаются к административной или уголовной ответственности в соответствии с законодательством РФ. Данная норма бланкетная и в связи с этим не может быть основанием для привлечения к уголовной и административной ответственности. Для ее реализации необходимы специальные нормы, устанавливающие признаки правонарушения и санкции за их совершение.

Согласно пункту 4 статьи 110 НК РФ вина организации в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины ее должностных лиц либо ее представителей, действия (бездействие) которых обусловили совершение данного налогового правонарушения. Наказание должностных лиц организации-налогоплательщика, действия (бездействие) которых повлекли совершение юридическим лицом правонарушения, входит в компетенцию государства, которое привлекает их к административной и иной ответственности. Должностные лица организации не могут быть привлечены к налоговой ответственности, однако в соответствии с пунктом 4 статьи 108 НК РФ привлечение организации к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает ее должностных лиц при наличии соответствующих оснований от административной, уголовной или иной ответственности, предусмотренной законодательством РФ.

Привлечение юридических лиц к административной ответственности возможно в самых различных сферах: в области таможенных отношений, за

совершение экологических, налоговых правонарушений, а также за нарушения в области бухгалтерского учета (ст. 15.11 КоАП РФ). Административная ответственность юридических лиц – это применение к организациям, обладающим соответствующей административной правосубъектностью, административных наказаний за неисполнение или ненадлежащее исполнение установленных государством правил, норм и стандартов с целью государственного осуждения противоправной деятельности, обеспечения выполнения возложенных на них обязанностей, предупреждения правонарушений. В различных отраслях и сферах применение мер административной ответственности к юридическим лицам за совершение административных правонарушений осуществляется на основе действующих нормативных правовых актов.

Пленум Высшего Арбитражного Суда РФ в пункте 2 Постановления от 27 января 2003 г. № 2 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях» предписал судам при решении вопроса о соотношении положений КоАП РФ и части первой НК РФ исходить из того, что ответственность за административные правонарушения в области налогов установлена статьями 15.3–15.9 и 15.11 КоАП. Субъектами ответственности согласно данным статьям являются должностные лица организаций. Поскольку в силу глав 15, 16 и 18 НК РФ в соответствующих случаях субъектами ответственности являются сами организации, а не их должностные лица, привлечение последних к административной ответственности не исключает привлечения организаций к ответственности, установленной НК РФ.

Таким образом, организация и ее должностное лицо, как правило, привлекаются к ответственности параллельно: по итогам налоговой проверки юридическое лицо (организация) может быть привлечено к налоговой ответственности и одновременно административное взыскание в виде штрафа может быть наложено на должностное лицо данной организации. Процессы привлечения к ответственности организации и ее должностного лица всегда идут независимо друг от друга, они могут пересекаться, но не совпадать.

Рассмотрим основные виды правонарушений в сфере бухгалтерского учета, за совершение которых наступает административная ответственность: 1) грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности, а равно порядка и сроков хранения учетных документов (ст. 15.11 КоАП РФ); 2) нарушение порядка работы с денежной наличностью и порядка ведения кассовых операций (ст. 15.1 КоАП РФ); 3) нарушение срока представления сведений об открытии и о закрытии счета в банке или иной кредитной организации (ст. 15.4 КоАП РФ). Объектом нарушения, указанного в статье 15.11 КоАП РФ, являются правила ведения бухгалтерского учета имущества и обязательств организации, порядок составления и представления сопоставимой и достоверной информации об имущественном положении организации, ее доходах и расходах, установленные Федеральным законом от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», Положениями по ведению бухгалтерского учета (национальными бухгалтерскими стандартами и иными нормативными документами), а также порядок и сроки хранения учетных документов. Объективная сторона характеризуется деянием (действием или бездействием) и выражается в грубом нарушении правил ве-

дения бухгалтерского учета и отчетности, порядка и сроков хранения учетных документов.

Данная статья КоАП РФ сходна со статьей 120 НК РФ «Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения». И в норме НК РФ, и в норме КоАП РФ содержится расшифровка понятия «грубое нарушение правил». Под грубым нарушением правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности, согласно примечанию к статье 15.11 КоАП РФ, понимается искажение сумм начисленных налогов и сборов не менее чем на 10%; искажение любой статьи (строки) формы бухгалтерской отчетности не менее чем на 10%. Под грубым нарушением правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения для целей статьи 120 НК РФ понимается отсутствие первичных документов, или счетов-фактур, или регистров бухгалтерского учета или налогового учета, систематическое (два раза и более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета, в регистрах налогового учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений налогоплательщика.

Субъектом нарушения согласно статье 15.11 КоАП РФ выступает должностное лицо организации – ее руководитель, согласно статье 120 НК РФ – организация-налогоплательщик.

Помимо грубого нарушения правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности должностное лицо может быть привлечено к административной ответственности по статье 15.11 КоАП РФ за грубое нарушение порядка и сроков хранения учетных документов. Согласно пункту 3 статьи 17 Федерального закона «О бухгалтерском учете» ответственность за организацию хранения учетных документов, регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности несет руководитель организации.

Срок хранения первичных документов, учетных регистров, бухгалтерских отчетов и балансов в архиве организации определен и составляет 5 лет. Сохранность первичных документов, учетных регистров, бухгалтерских отчетов и балансов, оформление и передачу их в архив обеспечивает главный бухгалтер организации. Выдача первичных документов, учетных регистров, бухгалтерских отчетов и балансов из бухгалтерии и из архива организации работникам других структурных подразделений организации, как правило, не допускается, а в отдельных случаях может производиться только по распоряжению главного бухгалтера. Изъятие этих документов у организаций может производиться только органами дознания, предварительного следствия, прокуратуры и судами на основании постановления этих органов в соответствии с действующим уголовно-процессуальным законодательством. Изъятие оформляется протоколом, копия которого вручается под расписку соответствующему должностному лицу организации. В случае пропажи или гибели первичных документов руководитель организации назначает приказом комиссию по расследованию причин пропажи, гибели.

Данный вид противоправного деяния в чем-то пересекается с налоговым правонарушением, предусмотренным статьей 120 НК РФ, которое состоит в грубом нарушении правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения в виде отсутствия первичных документов. Согласно статье 15.11 КоАП

РФ грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и порядка и сроков хранения учетных документов влечет за собой наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 2 до 3 тыс. рублей. Налоговое законодательство за грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения и отсутствие первичных документов предусматривает взыскание штрафа с организации в размере 10 тыс. рублей (ст. 120 НК РФ). Нарушение порядка работы с денежной наличностью и порядка ведения кассовых операций согласно статье 15.1 КоАП РФ выражается в осуществлении расчетов наличными деньгами между юридическими лицами сверх установленных размеров; неоприходовании (неполном оприходовании) в кассу денежной наличности; несоблюдении порядка хранения свободных денежных средств и накоплении в кассе организации наличных денег сверх установленных лимитов. С объективной стороны правонарушение характеризуется действием (бездействием) и выражается в нарушении порядка работы с денежной наличностью и порядка ведения кассовых операций.

Расчеты наличными деньгами между организациями ограничены Указанием Центрального банка РФ от 20 июня 2007 г. № 1843-У. Предельный размер расчетов наличными деньгами между юридическими лицами установлен в сумме 100 тыс. рублей по одной сделке. Правило обращения наличных денег предусматривает независимо от организационно-правовой формы коммерческой или некоммерческой организации обязанность хранить свободные денежные средства в учреждениях банков на соответствующих счетах на договорных условиях. Наличные денежные средства, поступающие в кассы предприятий, подлежат сдаче в учреждения банков для последующего зачисления на счета этих предприятий.

Учитывая, что диспозиция комментируемой статьи является бланкетной, в каждом конкретном случае привлечения виновного лица к административной ответственности следует устанавливать, какое правило нарушено. Субъектами правонарушения выступают юридические лица, должностные лица, нарушающие порядок работы с денежной наличностью. С субъективной стороны правонарушение может быть совершено умышленно: лицо, зная, осознавая, что нарушает порядок работы с денежной наличностью, порядок ведения кассовых операций, желает этого либо сознательно допускает или безразлично относится к соблюдению установленных нормативов. За это нарушение на руководителя организации может быть наложен административный штраф в размере от 4000 до 5000 рублей, а на юридическое лицо – от 40000 до 50000 рублей (ст. 15.1 КоАП РФ).

Статья 15.4 КоАП РФ устанавливает административную ответственность за нарушение установленного срока представления в налоговый орган информации об открытии или закрытии счета в банке или иной кредитной организации. Представление сведений об открытии и закрытии счета в банке обусловлено необходимостью осуществления налогового контроля. Налогоплательщики (организации и индивидуальные предприниматели) обязаны сообщать в налоговый орган по месту учета об открытии или закрытии счетов в семидневный срок со дня открытия или закрытия такого счета. Банки открывают счета организациям, индивидуальным предпринимателям только при предъявлении свидетельства о постановке на учет в налоговом органе. Реше-

ние о приостановлении операций налогоплательщика по счетам в банке может быть принято только одновременно с вынесением решения о взыскании налога. Объективная сторона характеризуется деянием (действием, бездействием) и выражается в несоблюдении организацией-налогоплательщиком, банком установленного срока предъявления в налоговый орган информации об открытии и закрытии счета в банке; в открытии банком счета организации или индивидуальному предпринимателю без предъявления ими свидетельства о постановке на учет в налоговом органе, а равно открытии счета при наличии у банка решения налогового органа о приостановлении операций по счетам этого лица.

Субъектами нарушения выступают должностные лица организации, должностные лица банка или иной кредитной организации. Субъективная сторона выражается в совершении указанных нарушений, как правило, умышленно. Рассмотрение дел об административных правонарушениях, связанных с нарушением срока представления сведений об открытии и закрытии счета в банке или иной кредитной организации, осуществляется в судебном порядке. Нарушение срока представления сведений об открытии и о закрытии счета в банке согласно статье 15.4 КоАП РФ влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 1000 до 2000 рублей. Данная статья КоАП РФ во многом повторяет статью 118 НК РФ, которой устанавливается ответственность налогоплательщика за нарушение предусмотренного НК РФ срока представления в налоговый орган информации об открытии или закрытии налогоплательщиком счета в банке. Однако если в статье 118 НК РФ речь идет исключительно о банковских счетах организации, то в статье 15.4 КоАП РФ говорится о счетах в банке или иных кредитных организациях.

На основании вышеизложенного можно отметить, что действующая система права, регулирующая широкий спектр общественных отношений, содержит огромное число нормативных актов, разных по своему статусу и времени издания. Бухгалтерское законодательство как система нормативных актов, определяющих порядок ведения бухгалтерского учета и отчетности, в части ответственности за совершение правонарушений в этой области соотносится с двумя отраслями права – административным и налоговым. Проблема соотношения административной и налоговой ответственности за нарушения законодательства о бухгалтерском учете, налогах и сборах (налоговом учете) является насущной, так как единого мнения в юридической литературе по данному вопросу на сегодняшний день нет.

Список литературы

1. Скакунова Т., Штукмастер И., Урбан Ю. Нарушение налогового законодательства РФ: ответственность организаций и должностных лиц // Налоговый учет для бухгалтера. – 2011. – № 5.
2. Томилин О. О., Любавин А. П. Административная ответственность в механизме административно-правового регулирования // Вестник Российской экономической академии имени Г. В. Плеханова. – 2011. – № 3 (39).