

УДК 657.6

Скворцова Ирина, студентка 4 курса специальности «Экономическая безопасность» ФГБОУ ВПО «Мордовский государственный университет им. Н.П. Огарёва»

Абрашкина Елена, студентка 4 курса специальности «Экономическая безопасность» ФГБОУ ВПО «Мордовский государственный университет им. Н.П. Огарёва»

Емелин Владимир Николаевич, кандидат экономических наук доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита ФГБОУ ВПО «Мордовский государственный университет им. Н.П. Огарёва»

ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА ИСКАЖЕНИЕ БУХГАЛТЕРСКОЙ, ФИНАНСОВОЙ И НАЛОГОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Аннотация: В статье раскрываются проблемы ответственности менеджмента организации за искажение бухгалтерской (финансовой) и налоговой отчетности исходя из нормативного законодательства РФ. Санкции за нарушения в области бухгалтерского учета, авторы рассматривают в разрезе административных и уголовных норм.

Ключевые слова: бухгалтерская (финансовая) и налоговая отчетность, бухгалтерские ошибки, искажения, требование достоверности, существенность показателей, классификация бухгалтерских ошибок.

Abstract: The article reveals the problem of responsibility for the distortion of the organization's management accounting (financial) reporting and tax basis of the regulatory laws. Sanctions for violations in accounting, the authors discuss in the context of administrative and criminal law.

Keywords: civil liability, administrative liability; criminal liability; misrepresentation of financial statements

Достоверность данных, отображенных в бухгалтерской (финансовой) отчетности – это правило, продиктованное не только лишь нормами законодательства, но и реальностью экономической жизни.

Данные, представленные в бухгалтерской (финансовой) отчетности должны быть надёжными, полными, значимыми, ясными, нейтральными и сопоставимыми.

ми. В условия перехода отечественных учреждений на использование МСФО, популярными становятся применение способов, отличающихся от законодательно закрепленных норм в России, в том числе применение бухгалтерами механизма профессионального суждения, основанного на их реальном опыте. В подобных случаях, велика вероятность искажений информации в бухгалтерском учете и в отчетности. Больше всего это совершается с целью привлечения дополнительного финансирования, заемного капитала (кредита), вывода активов, коррупции.

Санкции, применяемы к работникам сферы бухгалтерского учета и финансовой отчетности, можно сгруппировать как:

- Гражданско-правовые;
- Административные;
- Уголовные.

Гражданское законодательство не включает прямых норм ответственности экономического субъекта за искажение финансовой отчетности. Тем не менее, в случае если будет подтвержден факт преднамеренности искажения финансовой отчетности, то допускается использовать нормы статьи 179 ГК РФ «Недействительность сделки, совершенной под влиянием обмана, насилия, угрозы, злонамеренного соглашения представителя одной стороны с другой стороной или стечения тяжелых обстоятельств [1].

Данная ситуация дает возможность суду принять подобные сделки ничтожными согласно иску пострадавшего. Однако, как показывает практика, в большинстве случаев обнаруженных искажений финансовой отчетности нормы данной статьи неприменимы, потому что ее формулировки принадлежат к ситуации, если одна сторона сделки обманывает другую.

Результаты проведенных исследований демонстрируют, что финансовую отчетность чаще искажает отчитывающийся экономический субъект, а сделка совершается между его субъектами (инвесторами, заимодавцами, контрагентами). Российское гражданское законодательство на данный период никак не предоставляет способности, к примеру, инвесторам, потерпевшим в следствии искажений периодической финансовой отчетности экономического субъекта, требовать у не-

го возмещения потерь, полученных в процессе сделок с третьими сторонами. В подобных случаях допускается использовать нормы п.4 ст.5 Закона «О защите прав и законных интересов инвесторов на рынке ценных бумаг» от 5 марта 1999 года № 46-ФЗ, которые определяют гражданско-правовую ответственность лиц, подписавших проспект эмиссии ценных бумаг [7]. Тем не менее, эта ответственность никак не распространяется на искажение финансовой отчетности. В соответствии с данными нормами лица, подписавшие проспект эмиссии ценных бумаг, несут совместно субсидиарную ответственность за материальный ущерб, нанесенный эмитентом инвестору из-за содержащейся в подтвержденном проспекте недостоверной информации и вводящей его в заблуждение.

Административная ответственность за выявленные нарушения в области бухгалтерского учета налагается на работников в соответствии с нормами действующего Кодекса РФ об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 г. № 195-ФЗ (КоАП РФ) и Налоговым кодексом РФ от 31 июля 1998 г. №146-ФЗ.

В частности, статья 15.11 КоАП РФ за грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности устанавливает наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от двадцати до тридцати минимальных размеров оплаты труда [5].

При этом под грубым нарушением правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности подразумеваются искажение сумм начисленных налогов и сборов не менее чем на 10 процентов, а также искажение любой статьи (строки) формы бухгалтерской отчетности не менее чем на 10 процентов [5].

К санкциям, связанным с бухгалтерскими нарушениями, следует также отнести статью 15.19 КоАП РФ «Нарушение требований законодательства, касающихся представления и раскрытия информации на рынке ценных бумаг». Согласно норм п.1 данной статьи за «непредставление эмитентом или профессиональным участником рынка ценных бумаг инвестору по его требованию предусмотренной законодательством информации либо представление недостоверной ин-

формации на должностных лиц налагается административный штраф в размере от тридцати до сорока минимальных размеров оплаты труда; на юридических лиц – от трехсот до четырехсот минимальных размеров оплаты труда» [5].

Необходимо отметить, что напрямую к нарушениям, допущенным при составлении финансовой отчетности, относится только статья 15.11, в то время как статья 15.19 – к нарушениям порядка раскрытия подготовленной финансовой отчетности.

На наш взгляд, статья 15.11 КоАП имеет ряд недостатков, заключавшихся в следующем:

1. штрафные санкции налагаются на должностных лиц экономического субъекта, допустивших нарушение положений (стандартов) бухгалтерского учета. При этом на сам экономический субъект штраф не налагается;

2. сумма штрафа несоизмеримо мала в сравнении с материальным ущербом, который может понести экономический субъект при искажении финансовой отчетности, либо выгодой, которую может извлечь должностное лицо;

3. существует дублирование понятий «нарушение правил ведения бухгалтерского учета» и «представление бухгалтерской (финансовой) отчетности». Искривление сумм начисленных налогов и сборов не менее чем на 10 % представляет собой частный случай искажения любой статьи (строки) отчетов бухгалтерской (финансовой) отчетности;

4. определение суммы выявленного нарушения в процентах от величины статьи (строки) отчетов бухгалтерской (финансовой) отчетности предоставляет экономическим субъектам возможность маневра в крупных статьях финансовой отчетности (например, выручка, себестоимость, основные средства, запасы). В тоже время любая ошибка в нулевых статьях является грубым нарушением правил ведения бухгалтерского учета;

5. содержание статьи направлено на признание и оценку одного из элементов финансовой отчетности и не рассматривает в качестве грубого нарушения раскрытие искаженной информации в пояснительной записке;

б. величина выявленного нарушения не ставится в зависимость от его фактического или возможного влияния на принятие решений пользователем финансовой отчетности.

При выявлении нарушений налогового законодательства для целей определения ответственности персонала за грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения, можно обратиться к содержанию статьи 120 НК РФ, которая гласит: «Грубое нарушение организацией правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения, если эти деяния совершены в течении одного налогового периода, при отсутствии признаков налогового правонарушения, предусмотренного пунктом 2 настоящей статьи, влечет взыскание штрафа в размере пяти тысяч рублей». При этом согласно норм п.2 «те же деяния, если они совершены в течении более одного налогового периода, влекут взыскание штрафа в размере пятнадцати тысяч рублей».

В соответствии с нормами п.3 ст. 120 «те же деяния, если они повлекли занижение налоговой базы, влекут взыскание штрафа в размере десяти процентов от суммы неуплаченного налога, но не менее пятнадцати тысяч рублей». [4]

Для целей применения данной статьи необходимо определить содержание термина «грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения». Согласно НК РФ под грубым нарушением следует понимать отсутствие первичных документов, отсутствие счетов-фактур, регистров бухгалтерского и налогового учета, систематическое (два раза и более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета и в финансовой отчетности фактов хозяйственной жизни с денежными средствами, материальными ценностями, нематериальными активами и финансовыми вложениями налогоплательщика.

Считаем, что сюда же следует отнести нарушения при составлении и хранении первичных документов, бухгалтерских и налоговых регистров, несвоевременное и неправильное отражение в текущем учете и в финансовой отчетности фактов хозяйственной жизни, осуществленных в течение налогового периода, и отдельных видов активов. Однако, такое определение не относит к грубым наруше-

ниям искажение величины обязательств экономического субъекта, а также не ставит степень серьезности выявленного нарушения в зависимость от его потенциального влияния на принятие решений пользователями финансовой отчетности.

Если обратиться к административным санкциям, то одной из разновидностей являются надзорные санкции, налагаемые регуляторами финансовых рынков. Так, в соответствии со ст.74 Федерального закона №86-ФЗ «О центральном банке РФ (Банке России)», Центральный банк имеет широкий спектр полномочий для обеспечения исполнения кредитными организациями установленных правил, в том числе в сфере бухгалтерского учета и отчетности [8].

Банк России вправе отозвать у кредитной организации лицензию на осуществление банковских операций по основаниям, предусмотренным ст.20 Федерального закона «О банках и банковской деятельности» от 02.12.1990 №395-1, а именно:

1) установления недостоверности сведений, на основании которых выдана указанная лицензия;

2) задержки начала осуществления банковских операций, предусмотренных этой лицензией, более чем на один год со дня ее выдачи;

3) установления фактов существенной недостоверности отчетных данных;

4) задержки более чем на 15 дней представления ежемесячной отчетности (отчетной документации);

5) осуществления, в том числе однократного, банковских операций, не предусмотренных указанной лицензией;

6) неисполнения федеральных законов, регулирующих банковскую деятельность, а также нормативных актов Банка России, если в течение одного года к кредитной организации неоднократно применялись меры, предусмотренные Федеральным законом "О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)";

6.1) неоднократного в течение одного года нарушения требований, предусмотренных статьями 6, 7 (за исключением пункта 3 статьи 7), 7.2 и 7.3 Федерального закона "О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных

преступным путем, и финансированию терроризма", и (или) неоднократного в течение одного года нарушения требований нормативных актов Банка России, изданных в соответствии с указанным Федеральным законом;

7) неоднократного в течение одного года виновного неисполнения содержащихся в исполнительных документах судов, арбитражных судов требований о взыскании денежных средств со счетов (с вкладов) клиентов кредитной организации при наличии денежных средств на счетах (во вкладах) указанных лиц;

8) наличия ходатайства временной администрации, если к моменту окончания срока деятельности указанной администрации, установленного параграфом 4.1 главы IX Федерального закона "О несостоятельности (банкротстве)", имеются основания для ее назначения, предусмотренные указанным Федеральным законом и т.д. [11]

Уголовный кодекс РФ (далее –УК РФ) содержит целый ряд норм, относящихся к обману и предоставлению ложных сведений, которые в отдельных случаях могут применяться и к указанию ложных сведений в сфере финансовой отчетности.

Статьями, которые могут инкриминироваться в связи с представлением заведомо ложных сведений в финансовой отчетности, являются статьи УК РФ главы 22 «Преступления в сфере экономической деятельности», а также статья 201 «Злоупотребление полномочиями», статья 202 «Злоупотребление полномочиями частными нотариусами и аудиторами»[2].

Следует отметить, что в 2014 году федеральным законом от 21 июля 2014 года № 218 –ФЗ внесены дополнения в Уголовный и Уголовно-процессуальный кодексы Российской Федерации об ответственности за фальсификацию финансовых документов учета и отчетности. Это касается статьи 172.1 «Фальсификация финансовых документов учета и отчетности финансовой организации», содержание которой гласит: «Внесение в документы и (или) регистры бухгалтерского учета и (или) отчетность (отчетную документацию) кредитной организации..... заведомо неполных или недостоверных сведений о сделках, об обязательствах, имуществе организации, а равно подтверждение достоверности таких сведений, пред-

ставление таких сведений в Центральных банк Российской Федерации, публикация или раскрытие таких сведений»[2,3].

Следует отметить, что не так давно Правительство РФ внесло в Госдуму законопроект¹, предусматривающий ужесточение ответственности должностных лиц организации за грубое нарушение требований к ведению бухгалтерского учета.

Кабмин предлагает установить размеры штрафа в пределах от 5 тыс. до 10 тыс. руб. Напомним, в настоящее время размер административного штрафа за грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности, а также порядка и сроков хранения учетных документов составляет от 2 тыс. до 3 тыс. руб. (ст. 15.11 КоАП РФ). Свою инициативу правительство объясняет тем, что КоАП РФ был введен в действие в 2002 году, и с тех пор размеры штрафа за это правонарушение не корректировались с учетом инфляции ни разу.

Планируется также предусмотреть ответственность за аналогичный проступок, совершенный повторно, – от 10 тыс. до 20 тыс. руб.

Кроме того может быть расширено и само понятие грубого нарушения правил ведения бухгалтерского учета.

Мы согласны с теми специалистами, которые считают, что к этим двум нарушениям нужно добавить следующие:

1. регистрация не имевшего места факта хозяйственной жизни, а также мнимого, притворного объекта бухгалтерского учета в бухгалтерских регистрах;
2. ведение счетов бухгалтерского учета вне применяемых бухгалтерских регистров;
3. составление бухгалтерской (финансовой) отчетности без использования данных бухгалтерских регистров;
4. отсутствие у экономического субъекта первичных учетных документов и (или) регистров бухгалтерского учета и (или) бухгалтерской (финансовой) отчетности и (или) аудиторского заключения о бухгалтерской (финансовой) отчетности в течение установленных сроков хранения таких документов.

Несомненно, что предлагаемые меры направлены на обеспечение реализации прав граждан, организаций, государства на получение надежной и достоверной информации в сфере экономической деятельности. При этом считается, что предложенные изменения не приведут к избыточному ограничению прав и интересов, привлекаемых к административной ответственности должностных лиц, так как нормы, позволяют индивидуализировать административное наказание в соответствии с общими принципами его назначения – этому служит установление "вилки штрафов".

В настоящее время уже фактически введена персональная уголовная ответственность бухгалтеров банковских и других финансовых организаций за фальсификацию финансовых документов учета и отчетности. Именно они согласно норм ч.3 ст.7 федерального закона «О бухгалтерском учете» занимаются внесением сведений в документы и регистры бухгалтерского учета и финансовую отчетность. Считаем, что нормы статьи 172.1 УК РФ должны применяться в отношении работников других экономических субъектов.

Библиографический список

1. Бычкова С.М., Филатова О.Н. Виды искажений бухгалтерской отчетности. -<http://www.klerk.ru/print/735>.
2. www.mmfm.ru.
3. Гражданский кодекс РФ от 13.07.2015 №268-ФЗ //Официальный интернет-портал правовой информации /www.pravo.gov.ru/13.07.2015/
4. Уголовный кодекс РФ от 24.05.1996г. (в ред. от 13.07.2015) //Официальный интернет-портал правовой информации /www.pravo.gov.ru/
5. Уголовно-процессуальный кодекс РФ от 18.12.2001 №174-ФЗ (в ред. от 29.06.2015) //Официальный интернет-портал правовой информации /www.pravo.gov.ru/
6. Налоговый кодекс РФ от 31.07.1998 №146 – ФЗ, от 05.08.2000 №117-ФЗ //Официальный интернет-портал правовой информации /www.pravo.gov.ru/

7. Кодекс РФ об административных правонарушениях от 30.12.2001 №195-ФЗ //Официальный интернет-портал правовой информации /www.pravo.gov.ru/

8. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402 – ФЗ(в ред.от 04.11.2014 №344) //Официальный интернет-портал правовой информации /www.pravo.gov.ru/

9. Федеральный закон «О защите прав и законных интересов инвесторов на рынке ценных бумаг» от 05.03.1999 № 46 –ФЗ (в ред. от09.12.2002) //Официальный интернет-портал правовой информации /www.pravo.gov.ru/

10. Федеральный закон «О Центральном банке РФ(Банке России) от 10.07.2002 №86-ФЗ (в ред. от 13.07.2015) //Официальный интернет-портал правовой информации www. pravo.gov.ru

11. Федеральный закон «О банках и банковской деятельности» от 02.12.1990 №395-1. Режим доступа http://www.consultant.ru/popular/bank/46_2.html#p565