

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ АВТОНОМНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
**«БЕЛГОРОДСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ
ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»**
(Н И У « Б е л Г У »)

**ЮРИДИЧЕСКИЙ ИНСТИТУТ
КАФЕДРА АДМИНИСТРАТИВНОГО ПРАВА И ПРОЦЕССА**

**АДМИНИСТРАТИВНЫЙ НАДЗОР ЗА ЛИЦАМИ,
ОСВОБОЖДЕННЫМИ ИЗ МЕСТ ЛИШЕНИЯ СВОБОДЫ:
АДМИНИСТРАТИВНО-ПРАВОВОЙ АСПЕКТ**

Выпускная квалификационная работа
обучающейся по магистерской программе «Юрист в государственном
управлении и правоохранительной деятельности»
заочной формы обучения, группы 01001664
Смирновой Ирины Александровны

Научный руководитель:
д.и.н., профессор
Богданов С.В.

Рецензент:
Доцент кафедры ГосПД
БелЮИ МВД России
им. И.Д. Путилина, полковник полиции
к.ю.н., доцент Буняева К.В.

ОГЛАВЛЕНИЕ

| | |
|--|----|
| ВВЕДЕНИЕ | 3 |
| ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ АДМИНИСТРАТИВНОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ ЗА НАРУШЕНИЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА О БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ | 12 |
| 1.1. Понятие и сущность бухгалтерского учета..... | 12 |
| 1.2. Правовые основы регулирования отношений в сфере бухгалтерского учета..... | 24 |
| ГЛАВА 2. ОСОБЕННОСТИ АДМИНИСТРАТИВНОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ ЗА НАРУШЕНИЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА О БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ | 32 |
| 2.1. Понятие и сущность административной ответственности за нарушения..... | 32 |
| 2.2. Принципы административной ответственности за грубое нарушение требований к бухгалтерскому учету, в том числе к бухгалтерской (финансовой) отчетности..... | 42 |
| 2.3. Общая характеристика административной ответственности за грубое нарушение требований к бухгалтерскому учету по статье 15.11 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях..... | 51 |
| Заключение | 64 |
| Список использованной литературы | 68 |

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы диссертационного исследования состоит в том, что на сегодняшний день дела о нарушениях в области бухгалтерского учета и отчетности, предусмотренных КоАП РФ, являются одними из доминирующих дел об административных правонарушениях в общем объеме от совершенных правонарушений.

Так, произошедшие преобразования в экономической и социальной жизни нашей страны последнее десятилетие ушедшего в историю XX века стало революционным.

Наступившие перемены серьезно отразились на теории и практике бухгалтерского учета.

Пересмотр методологии бухгалтерского учета в России происходил под влиянием международных институтов и под общим лозунгом интеграции в мировое сообщество.

Переживая сложный исторический период становления новых социально-экономических отношений, наша страна нуждается, прежде всего, в стабильности, которая на современном этапе означает приверженность курсу начатых реформ и продуманное, поэтапное внедрение их в жизнь. Это делает особо актуальной деятельность по обеспечению стабильности развития как всей хозяйственной инфраструктуры в целом, так и системы бухгалтерского учета как ее элемента, важнейшего источника финансовой информации.

В идеале развитие системы бухгалтерского учета должно создавать приемлемые условия целостного, последовательного (предсказуемого), полезного, рационального и успешного выполнения этой системой присущих ей функций, в конкретной экономической среде, существующей в России.

С этой точки зрения, первостепенное значение в обеспечении стабильности развития системы бухгалтерского учета как элемента

хозяйственной инфраструктуры имеет выявление рисков развития системы бухгалтерского учета и выработка мер по их предотвращению.

Наиболее вероятными рисками, на устранение которых должна быть в первую очередь направлена деятельность соответствующих федеральных органов и бухгалтерской общественности, представляются: неадекватность (как отставание, так и забегание вперед) системы бухгалтерского учета реальной хозяйственной ситуации с точки зрения состава объектов учета и их характеристик, основополагающих принципов учета, требований к учетному процессу, трудоемкости осуществления тех или иных процедур и т.п.; нарушение единства системы бухгалтерского учета в народном хозяйстве, отказ от разумной унификации в постановке и ведении учета хозяйствующими субъектами, что ведет к необоснованной дифференциации уровня постановки бухгалтерского учета и качества отчетности в разных организациях и, как следствие, к нарушению сопоставимости финансовой информации; одностороннее развитие системы бухгалтерского учета как источника данных для исчисления и уплаты налогов.

Очень важным является систематическое и правильное составление бухгалтерской отчетности так как, по полученным данным внешние пользователи могут оценить эффективности работы организации.

Поэтому столь необходимо, по мнению автора настоящего исследования, адаптировать к российской действительности и применять новые методы теории и практики бухгалтерского учета.

Однако, несмотря на предпринимаемые попытки привести систему бухгалтерского учета в соответствие с новыми рыночными условиями экономики и международной практикой, существующей в области бухгалтерского учета и отчетности, процесс реформирования отечественной системы бухгалтерского учета отстает от общего процесса экономических реформ в России.

Именно в целях изменения такого положения автор предпринял настоящее исследование.

Выбор данной темы обусловлен актуальностью, практической значимостью и дальнейшими перспективами процесса реформирования бухгалтерского учета в России.

Степень научной разработанности темы. Реформирование бухгалтерского учета отстает от общего процесса реформ, проводимых в нашей стране, и как следствие этого, интерес юристов к проблемам правового регулирования бухгалтерского учета начал формироваться лишь с принятием Федерального закона «О бухгалтерском учете».

Научным фундаментом исследования правовой природы бухгалтерского учета являются труды известных ученых - теоретиков права и представителей науки административного права Адушкина Ю.С., А.С. Бакаева, С.П. Голубятникова, Ю.А. Данилевского, Т.М. Дмитриенко, Е.С. Лазарева Б.М., Леханова, В.Ф. Палия, Попова Л.Л., М.Л. Пятова, В.Я. Соколова, С.А. Стукова, М.С. Студеникиной, Тихомирова Ю.А..

Объектом диссертационного исследования общественные отношения, возникающие в процессе реализации бухгалтерского учета, а также проблемы, возникающие в процессе осуществления бухгалтерского учета.

Предметом исследования диссертации выступили нормы административного законодательства, регламентирующие общие начала и правила осуществления бухгалтерского учета.

Цель диссертационного исследования заключается в комплексном анализе норм административного законодательства определяющих и закрепляющих правила осуществления бухгалтерского учета.

Для достижения поставленной цели в ходе исследования были решены следующие **задачи**:

- определение понятийного аппарата и сущности содержания бухгалтерского учета;
- осуществление анализа административно – правового регулирования правоотношений, складывающихся как по поводу создания бухгалтерской

(финансовой) информации, так и по поводу использования такой информации;

- проанализировать правовые основы организации и ведения бухгалтерского учета, раскрыв особенности правовых норм о бухгалтерском учете;

- выявить пробелы и недостатки действующего законодательства о бухгалтерском учете, указать на их следствие: правовые коллизии в сфере регулирования отношений, связанных с бухгалтерским учетом;

- сформулировать основные проблемы правового регулирования бухгалтерского учета в России, определив роль бухгалтерского учета в системе управления;

- разработка предложений по совершенствованию правового регулирования бухгалтерского учета.

Теоретическая **основа диссертационного исследования** охватывает работы отечественных и зарубежных ученых в области бухгалтерского учета.

Среди юристов, чьи научные изыскания оказали наибольшее влияние на формирование авторской позиции по рассматриваемым в диссертации вопросам, необходимо отметить следующих: В.В. Гордиенко, А.И. Абатуров, А.И. Алексеев, Д.Н. Бахрах, И.Н. Бараев, О.И. Бекетов, Ф.П. Васильев, В.И. Попов, М.С. Студеникина, В.М. Гессен, С. Будзинский, А.С. Дугенец, Ю.М. Козлов, Д.В. М.Б. Смоленский, Кураков, В.А. Лавров, А.В. Мартынов, А.А. Майдыков, О.И. Бекетов, А.Д. Майле, А.Н. Миронов, Д.М. Овсянко, Л.Л. Попов, Н.Л. Редько, Б.В. Россинский, Ю.Н. Стариков, И.Т. Тарасов, Ф.С. Разаренов, В.В. Тепляшин, Ю.М.Ткачевский.

Методологической основой диссертационного **исследования** стало использование, как общенаучных методов познания (исторического метода, метода системного анализа и синтеза, логического метода, типологического метода), так и специальных правовых методов научного исследования (в том числе формально-юридического метода, сравнительно-правового метода, метода юридического моделирования).

Нормативно **правовой базой диссертационного исследования** стали следующие правовые акты: Конституция Российской Федерации¹, Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях Российской Федерации², а также иные законы, постановления и распоряжения Правительства Российской Федерации, распоряжения федеральных министерств и субъектов Российской Федерации.

Эмпирической базой диссертационного исследования стали нормативно-правовые акты, определяющие правила проведения бухгалтерского учета. В частности такими правовыми актами выступили: Конституция Российской Федерации, Федеральные законы, Указы Президента Российской Федерации, Постановления и Распоряжения Правительства Российской Федерации, судебных актов Конституционного Суда РФ.

Научная **новизна диссертационного исследования** состоит в том, что данное исследование является научной работой, в которой представлено комплексное исследование материально-правовых и процессуально-правовых проблем возникающих в процессе осуществления бухгалтерского учета.

В ходе исследования были выявлены пробелы и недостатки нормотворческого и правоприменительного характера, высказаны предложения по совершенствованию действующего российского законодательства в сфере бухгалтерского учета.

Результатом исследования являются теоретические выводы и практические предложения по совершенствованию действующего законодательства в указанной области.

На защиту выносятся следующие основные выводы и положения:

¹ Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 № 6-ФКЗ, от 30.12.2008 № 7-ФКЗ, от 05.02.2014 № 2-ФКЗ, от 21.07.2014 № 11-ФКЗ) // Собрание законодательства РФ, 04.08.2014. – № 31.

² Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ (ред. от 29.07.2017) // Собрание законодательства РФ, 07.01.2002. – № 1.

1. В силу неоднозначности, разнообразности и противоположности мнений ученых предлагается исходя из требований Конституции РФ сформировать федеральное бухгалтерское законодательство Российской Федерации, состоящее из единого Федерального закона о бухгалтерском учете и финансовой отчетности, в соответствии с которым должны приниматься российские стандарты финансовой отчетности (РСФО).

2. В целях совершенствования реализации принципа гласности, а также правоприменительной деятельности судебных органов диссертантом предлагается обязать судей привлекающих к административной ответственности по статье 15.11 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях в постановлениях о назначении административного наказания указывать, какие именно правила ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности были нарушены, и должны содержаться ссылки на конкретные нормы законодательства о бухгалтерском учете.

3. Диссертантом обосновывается необходимость внесения изменений в часть 2 статьи 15.11 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях должностные лица освобождаются от административной ответственности за административные правонарушения, предусмотренные настоящей статьей, в следующих случаях:

- представление уточненной налоговой декларации (расчета) и уплата на основании такой налоговой декларации (расчета) неуплаченной суммы налога (сбора) вследствие искажения данных бухгалтерского учета, а также уплата соответствующих пеней с соблюдением условий, предусмотренных статьей 81¹ Налогового кодекса Российской Федерации;
- исправление ошибки в установленном порядке (включая представление пересмотренной бухгалтерской (финансовой) отчетности) до

утверждения бухгалтерской (финансовой) отчетности в установленном законодательством Российской Федерации порядке¹.

Однако, законодатель не уточняет в каком случае должностные лица освобождаются от административной ответственности: во время представления уточнений до обнаружения уполномоченными органами правонарушения или возможно освобождение от ответственности и после его обнаружения.

На наш взгляд данное упущение является существенным пробелом в законодательстве, так как у уполномоченных органов возникает возможность самостоятельного выбора круга субъектов, освобождаемых от административной ответственности.

По нашему мнению такая возможность выбора недопустима в связи со своей коррупционной составляющей. Именно поэтому мы предлагаем в пункты части 2 статьи 15.11 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях дополнить выражением «до обнаружения административного правонарушения».

4. В целях совершенствования практической деятельности диссертантом обосновывается необходимость пересмотра основ применения законодательства и внесения соответствующих изменений. Так, необходимо в Федеральный закон Российской Федерации «О бухгалтерском учете» внести новую ст. 29.1 «Ответственность за нарушение бухгалтерского учета» и закрепить ее в следующем содержании: «Ответственность за нарушение бухгалтерского учета несет лицо, на которого возложена обязанность по ведению бухгалтерского учета, и действия которого привели к нарушению законодательства».

Кроме того, на наш взгляд, административную ответственность за грубое нарушение бухгалтерского учета, априори должен нести

¹ Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 года № 195-ФЗ (с изм. и доп. от 11.10.2018 №364-ФЗ) // Собрание законодательства Российской Федерации. 07.01.2002. №1(ч.1). Ст.1.

руководитель организации, ведь именно от его действий и указаний зависит деятельность всей организации.

Теоретическое **значение диссертации** заключается в том, что результаты проведенного автором сравнительно-правового и теоретико-правового исследования бухгалтерского учета могут служить методологической и теоретической базой для дальнейших научно-практических разработок в этой области. Положения диссертации позволяют сформировать единую правовую концепцию бухгалтерского учета.

Основные положения и выводы работы могут быть использованы при дальнейшем изучении особенностей бухгалтерского учета и способов обеспечения законности в процессе привлечения к административной ответственности за нарушения законодательства о бухгалтерском учете.

Теоретические положения и сама концепция бухгалтерского учета могут применяться в процессе развития различных сфер и направлений юридической науки, а также в преподавании специальной учебной дисциплины по проблемам контрольно-надзорной деятельности.

Практическая значимость диссертации определяется возможностью использования результатов исследования для целей модернизации бухгалтерского учета, прежде всего на уровне правотворчества и правоприменения. Положения диссертации могут применяться в практической деятельности должностных лиц, осуществляющих контроль за правильностью ведения бухгалтерского учета на разных уровнях организации и функционирования государственной власти.

Апробация результатов исследования. Диссертация прошла обсуждение и была одобрена на кафедре административного права и процесса НИУ «БелГУ». Основные результаты диссертационного исследования нашли отражение в двух научных статьях, размещенных в сборниках научных статей.

Структура **работы** обусловлена объектом, предметом, целью и задачами исследования и включает в себя введение, две главы,

объединяющие пять параграфов, заключение, список использованной литературы.

ГЛАВА

1.

ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВЫЕ

ОСНОВЫ

АДМИНИСТРАТИВНОЙ

ОТВЕТСТВЕННОСТИ

ЗА

НАРУШЕНИЕ

ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

О

БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

1.1 Понятие и сущность бухгалтерского учета

Для того, чтобы проанализировать административную ответственность за грубое нарушение требования к бухгалтерскому учету, в том числе бухгалтерской (финансовой) отчетности необходимо определить, что понимается под данными понятиями. А также установить различия между бухгалтерским и налоговым учетом.

В современной юридической науке существует большое количество работ, которые освещают проблемы бухгалтерского учета на разных этапах развития российского государства и его законодательства.

Бухгалтерский учет представляет собой систему документального оформления информации об объектах учета и составление на ее основе отчетности.

Данное определение бухгалтерского учета законодатель официально закрепил в части 2 статьи 1 Федерального закона Российской Федерации от 6 декабря 2011 года № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»¹.

Иными словами, бухгалтерский учет является системой сбора, измерения и анализа информации обо всех хозяйственных операциях компании. Если же кратко, то бухгалтерский учет представляет собой систему наблюдения и контроля за объектами хозяйственной деятельности.

Как отмечает А.Е. Шевелев «проблемы организации бухгалтерского учета в нашей стране начали наиболее активно обсуждаться в конце 90-х годов прошлого века. Построение рыночной экономики потребовало существенных изменений в методологии бухгалтерского учета.

Так, в отношении бухгалтерского учета государство стало устанавливать лишь общий порядок его ведения, обеспечивая всем

¹ О бухгалтерском учете. Федеральный закон Российской Федерации от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ (с изм. и доп. от 29.07.2018 № 272-ФЗ) // Российская газета. №278. 09.12.2011.

предприятиям равные условия на рынке. Вопросы же, связанные с конкретными условиями бухгалтерского учета, были переданы непосредственно организациям»¹.

В результате сложилась противоречивая ситуация. С одной стороны, организации заинтересованы в раскрытии высококачественной информации о своей деятельности, с другой стороны, большинство коммерческих предприятий практически не имеют возможности формировать документированную систематизированную информацию об объектах бухгалтерского учета.

Отчасти данная ситуация объясняется тем, что с исторической точки зрения довольно часто вопросы экономии ресурсов не считались приоритетными.

Кроме того, важную роль играет сохранившийся с советских времен менталитет российских бухгалтеров, привыкших к тому, что вся их деятельность полностью регламентирована законодательно-нормативными документами. В большей степени они готовы следовать правилам, нежели брать на себя хотя бы минимальную ответственность и применять творческий подход к решению учетных проблем.

Международный опыт свидетельствует о том, что государство не может эффективно осуществлять регулирование бухгалтерского учета, исходя из информационных потребностей конкретных субъектов экономики, поэтому в большинстве стран применяется двухуровневое регулирование бухгалтерского учета: на первом уровне - положения законодательства по бухгалтерскому учету, на втором - учетные стандарты и документы конкретных хозяйствующих субъектов².

¹ Шевелев А.Е. Организация бухгалтерского учета в современных условиях. // Вестник Южно-Уральского государственного университета. Серия: Экономика и менеджмент. - Челябинск. 2013. С.188-191.

² Астахов В.П. Теория бухгалтерского учета: Изд. 11-е. Перераб. и допол. - Ростов на Дону. 2017. С.250.

Регулирование бухгалтерского учета проводится в интересах заинтересованных пользователей, главными из которых в таких странах, как США, Англия, Голландия и др., являются инвесторы и кредиторы.

К наиболее значимым факторам организации бухгалтерского учета относят следующие:

- внешние факторы организации бухгалтерского учета: требования законодательно-нормативных документов к организации бухгалтерского учета, к порядку ведения бухгалтерского учета активов, капитала и обязательств, а также к составлению финансовой отчетности; содержание этических норм в бухгалтерской профессии; информационные потребности внешних пользователей;

- внутренние факторы организации бухгалтерского учета: миссия бухгалтерского учета на предприятии; требования руководства и финансовой службы к структуре и содержанию бухгалтерской информации; требования службы внутреннего аудита к совершенствованию учетной работы на предприятии; экономическая целесообразность затрат на подготовку и представление бухгалтерской информации пользователям.

Отметим, что единые правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета в Российской Федерации устанавливает Федеральный закон Российской Федерации «О бухгалтерском учете», который распространяется на все организации, находящиеся на территории Российской Федерации, а также на филиалы и представительства иностранных организаций если иное не предусмотрено международными договорами Российской Федерации.

Исходя из положений Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», в Российской Федерации законодательно установлено регулирование ведения бухгалтерского учета на предприятии. Кроме того, установлено требование наличия бухгалтерии в одной из перечисленных в законе форм.

Необходимо отметить, что каждая учетная запись должна иметь документальное обоснование. В учете используются различные натуральные единицы измерения (килограммы, центнеры, человеко-часы и т.д.), но при обобщении информации обязателен их переход к денежному измерению¹.

На наш взгляд эффективно управлять деятельностью предприятия невозможно без информации о наличии ресурсов, источниках средств и результатах их использования.

Необходимо наблюдение, измерение и фиксация (регистрация) фактов хозяйственной деятельности, их последующее обобщение и анализ для принятия оптимальных управленческих решений, что и получается сделать с помощью бухгалтерского учета.

Предметом бухгалтерского учета является количественная определенность экономических отношений, складывающихся в процессе расширенного воспроизводства.

Важнейшими объектами бухгалтерского учета являются:

- ресурсы предприятий - основные средства (здания, автомобили, тракторы, компьютеры и т. п.), сырье и материалы, семена, корма, запасные части, готовая продукция, денежные средства (наличные деньги в кассе предприятия, различные счета в банках и др.), долгосрочные финансовые вложения (ценные бумаги) и др.;
- собственные источники образования средств (уставный капитал, добавочный капитал, резервный капитал, прибыль);
- заемные источники (кредиты банков, займы);
- привлеченные источники (задолженность поставщикам и подрядчикам, задолженность по платежам в бюджет, задолженность персоналу по оплате труда);

¹ Кувшиновой Л.Н. Краткий курс лекций по дисциплине «Основы бухгалтерского учета и финансов» // Кафедра бухгалтерского учета и финансов ФГУП ВПО Мичуринский государственный аграрный университет. - Мичуринск.2008. С.58.

- хозяйственные операции, вызывающие изменения в составе имущества и обязательств предприятия.

Кроме того, объектами бухгалтерского учета могут быть вложения во внеоборотные активы, то есть инвестиции, увеличивающие стоимость активов за счет собственных средств предприятия.

Под методом бухгалтерского учета понимается совокупность способов и приемов отражения предмета бухгалтерского учета. Метод включает в себя следующие элементы:

- документацию и инвентаризацию;
- оценку и калькуляцию;
- систему бухгалтерских счетов;
- двойную запись на бухгалтерских счетах;
- бухгалтерский баланс;
- отчетность.

Отметим, что именно данные составляющие важны для налоговых органов при проверках правильности ведения бухгалтерского учета.

Многие ученые считают, что документация является основой всего последующего учета. Каждая хозяйственная операция должна быть обязательно оформлена первичным документом. Документы в бухгалтерском учете являются не только юридическим свидетельством о свершившихся хозяйственных операциях, но и материальным носителем информации.

Достоверность документов проверяется путем инвентаризации, то есть сопоставления (сличения) фактического наличия имущества с данными учета. Инвентаризация наряду с документацией является средством наблюдения за хозяйственной деятельностью предприятия.

Оценка представляет пересчет имущества из натуральных единиц в денежные. В основе ее лежит калькуляция, то есть исчисление (расчет) себестоимости продукции, работ и услуг предприятия.

Счета бухгалтерского учета являются способом системного отражения хозяйственных средств и источников их образования, хозяйственных процессов и результатов производственно-финансовой деятельности.

В учете используют счета, на которых отражаются объекты бухгалтерского учета в натуральных и денежных измерителях.

Каждый счет имеет название и поле для регистрации хозяйственных операций. Счета, предназначенные для обобщенного учета, называют синтетическими; учет в них ведется только в денежном выражении. Для более детального учета объектов используют аналитические счета; промежуточное положение занимают так называемые субсчета¹.

В рассматриваемой нами теме отчетность является самой важной составляющей бухгалтерского учета, так как от ее оформления зависят результаты налоговых проверок. Отчетность представляет завершающий этап бухгалтерской работы; она содержит итоговые показатели деятельности предприятия.

Формирование результативных показателей с разной степенью детализации или обобщения происходит в зависимости от запросов и прав потребителей информации.

Главное назначение отчетности - получить материал для оценки работы предприятия и контроля за декларируемой прибылью, уплатой налогов, имуществом.

Отметим, что отчетность составляется на основании данных текущего учета и с определенным периодом.

В настоящее время, основываясь на мировой теории и практике, бухгалтерский учет подразделяют на финансовый, управленческий и финансовую отчетность.

Так, бухгалтерский финансовый учет охватывает информацию, предназначенную для внешних пользователей (государственные органы,

¹ Алборов Р.А. Теория бухгалтерского учета. 2016. С.410.

акционеры, кредиторы, инвесторы). Ведение финансового учета обязательно. При формировании информации в системе финансового учета бухгалтер обязан руководствоваться действующими нормативными документами, так как сторонние пользователи не могут в своей деятельности основываться на непроверенных, субъективных оценках.

Бухгалтерский управленческий учет обеспечивает информацией внутренних пользователей. Основной задачей управленческого учета является сбор, анализ, подготовка, передача и прием данных, необходимых управляющим (менеджерам) для выполнения их функций.

Именно в управленческой бухгалтерии формируется прежде всего информация об издержках производства, калькулировании себестоимости продукции, определяется финансовый результат деятельности по местам возникновения затрат и центрам ответственности, проводится анализ, контроль, прогнозирование затрат.

В управленческом учете часто используются приблизительные оценки и информация не обязательно должна формироваться в соответствии с установленными нормами¹.

В системе нормативного регулирования бухгалтерского учета особое внимание уделяется разумному сочетанию жесткой централизованной регламентации учетного процесса и самостоятельности предприятий в постановке учета.

Сущность такого подхода заключается в том, что государство устанавливает систему и совокупность общих правил бухгалтерского учета. Конкретизация правил, механизм их выполнения должны разрабатываться в каждом конкретном предприятии исходя из специфических условий его деятельности в рамках принятой учетной политики.

Следует отметить, что важность бухгалтерского учета определяется из ее основных задач.

¹ Адамова Г.А. Проблемы организации управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости. // Вестник университета. - М. 2012. С.56-61.

Одной из первых и важных задач является формирование полной и достоверной картины хозяйственной деятельности фирмы.

Важность данной задачи бухгалтерского учета состоит в том, что на основании данных, представляемых в отчетности, руководители фирмы, инвесторы, акционеры и прочие пользователи информации принимают различного рода решения: управленческие, финансовые, решение о предоставлении либо непредставлении заемных средств и так далее. Чем более точно ведется учет, чем меньше ошибок содержат финансовые данные, тем больше вероятности того, что пользователи информации будут принимать рациональные и выгодные решения, а значит, их личное благосостояние и благосостояние фирмы будет расти.

Контроль за работой фирмы, своевременное выявление отклонений от планов и прогнозов, выявление их причин и формирование предложений по корректировке сложившейся ситуации – исследование отчетности бухгалтеров помогает понять, работает ли фирма согласно планам руководства.

Так, в случае если значения контрольных показателей отличаются от прогнозируемых, это должно стать поводом для проведения более детального анализа вплоть до служебных расследований. **Контроль** соответствия деятельности предприятия нормам законодательства – изучая отчетность предприятия, контролирующие органы (налоговая администрация, пенсионный фонд, фонд соцстрахования) может сделать выводы о том, соответствует ли его деятельность законам, ее регулирующим, в полном ли объеме платятся все налоги и обязательные отчисления. В случае обнаружения нарушений, данные органы могут воздействовать на организацию с целью вернуть ее в правовые рамки.

Исходя из вышеуказанного перечня, можно сделать вывод, что цели и задачи бухгалтерского учета целиком и полностью объясняют необходимость его ведения. Именно благодаря грамотному учету фирма

может обеспечить необходимой информацией лица, принимающие непосредственное участие в ее повседневной деятельности и развитии.

Кроме того, учет дает возможность оперативно контролировать все происходящие операции, и в случае возникновения проблем максимально оперативно и эффективно на них реагировать.

Отметим что, статья 23 Налогового кодекса Российской Федерации обязывает налогоплательщика вести бухгалтерский и налоговый учет в целях исчисления налоговой базы¹. Выделение данных учетов позволяет сделать вывод, что они являются самостоятельными учетами по отношению друг к другу.

Предпосылкой для законодательного выделения налогового учета как учетной системы стали различия в понимании прибыли в налоговом праве и бухгалтерском учете. Применение бухгалтерского учета наряду с налоговым учетом отразилось в сложившихся подходах к пониманию сущности налогового учета.

С юридической точки зрения, налоговый учет - это институт налогового права, нормы которого закрепляют общественные отношения, возникающие в процессе сбора, регистрации и обобщения информации для определения налоговой базы текущего налогового периода или налоговой базы последующих периодов, а также в необходимых случаях налоговых вычетов².

По мнению специалистов в области налогообложения, налоговый учет представляет систему сбора, регистрации и обобщения информации, позволяющая налогоплательщику максимально удобно и быстро определять налогооблагаемую прибыль³.

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ (ред. от 03.08.2018) // Собрание законодательства Российской Федерации. №31. 03.08.1998. Ст.3824.

² Никитина М.В. Налоговый учет как институт налогового права: автореферат дис. ученой степени канд. юрид. наук. - М. 2006.

³ Гвоздикова А.В. Финансы. // под ред. А.В. Гвоздикова и И.А. Томилиной. Ставрополь. 2006. С.275.

Как мы видим, единства мнений нет, что во многом связано с отсутствием легального понятия «налоговый учет» в Налоговом кодексе Российской Федерации, в системе институтов и терминов, используемых в целях налогообложения.

Однако следует отметить, что законодатель все же сформулировал его, но применительно к исчислению налоговой базы по налогу на прибыль. Так, налоговый учет представляет систему обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным Налоговым Кодексом Российской Федерации¹.

Хотя механизм налогового учета только налогом на прибыль не исчерпывается.

В бухгалтерском учете приоритет имеет экономическое содержание понятия с целью формирования финансового результата отдельной организации, в то время как в целях налогообложения над экономическим содержанием превалирует задача отчуждения экономически обоснованной части собственности организации с учетом потребности государства².

Отметим, что вследствие этого показатели прибыли не могут совпадать в целях бухгалтерского учета и налогообложения, чем, на наш взгляд, и вызвано закрепление в налоговом законодательстве понятия «налоговый учет» как учетной системы, отличной от бухгалтерского учета.

На практике сосуществование двух обозначенных видов учета представляется маловероятным, поскольку вести две учетные системы не в состоянии ни одно предприятие, поэтому отдается предпочтение именно налоговому учету в ущерб учету традиционному, бухгалтерскому.

Такая ситуация тем более закрепляется угрозой санкций против нарушителей законодательства о налогах и сборах, тогда как отказ вести

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ (ред. от 03.08.2018) // Собрание законодательства Российской Федерации. №31. 03.08.1998. Ст. 3824.

² Дроздова А.М., Станкевич Г.В. Налоговый и бухгалтерский учет: проблемы правоприменения. // Гуманитарные и юридические исследования. - Ставрополь. 2013. С.63-69.

бухучет вовсе не означает отказ вести бухгалтерию (при наличии налогового учета) и потому не влечет решительно никаких взысканий.

Исследования ученых показывают, что на современном этапе бухгалтерский учет развивается в направлении более точного отражения результатов хозяйствования, а налогообложение проводится на основании данных именно бухгалтерского учета.

Когда идет речь о налоговом учете, подразумевается интерпретация данных бухгалтерского учета применительно к задачам налогообложения.

Так, согласно Налоговому кодексу Российской Федерации, данные налогового учета необходимы лишь в том случае, если данные бухгалтерского учета сформированы в порядке, отличном от установленного данной главой.

Глубокое отличие налогового учета от системы бухгалтерского учета заключается в том, что показатели налогового учета не демонстрируют реальные финансово-экономические показатели деятельности хозяйствующего субъекта, а отражают властное предписание государства, относительно порядка учета доходов и расходов, а также порядка формирования налогооблагаемой базы.

Впервые получив терминологическое закрепление по налогу на прибыль организаций, в дальнейшем налоговый учет был законодательно признан как самостоятельная учетная система, действующая вне рамок бухгалтерского учета.

Это можно увидеть на примере упрощенной системы налогообложения, при которой налогоплательщики освобождаются от обязанности ведения бухгалтерского учета, но обязаны вести налоговый учет показателей своей деятельности, необходимых для исчисления налоговой базы и суммы налога.

И так, формально бухгалтерский и налоговый учет разнятся, однако за «традиционным» бухгалтерским учетом закреплена функция, которая обеспечивает взаимосвязь этих двух видов учетной деятельности.

Данная функция сводится к своевременному формированию достоверной и полной информации о налогооблагаемых показателях, которая может быть подтверждена в ходе аудиторской проверки по первичным документам, регистрам и финансовой отчетности.

Следовательно, несмотря на разницу в целях бухгалтерского и налогового учета, можно говорить о наличии у них общей методологической базы: учетная техника, приемы и методы едины для обоих видов учетной деятельности. Бухгалтерский учет выступает по отношению к учету налоговому в качестве источника данных, необходимых для правильного исчисления налога. Между тем непосредственно учет базы налогообложения, процедура исчисления суммы налога к уплате и регистрация уплаты данной суммы относятся к сфере ведения налогового учета.

Отметим, что ученые на современном этапе развития налогового законодательства отмечают, что два вида учета не могут оставаться в условиях конкуренции, поэтому специалисты пытаются найти приемлемые формы взаимодействий между учетом налоговым и бухгалтерским.

Таким образом, подводя итог можно заметить бухгалтерский и налоговый учет представляют абсолютно разные виды учетов, а это означает, что правила ведения учетов и ответственность за их нарушения также не сочетаются.

1.2. Правовые основы регулирования отношений в сфере бухгалтерского учета

Информация, полученная на основании данных бухгалтерского учета, в настоящее время является основной для большинства пользователей. Данные учетных регистров, которые сгруппированы и детализированы по определенным признакам, позволяют оценивать финансовые риски, составлять бухгалтерскую и статистическую отчетность, которые в свою очередь формируют мнение пользователей о финансовом состоянии организации, перспективах ее развития.

Развитие рыночных отношений, усложнение задач, стоящих перед бухгалтерским учетом, предъявляют повышенные требования к квалификации и профессионализму учетных работников.

Таким образом, бухгалтерский учет представляет сферу общественных отношений, в которой практическое применение правовых норм является особо актуальным.

Требования к бухгалтерскому учету и возможность осуществления контроля за их выполнением содержит система нормативно-правового регулирования. Вместе с тем существуют определенные проблемы, которые связаны с взаимными противоречиями нормативных актов¹.

Различают следующие основные принципы для определения того, какой из взаимоисключающих норм пользоваться.

1. Если противоречия содержатся в двух актах разной юридической силы, то используют норму, введенную актом большей юридической силы.
2. Если противоречия встречаются в актах равной юридической силы, то используют норму, введенную более поздним нормативным актом.

¹ Енгибарян Р.В. Теория государства и права: учеб. пособие // Р.В. Енгибарян, Ю.К. Краснов. 2-е изд., перераб. и доп. - М.: Норма. 2010. С.478.

3. Если противоречия встречаются в актах одной юридической силы, то акты разделяют на «общие» и «специальные» и используют специальные нормы¹.

Отметим, что нормативно-правовому регулированию подлежат отношения различной степени сложности. Данный факт определяет многоступенчатость, иерархическую систему нормативно-правовых актов России.

На наш взгляд определение иерархии нормативных актов, в каком соотношении они находятся, позволяет решить ряд проблем, связанных со взаимными противоречиями, и отдать предпочтение норме, имеющей большую юридическую силу.

Так, в общем виде систему нормативно-правовых актов России представляют в следующем виде²:

1. Конституция Российской Федерации.
2. Федеральные законы; подзаконные правовые акты.
3. Указы Президента Российской Федерации.
4. Постановления Правительства Российской Федерации.
5. Нормативные акты министерств и ведомств.
6. Нормативные акты органов государственной власти и управления субъектов Федерации и муниципалитетов.
7. Локальные нормативные акты государственных и негосударственных организаций различных форм собственности.

Конституция Российской Федерации как высший закон нашего государства является основой всего законодательства России.

Учитывая, что правовое регулирование учета на муниципальном уровне представлено единичными правовыми актами, уместно не

¹ Кизилев А.Н. Проблемы нормативно-правового регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации. //Бизнес в законе. Экономико-юридический журнал. 2015. С.336-344.

² Теория государства и права. учеб. для юридических вузов и факультетов, под ред. проф. С.С. Алексеева / С.С. Алексеев, С.И. Архипов, В.М. Корельский, В.И. Леушин, В.Д. Перевалов, О. А. Пучков, Р.К. Русинов, А.П. Семитко, Н.Н. Тарасов, А.С. Шабуров. - М.: Норма. 2005. С.496.

осуществлять дифференциации правотворчества органов государственной власти и управления субъектов РФ и муниципалитетов.

Согласно пункту «р» статьи 71 Конституции Российской Федерации официальный бухгалтерский учет находятся в ведении Российской Федерации¹.

Частью 1 статьи 76 Конституции Российской Федерации установлено, что по предметам ведения РФ принимаются федеральные конституционные законы и федеральные законы, имеющие прямое действие на всей территории России².

Таким образом, законами и иными нормативными правовыми актами субъектов Российской Федерации вопросы бухгалтерского учета регламентированы быть не могут.

Учитывая тот факт, что Конституцией России не предусмотрено принятие по вопросам официального бухгалтерского учета федерального конституционного закона, принят Федеральный закон Российской Федерации от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее - Закон № 402-ФЗ).

Данный Закон регулирует организацию бухгалтерского учета и составления отчетности во всех организациях, находящихся на территории российского государства. Именно Закон № 402-ФЗ устанавливает единые правовые нормы и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета в России³.

Отметим, что другие федеральные законы содержат лишь отдельные положения, регулирующие бухгалтерский учет. Например, Федеральный закон «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)», в

¹ Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (с изм. и доп. от 21.07.2014 № 11-ФКЗ) // Собрание Законодательства Российской Федерации. 14.04.2014. №15. Ст.1691.

² Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (с изм. и доп. от 21.07.2014 № 11-ФКЗ) // Собрание Законодательства Российской Федерации. 14.04.2014. №15. Ст.1691.

³ О бухгалтерском учете. Федеральный закон Российской Федерации от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ (с изм. и доп. от 29.07.2018 № 272-ФЗ) // Российская газета. №278. 09.12.2011.

статье 57 которого определено: «Банк России устанавливает обязательные для кредитных организаций и банковских групп правила проведения банковских операций, бухгалтерского учета и отчетности, организации внутреннего контроля, составления и представления бухгалтерской и статистической отчетности, а также другой информации, предусмотренной федеральными законами»¹.

Другим примером регулирования бухгалтерского учета федеральными законами является Федеральный закон Российской Федерации «Об организации страхового дела в Российской Федерации», в соответствии с пунктом 1 статьи 28 которого «страховщики ведут бухгалтерский учет, составляют бухгалтерскую и статистическую отчетность в соответствии с планом счетов, правилами бухгалтерского учета, формами учета и отчетности, утверждаемыми органом страхового регулирования в соответствии с законодательством»².

Также, следует отметить важность таких Кодексов как: Налоговый, Уголовный, Гражданский, Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях.

В соответствии с данными кодексами устанавливается ответственность за совершение правонарушений в сфере бухгалтерского учета.

Указы Президента Российской Федерации представляют третий уровень нормативного регулирования и в части бухгалтерского учета могут устанавливать общие принципы для осуществления и отражения отдельных хозяйственных операций. В условиях реформирования, административной реформы указы Президента Российской Федерации разрабатываются и принимаются тогда, когда тот или иной аспект предпринимательской деятельности законодательно не урегулирован, а его осуществление необходимо.

¹ О Центральном банке Российской Федерации (Банке России) Федеральный закон Российской Федерации от 10.07.2002 г. № 86-ФЗ (с изм. и доп. от 26.07.2018 № 167-ФЗ) // Российская газета. №127. 13.07.2002.

² Об организации страхового дела в Российской Федерации. Федеральный закон от 27.11.1992 г. № 4015-1 (с изм. и доп. от 03.08.2018 №320-ФЗ) // Российская газета. №6. 12.01.1993.

Одним из указов Президента России, относящихся к законодательству о бухгалтерском учете, является Указ «О первоочередных мерах по реализации Послания Президента Российской Федерации Федеральному Собранию «Порядок во власти - порядок в стране (о положении в стране и основных направлениях политики Российской Федерации)» (далее - Указ о первоочередных мерах). Данным Указом о первоочередных мерах определен перечень поручений Правительства Российской Федерации, во исполнение которых утверждена Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО)¹.

Другими примерами являются указы, регулирующие аудиторскую деятельность, некоторые стороны иных отношений. При необходимости более полного правового регулирования общественных отношений, которые были урегулированы Указом о первоочередных мерах, могут разрабатываться как нормативные акты, обладающие большей юридической силой, так и акты, которые обладают меньшей юридической силой.

Подчеркнем, что если разрабатываются акты, обладающие большей юридической силой в виде законов, то они принимаются Федеральным Собранием Российской Федерации, после чего указ Президента Российской Федерации отменяется и начинают действовать нормы закона.

Рассматривая нормативные акты министерств и ведомств в области бухгалтерского учета отметим, что они представлены положениями (стандартами) по бухгалтерскому учету (ПБУ) и актами методического характера - указаниями, рекомендациями, инструкциями по отдельным вопросам бухгалтерского учета и отчетности.

Отметим, что в Российской Федерации общее методологическое руководство бухгалтерским учетом в Российской Федерации осуществляется

¹ О первоочередных мерах по реализации послания Президента Российской Федерации Федеральному собранию «Порядок во власти - порядок в стране. (О положении в стране и основных направлениях политики Российской Федерации). Указ Президента Российской Федерации от 03.04.1997 г. № 278. // Российская газета. №71. 10.04.1997.

Правительством Российской Федерации, которое, в свою очередь, делегировало эту функцию Министерству финансов России.

В структуре Министерства финансов России этими вопросами занимается Департамент регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности.

Как отмечено ранее, подзаконные правовые акты этого уровня приобретают статус нормативных актов после их регистрации в Минюсте России и опубликования.

Положения по бухгалтерскому учету, устанавливающие методологические основы формирования в бухгалтерском учете информации о сфере их применения, условно можно разделить на три группы:

1. Положения, регламентирующие общие вопросы формирования учетной политики, бухгалтерской отчетности и раскрытия соответствующей информации.

2. Положения, определяющие правила бухгалтерского учета и отражения в бухгалтерской отчетности отдельных видов активов и обязательств.

3. Положения, устанавливающие особенности бухгалтерского учета и отражения в бухгалтерской отчетности отдельных групп хозяйственных операций, доходов и расходов.

Следует выделить информацию о том, что разница между указаниями и рекомендациями состоит в степени обязательности практического применения требований, которые закреплены в них.

Как правило, требования методических указаний являются максимально конкретными и предметными и, по существу, обязательны к исполнению. При наличии указаний по соответствующему поводу (по ведению учета на отдельных участках и т. д.) организация не имеет права применять другие подходы к отражению урегулированных хозяйственных операций или иных объектов бухгалтерского учета в учете или отчетности.

Таким образом, на основе методических указаний организации разрабатывают внутренние положения, инструкции, иные организационно-распорядительные документы, необходимые для надлежащей организации учета и контроля за использованием ценностей.

Отметим, что положения методических рекомендаций носят более общий характер и предназначены для использования органами отраслевого или ведомственного управления при разработке и принятии на своем уровне нормативных актов по бухгалтерскому учету, учитывающих специфику осуществления хозяйственной деятельности отдельных отраслей.

Кроме того, осуществляемое реформирование бухгалтерского учета в Российской Федерации, его трансформация к МСФО определяют объективную необходимость в дополнительных разъяснениях требований отдельных законодательных актов и документов системы нормативного регулирования бухгалтерского учета по их применению в конкретных условиях хозяйственной деятельности¹.

Проанализировав нормативную базу, регулирующую отношения в сфере бухгалтерского учета следует отметить, что нормативные акты органов государственной власти и управления субъектов Российской Федерации или муниципалитетов могут регулировать финансовые, бюджетные или налоговые отношения в пределах своих полномочий.

Например, перечень видов деятельности, которые подлежат переводу на единый налог на вмененный доход (ЕНВД), отражен в пункте 2 статьи 346.26 Налогового кодекса Российской Федерации, а обязанность по применению ЕНВД при осуществлении вида деятельности из утвержденного перечня вводится соответствующими нормативно-правовыми актами муниципальных образований или законами Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя.

¹ Кизилев А.С. Нормативно-правовое регулирование бухгалтерского учета в Российской Федерации. // Международный бухгалтерский учет. - Ростов на Дону. 2011. С.47-55.

При этом на ЕНВД могут быть переведены как все виды деятельности из перечня, так и только отдельные виды деятельности (выборочно). Кроме того, при расчете облагаемой базы по ЕНВД применяется корректирующий коэффициент базовой доходности (К2), учитывающий влияние на размер дохода от деятельности разных особенностей, связанных с ее ведением (например, ассортимент товара, сезонность, режим работы, место ведения деятельности и пр.). Значения коэффициента также устанавливаются нормативно-правовыми актами муниципальных образований или законами Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя¹.

Изучая локальные нормативные акты регламентирующие бухгалтерский учет и составление бухгалтерской отчетности в самой организации подчеркнем, что они состоят из внутренних документов, регламентирующих бухгалтерский учет в организации, учитывают специфику условий хозяйствования, отраслевую принадлежность, структуру, размеры организации и другие факторы. Эти документы носят обязательный характер для системы внутреннего регламентирования хозяйственной деятельности организации и формируют ее учетную политику. Именно за неисполнение или ненадлежащее исполнении предписаний, определенных в локальных актах должностное лицо будет нести дисциплинарную ответственность, которая, в свою очередь, не исключает привлечения к административной и уголовной ответственности.

Подводя итог подчеркнем, что приведенная классификация законодательных и подзаконных нормативных актов условна и основана на их юридической силе. У различных ученых можно встретить иную классификацию нормативно-правовых актов, регулирующих отношения в сфере налогообложения.

¹ Ковалева О.Б. и др. Теоретические основы бухгалтерского учета. Уч. Пособие. - М. 2015. С.328.

ГЛАВА 2. ОСОБЕННОСТИ АДМИНИСТРАТИВНОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ ЗА НАРУШЕНИЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА О БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

2.1. Понятие и сущность административной ответственности за нарушения

Многие ученые современности отмечают, что в Российской Федерации осуществлены и успешно продолжают демократические преобразования в политической и правовой системе, социально-экономической сфере, во всех областях жизнедеятельности общества, государства.

Данный прогрессивный, расширяющийся, все более набирающий силу и масштабность процесс продолжает, несмотря на трудности, кризисы, неурядицы, успешно развиваться. Все это относится и к правовой действительности российского государства, к развертыванию, воплощению принципов и преимуществ демократического, федеративного, правового, социального и светского государства с республиканской формой правления. На этом фоне и в современных условиях четко проявляется актуальность и востребованность проблемы ответственности в широком смысле общества, государства, его органов, общественных объединений, человека, гражданина¹.

Отметим, что понятие юридическая ответственность неразрывно связано с любой деятельностью человека. Ведь каждый человек на протяжении жизни ежедневно нуждается в различных материальных и иных благах. Он работает, управляет автомобилем, общается с другими людьми, объединяется с ними в различные организации.

¹ Остапенко А.Г., Негодова А.В. Понятие и виды юридической ответственности // Молодой ученый. - М. 2016. №27. С.591-593.

Однако, следует заметить, что люди живут не сами по себе, а в государстве. И они имеют не только права, но и обязанности по отношению друг к другу и обществу в целом.

В действительности можно наблюдать, что люди или организации совершают действия, напрямую затрагивающие интересы другой стороны, и не всегда эти действия носят продуктивный характер. Именно для решения таких задач, для минимизации подобных действий и предусмотрена юридическая ответственность.

Подчеркнем, что теория юридической ответственности разрабатывалась исследователями как общей теории права, так и отдельных отраслей права. Была проделана большая работа, но остался ряд вопросов, которые по настоящее время не решены.

Прежде всего, следует отметить, что законодательного определения юридической ответственности в настоящее время не определено. Ученые-правоведы также не смогли предложить общее, однозначное понятие.

Именно поэтому в теории права сформулировано несколько вариантов определения.

На наш взгляд наиболее широкое распространение получила точка зрения о том, что юридическая ответственность представляет собой форму государственного принуждения.

Так, по мнению С.С. Алексеева, «ответственность является государственным принуждением, выраженным в праве, и выступающем как внешнее воздействие на поведение, основанное на организованной силе государства и наличии у него «вещественных» орудий власти и направленное на внешне безусловное (непреклонное) утверждение государственной воли»¹.

Как полагают другие авторы, юридическая ответственность является «прежде всего, государственным принуждением к исполнению требований

¹ Алексеев С.С. Теория права. - М. 2015.

права, содержащее осуждение деяний правонарушителя государством и обществом.

Юридическая ответственность по мнению Ю.М. Тихомирова означает государственное принуждение к исполнению требований права, правоотношение, каждая из сторон которого обязана отвечать за свои поступки перед другой стороной, государством и обществом»¹.

В этом определении фактически объединены две концепции понимания юридической ответственности как принуждения и как правоотношения.

Полагаем, что определение юридической ответственности, как меры принуждения государства не является правильным.

Сторонники понимания юридической ответственности как государственного принуждения не дают оценки одной несогласованности их гипотезы с отдельными деталями механизма юридической ответственности. Так, С.С. Алексеев отмечал, что «сущность юридической ответственности состоит в обязанности лица претерпевать меры государственно-принудительного воздействия за совершенное правонарушение». Однако, дело в том, что обязанность лица претерпевать меры воздействия не равнозначна «государственному принуждению» как способу внешнего воздействия, хотя иногда одно сопутствует другому, различаясь при этом правовой природой и назначением.

Анализ определений понятия юридической ответственности, предложенных в теории права, позволяет сделать вывод о том, что наиболее предпочтительным, заслуживающим внимания является еще одно распространенное мнение о том, что юридическая ответственность - это правовая реакция государства на правонарушение².

С данным определением, на наш взгляд стоит считаться, так как государство обязано реагировать на противоправные действия субъектов правоотношений и делает оно это как раз с помощью юридической

¹ Юридическая энциклопедия // под ред. М.Ю. Тихомирова. М., 1999. С. 503.

² Серков П.П. О понятии юридической ответственности. // Журнал российского права. - М. 2010. С.42-50.

ответственности, которая имеет свои виды, применительно к различного рода правоотношениям.

Отметим, что административная ответственность наряду с уголовной, гражданской и дисциплинарной является одним из видов юридической ответственности, устанавливаемой государством путем издания правовых норм, определяющих основания ответственности, меры, которые могут применяться к нарушителям, порядок рассмотрения дел о правонарушениях и исполнения этих мер¹.

Наибольший интерес в нашем исследовании представляет административная ответственность, а в частности административная ответственность юридических лиц.

Институт административной ответственности занимает особое место в системе юридической ответственности, который имеет свои признаки, свой специфический состав и вместе с тем общие черты с другими видами ответственности.

В настоящее время не существует единого определения административной ответственности. Кроме того, законодатель также не указал в законе определение административной ответственности.

Следует сказать, что каждое из определений административной ответственности отражает те или иные её признаки.

Так, в словаре по административному праву под административной ответственностью понимается самостоятельный вид юридической ответственности физических и юридических лиц, установленной законодательными актами в целях защиты прав и свобод человека и гражданина, прав и законных интересов организаций, охраны природных ресурсов, всех форм собственности, безопасности, охраны общественного порядка, а также порядка осуществления государственной власти².

¹ Агапов А.Б. Административная ответственность. Учебник для бакалавриата и магистратуры. // А. Б. Агапов. 7-е изд., пер. и доп. - М.: Издательство Юрайт. 2018. С.404.

² Административное право. Словарь-справочник. // <http://determiner.ru>.

В данном определении анализируемое понятие рассматривается как один из видов юридической ответственности, где субъектами могут выступать как физические, так и юридические лица.

Кроме этого, указывается, что административная ответственность устанавливается законами и направлена на охрану различных объектов: собственности, общественного порядка, прав и свобод граждан.

Профессор А.Б. Агапов под административной ответственностью понимает разновидность правовой ответственности, субъектами которой являются Российская Федерация и её регионы, уполномоченные ими юридические лица - органы исполнительной и законодательной власти, суды, наделённые полномочиями в сфере административного правосудия, должностные лица указанных органов, а также физические лица¹.

Профессор А.П. Алёхин, отмечает, что административная ответственность - это вид юридической ответственности, которая выражается в применении уполномоченным органом или должностным лицом административного наказания к лицу, совершившему правонарушение.

Б.В. Россинский считает, что «административная ответственность - это вид юридической ответственности, которая выражается в назначении органом или должностным лицом, наделённым соответствующими полномочиями, административного наказания лицу, совершившему правонарушение».

Одно из последних определений административной ответственности, в настоящее время, приводится в учебнике по административному праву под редакцией профессора Л.Л. Попова, где сказано, что «административная ответственность представляет реакцию государства на совершение предусмотренных законодательством административных правонарушений в различных сферах (поведение в общественных местах, торговля, финансы, природопользование и другие) и выражается в применении

¹ Агапов А. Б. Административная ответственность: учебник. А. Б. Агапов - М. 2000. С.264.

соответствующими органами государственной власти и должностными лицами установленных законодательством административных наказаний».

В перечисленных дефинициях подчёркивается, что административная ответственность - это реализация административно-правовых санкций, применение уполномоченным органом или должностным лицом административных взысканий к гражданам и юридическим лицам, совершившим правонарушение.

Поскольку административная ответственность представляет собой вид юридической ответственности, то, с одной стороны, ей присущи все признаки последней, а с другой стороны, она обладает определенными отличиями от прочих видов юридической ответственности.

Как вид юридической ответственности, административная ответственность обладает всеми признаками, присущими юридической ответственности в целом:

- представляет собой меру государственного воздействия (принуждения);
- наступает при совершении правонарушения и наличия вины;
- применяется компетентными органами и должностными лицами;
- состоит в применении к правонарушителю определенных санкций;
- применяемые санкции строго определены законом¹.

Перечисленные признаки в той или иной мере нашли свое отражение в административной ответственности, вместе с тем, отображая ее специфику.

Однако, необходимо помнить, что административная ответственность имеет ряд признаков, которые существенно отличают административную ответственность от иных видов юридической ответственности.

1. Административная ответственность устанавливается законами, подзаконными актами, либо их нормами об административных правонарушениях. Другие же виды ответственности устанавливаются:

¹ Братановский С.Н. Административное право. Особенная часть: учебник. -М.: Директ-Медиа. 2013. С.384.

уголовная - только законами (Уголовный кодекс Российской Федерации); дисциплинарная - законодательством о труде, законами, подзаконными актами, устанавливающими особенности положения отдельных категорий работников; материальная - законодательством о труде, гражданским законодательством и нормами административного права¹.

2. Основанием административной ответственности является совершение административного правонарушения, уголовной - совершение преступления; дисциплинарной - совершение дисциплинарного проступка; материальной - причинение материального вреда (ущерба) или гражданско-правовой деликт.

3. Санкции, предусмотренные за административные правонарушения, - административные взыскания, за преступления - уголовные наказания; за дисциплинарные проступки - дисциплинарные взыскания; при материальной ответственности - имущественные санкции.

4. Административные взыскания применяются весьма широким кругом уполномоченных органов и должностных лиц исполнительной власти, местного самоуправления, а также судами (судьями). При других видах ответственности применяются: уголовные наказания - только судом; дисциплинарные взыскания - наделенными дисциплинарной властью органами (администрацией) и должностными лицами, в пределах их компетенции; имущественные санкции, как мера материальной ответственности, - судами общей юрисдикции и арбитражными судами и, в отдельных случаях, в административном порядке.

5. Административные взыскания налагаются уполномоченными органами и должностными лицами на неподчиненных им правонарушителей. Дисциплинарные взыскания и меры материальной ответственности применяются к работникам в основном в порядке их подчиненности вышестоящим органом, должностным лицом.

¹ Чернов С.Н. Административное право. Часть I. Учебное пособие - Петрозаводск. 2012. С.151.

6. Применение административного взыскания не влечет за собой судимости и увольнения с работы, а лицо, к которому оно применено, считается имеющим административное взыскание только в течение установленного срока. При других видах ответственности: лицо, осужденное за совершение преступления, считается судимым до погашения или снятия судимости; в число дисциплинарных взысканий включено увольнение с работы, а лицо, к которому применено дисциплинарное взыскание (кроме увольнения), считается имеющим его только в течение установленного срока.

7. Круг субъектов административной ответственности достаточно обширен и представлен в Кодексе Российской Федерации об административных правонарушениях и законодательстве субъектов Российской Федерации следующим образом:

- общие субъекты: физические лица (вменяемые, достигшие 16-летнего возраста граждане, иностранные граждане, лица без гражданства) и юридические лица (резиденты и нерезиденты вне зависимости от организационно-правовых форм).
- специальные субъекты - физические лица: должностные лица (представители власти и руководители, выполняющие организационно-распорядительные и административно-хозяйственные функции в государственных и муниципальных органах и организациях, Вооруженных Силах Российской Федерации, других войсках и воинских формированиях); лица, выполняющие организационно-распорядительные и административно-хозяйственные функции в иных организациях (несут ответственность как должностные лица); лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица (несут ответственность как должностные лица); члены совета директоров коммерческих организаций; многочисленный ряд других различных специальных субъектов (граждан, иностранных граждан, лиц без гражданства, должностных и приравненных к ним лиц), имеющих специфичный правовой статус, учитываемый конкретными составами административных правонарушений в качестве их

обязательных или квалифицирующих (усиливающих ответственность) признаков: родители или иные законные представители несовершеннолетнего, водители, судоводители, пешеходы, пассажиры, свидетели, специалисты, переводчики, кандидаты, зарегистрированные кандидаты, иммигранты, беженцы, вынужденные переселенцы, частные детективы (охранники), председатели и члены избирательных комиссий, служащие биржи, должностные лица банков, кредитных организаций, отделений связи, государственных регистрационных и лицензионных органов, дисквалифицированные лица, руководители детских воспитательных учреждений;

- специальные субъекты - юридические лица - различные коммерческие и некоммерческие организации, особенные признаки статуса или профиля деятельности которых обозначены многими статьями Особенной части в качестве специальных признаков соответствующих составов правонарушений: избирательные объединения, средства массовой информации, торговые организации, осуществляющие реализацию товаров, выполняющие работы или оказывающие услуги населению, биржи, банки и иные кредитные организации, организации - получатели бюджетных средств и т.д.

- особые субъекты-физические лица: военнослужащие, призванные на военные сборы граждане, сотрудники органов внутренних дел, уголовно-исполнительной системы, таможенных органов (обладают частичным иммунитетом от административной юрисдикции); судьи, прокуроры, депутаты и некоторые другие должностные лица, выполняющие определенные государственные функции (имеют дополнительные процедурные гарантии своего должностного статуса при применении к ним мер процессуального обеспечения и административных наказаний); другие физические лица, наделенные не включенными в состав правонарушения особыми признаками их правового статуса, влияющими не на квалификацию деяния, а на материально-правовые и процессуальные особенности

привлечения их к административной ответственности (несовершеннолетние, беременные женщины, инвалиды I и II групп, иные лица).

- Особые субъекты - юридические лица - организации-правопреемники реорганизованных в форме присоединения юридических лиц-правонарушителей, вместо которых первые (присоединившие юридические лица) несут административную ответственность¹.

В дополнение следует отметить, что согласно действующему законодательству, устанавливать административную ответственность могут не только органы законодательной власти, а в пределах своей компетенции - органы исполнительной власти: Правительство Российской Федерации, правительства и администрация субъектов Российской Федерации, а при стихийных бедствиях и эпидемиях - также и органы местного самоуправления. Путем издания правовых норм ими определяются основания ответственности, процедура рассмотрения дел о правонарушениях, меры, которые могут применяться к нарушителям, и порядок реализации этих мер².

Исходя из выше изложенного, следует сделать вывод о том, что административная ответственность существенно отличается от дисциплинарной, гражданской и уголовной ответственности.

Она обладает признаками, которые присущи только данному виду ответственности.

¹ Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 года № 195-ФЗ (с изм. и доп. от 11.10.2018 №364-ФЗ) // Собрание законодательства Российской Федерации. 07.01.2002. №1(ч.1). Ст.1.

² Овсянко Д. М. Административное право: Учебное пособие. - Издание 3-е, переработанное и дополненное. - М.: Юрист. 2014.

2.2. Принципы административной ответственности за грубое нарушение требований к бухгалтерскому учету, в том числе к бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В науке административного права вопросу принципов отрасли уделяется незаслуженно мало внимания. Теоретические рассуждения на данную тему можно обнаружить далеко не во всех монографических и учебных работах современных ученых. В связи с этим нет единого подхода к перечню таких принципов.

Кроме того, следует отметить, что законодательно не закреплено, что следует понимать под принципами права, а в частности принципами административной ответственности.

Среди ученых также существуют различные понятия принципов, однако, по своей сути они все сводятся к одному. Так, под принципом административной ответственности понимаются фундаментальные идеи, стержневые начала, закрепленные в нормах права и отражающие сущность административной ответственности¹.

В настоящее время в Кодексе Российской Федерации закреплено лишь несколько принципов административного права, которые применяются ко всему Кодексу. К ним относятся:

- принцип равенства перед законом;
- презумпция невиновности;
- обеспечение законности при применении мер административного принуждения в связи с административным правонарушением².

Однако, на наш взгляд, данный перечень не отражает всей сущности административной ответственности, тем более, что каждый вид

¹ Алексеев А.А. Теория права. - М. 2015. С.270.

² Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 года № 195-ФЗ (с изм. и доп. от 11.10.2018 №364-ФЗ) // Собрание законодательства Российской Федерации. 07.01.2002. №1(ч.1). Ст.1.

административной ответственности имеет свою специфику и свои особенности.

С нашей точки зрения, необходима такая система принципов, при реализации которой решится проблема баланса публичных и частных интересов при установлении административной ответственности и которая должна изменить практику правового регулирования административной ответственности.

С.Н. Клепиков считает, что именно необходимость научного осмысления принципов установления административной ответственности и их законодательное закрепление приведут к естественной чистке и полезному обновлению законодательства Российской Федерации об административных правонарушениях¹.

В условиях того, что современное российское государство выдвигает цели, фундаментальные идеи дальнейшего развития страны, принципы установления административной ответственности должны представлять собой основные начала, характеризующие содержание административно-деликтного права, закрепляющие закономерности его развития.

На наш взгляд перечень принципов административной ответственности должен подбираться под отдельные группы административных правонарушений.

Рассмотрим данную теорию более подробно на нормах административного права, закрепляющих административную ответственность в сфере бухгалтерского учета, а именно на статье 15.11 «грубое нарушение требований к бухгалтерскому учету, в том числе к бухгалтерской (финансовой) отчетности».

В первую очередь рассмотрим общеправовые принципы, которые характерны для данного вида административного правонарушения.

1. Принцип верховенства права.

¹ Клепиков С.Н. Принципы установления административной ответственности по законодательству Российской Федерации и зарубежных стран. // Актуальные проблемы российского права. - М. 2015. С.103-111.

Мы считаем, что верховенство права является приоритетным принципом в правовом государстве. Этот принцип заключается в том, что административная ответственность в Российской Федерации и процедура привлечения к административной ответственности основывается на конституционных принципах и правовых презумпциях, которые обусловлены исполнением и действием именно принципа верховенства права в России.

Конституция Российской Федерации имеет высшую юридическую силу, законы и другие нормативно-правовые акты принимаются на основе Конституции Российской Федерации и должны соответствовать ей¹.

На наш взгляд принцип верховенства права является, по своей сути, принципом естественного права как совокупности идеальных, духовных и справедливых понятий о праве, ведь признание конституционным принципом верховенства права означает, что законы государства, как и их применение, должны соответствовать праву как мере всеобщей и равной для всех свободы и справедливости. Кроме того, в законах должно прослеживаться ограничение произвола как физических, юридических лиц, так и государства ради общего блага.

Принцип верховенства права означает, что свобода граждан должна обеспечиваться таким правовым порядком, когда никто не заставляет делать чего-то, непредусмотренного законом, а человек, его права и свободы признаются высшей ценностью.

Принцип верховенства права означает также, что государство не образует право, а право является основой жизнедеятельности и существования государства в лице его органов, должностных лиц и других организаций. Именно данный принцип является базовым для построения всей системы права в России, а в частности и системы административной ответственности.

2. Принцип законности.

¹ Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (с изм. и доп. от 21.07.2014 № 11-ФКЗ) // Собрание Законодательства Российской Федерации. 14.04.2014. №15. Ст.1691.

Как отмечают многие ученые-правоведы, значение данного принципа невозможно переоценить. Хоть на первый взгляд данный принцип не вызывает затруднений в его толковании, однако на практике можно зачастую встретить несоблюдения данного принципа со стороны участников административных правоотношений.

Принцип законности заключается в том, что:

- административная ответственность наступает лишь за те деяния, которые предусмотрены законом;
- привлекать к административной ответственности имеют право только предусмотренные законом компетентные органы;
- органы публичной администрации при решении вопроса о привлечении виновного лица к административной ответственности должны руководствоваться законом и осуществлять свои полномочия в рамках предусмотренной законодательством компетенции.

Действующим же законодательством предусмотрены и специальные гарантии законности привлечения к административной ответственности, предупреждающие и всячески пресекающие выход за рамки закона, злоупотребления и ошибки при применении как материально-правовых норм (таких, как неправильная юридическая квалификация деяния, определение меры административного наказания вне пределов предусмотренной для этого санкции соответствующей статьи Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях и пр.), так и норм процессуальных (например, процедуры рассмотрения дела об административном правонарушении по существу, сбора, фиксирования и исследования доказательств, обжалования вынесенного по делу постановления и пр.)¹.

На наш взгляд принцип законности по отношению к бухгалтерскому учету означает, что ведение бухгалтерского учета должно осуществляться в соответствии с законодательством Российской Федерации без каких либо нарушений и без сокрытия реального положения.

¹ Бахрах Д.Н. Административная ответственность: Учебное пособие. - М. 2008.

3. Принцип целесообразности.

Каждый объект в мире имеет свою цель существования. Отметим, что деятельность человека в данном случае не является исключением. Все его поступки основываются на целях, которые он стремится исполнить.

Необходимо учитывать, что право представляет одну из сфер деятельности человека, а соответственно оно так же подчиняется тем же основам¹.

В научных трудах, посвященных теории права, целесообразность, как научная категория, в основном рассматривается как один из принципов права. Рассматривая целесообразность как принцип права необходимо отметить, что внутреннее содержание данной категории не получило должного внимания ни в общей теории, ни в отдельных ее отраслях. Однако, на наш взгляд, принцип целесообразности имеет важное значение как минимум для применения административной ответственности.

Как отмечает Геворгян К.М. «принцип целесообразности ведущим по отношению к принципам законности, справедливости и неотвратимости»².

В настоящее время среди российских ученых, ведутся споры по поводу смысла принципа целесообразности.

Например, Морозова Л.А. понимает принцип целесообразности ответственности как необходимость индивидуализации мер наказания или взыскания с учетом тяжести правонарушения, личности, правонарушителя, обстоятельств совершения деяния³, а Ромашов Р.А. видит его как соответствие избираемой в отношении правонарушителя меры воздействия целям юридической ответственности⁴.

¹ Кузнецов Е.В. Содержание принципа целесообразности, его соотношение с законностью и справедливостью. // Вестник Иркутского государственного технического университета. - Иркутск. 2016. С.246-250.

² Геворгян, К.Б. Принцип целесообразности в механизме реализации юридической ответственности: автореф. дис. канд. юрид. наук. - Казань. 2012. С.27.

³ Морозова, Л.А. Теория государства и права // Учебник под ред. Морозовой Л.А. 4-е изд. - М.: Юрист. 2015. С.414.

⁴ Ромашов, Р.А. Теория государства и права // Учебное пособие. Краткий курс. 2-е изд. - СПб.: Питер. 2010. С.304.

Следует отметить, что зачастую целесообразность связывают с такой категорией как цель¹. Как известно, целью применения административной ответственности является воспитание лица, совершившего административное правонарушение, а так же предупреждение совершения новых правонарушений.

Исходя из этого следует сделать вывод о том, что принцип целесообразности применительно к административной ответственности означает, что степень наказания должна быть достаточной для реализации поставленных целей и не превышать их.

4. Принцип ответственности за вину.

Данный принцип не закреплен законодательно. Однако, на наш взгляд, данный принцип рассматривать с принципом презумпции невиновности.

Подчеркнем, что принцип презумпции невиновности является одним из немногих принципов, которые закреплены законодательно. Так, Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях в статье 1.5 закрепил: «Лицо подлежит административной ответственности только за те административные правонарушения, в отношении которых установлена его вина. Лицо, в отношении которого ведется производство по делу об административном правонарушении, считается невиновным, пока его вина не будет доказана в порядке, предусмотренном настоящим Кодексом, и установлена вступившим в законную силу постановлением судьи, органа, должностного лица, рассмотревших дело»².

Данный принцип означает, что только на основании достаточных доказательств, полученных законным путем возможно привлечение виновного к административной ответственности.

Например, при выездной налоговой проверке налоговым инспектором было обнаружено, что в организации нарушается ведение бухгалтерского

¹ Лазарев В.В. Общая теория права и государства: Учебник // Под ред. В.В. Лазарева - 3-е изд., пераб. и доп. - М. 2011. С.251.

² Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 года № 195-ФЗ (с изм. и доп. от 11.10.2018 №364-ФЗ) // Собрание законодательства Российской Федерации. 07.01.2002. №1(ч.1). Ст.1.

учета в виде занижения сумм налогов и сборов, принимая всю учетную документацию, главный бухгалтер самостоятельно изменяет суммы необходимых к уплате налогов. В данном случае, очевидна вина главного бухгалтера как должностного лица.

В другой ситуации, главному бухгалтеру передают заранее недостоверную информацию, на основе которой он и ведет бухгалтерский учет. На наш взгляд в данном случае отсутствует вина главного бухгалтера как должностного лица и его нельзя привлекать по статье 15.11 Кодекса Российской Федерации об административном правонарушении. Однако, в любом случае, лицо, передающее подложные документы, должно нести один из видов ответственности (административную, уголовную, дисциплинарную, налоговую).

Отсюда и вытекает принцип ответственности за вину. По нашему мнению, данный принцип необходимо трактовать следующим образом «При наличии доказанной вины лица, действия (бездействия) которого повлекли грубое нарушение бухгалтерского учета, должны нести ответственность за свои проступки.

5. Принцип **совместной ответственности**.

Как было отражено выше, Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях и Налоговый кодекс Российской Федерации содержат схожие по составу правонарушения. Отличия в рассматриваемых составах заметны в субъектном составе и в виде назначаемого наказания.

По нашему мнению, при выявлении уполномоченными органами правонарушений, закрепленных в обоих кодексах к ответственности должны привлекаться и налогоплательщик по налоговому законодательству, и должностное лицо по административному законодательству, так как данные субъекты взаимосвязаны и в обязанности каждого из них входит ведение бухгалтерского учета. Если на налогоплательщика данную обязанность возлагает законодатель, то на должностное лицо - трудовой договор.

Исключением по данному принципу может являться налогоплательщики без образования юридического лица (например, индивидуальные предприниматели), которые самостоятельно ведут бухгалтерский учет. В данном случае, логичным представляется привлечение такого субъекта только к ответственности по налоговому законодательству.

6. Принцип соразмерности.

При принятии административными органами ненормативных правовых актов, предусматривающих штрафные санкции за совершение налоговых и иных правонарушений, может возникнуть вопрос, на чем основан и насколько соразмерен их размер вмененному правонарушению. Контролирующие органы, к сожалению, зачастую не проводят оценку соразмерности, применяя нормы об ответственности формально. Плательщики также не всегда обращают внимание на данное обстоятельство. Между тем, в судах различных уровней вопросу о соразмерности наказания совершенному деянию уделяется пристальное внимание.

Конституционный Суд Российской Федерации в Постановлении от 11.03.1998 № 8-П¹ и в Постановлении от 12.05.1998 № 14-П указал, что санкции штрафного характера, исходя из общих принципов права, должны отвечать вытекающим из Конституции Российской Федерации требованиям справедливости и соразмерности.

Правовая позиция, установленная Конституционным судом Российской Федерации (заметим - уже достаточно давно), на наш взгляд, является универсальной для разрешения административных споров и применима, в частности, в спорах с налоговыми органами, а также с органами Пенсионного фонда Российской Федерации и Фонда социального страхования Российской Федерации.

¹ По делу о проверке конституционности статьи 266 Таможенного кодекса Российской Федерации, части второй статьи 85 и статьи 222 Кодекса РСФСР об административных правонарушениях в связи с жалобами граждан М.М. Гаглоевой и А.Б. Пестрякова. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 11.03.1998 № 8-П. // Вестник Конституционного Суда Российской Федерации. №3. 1998.

Принцип соразмерности и вытекающие из него требования справедливости, адекватности и пропорциональности используемых правовых средств, предполагают установление публично-правовой ответственности лишь за виновное деяние и ее дифференциацию в зависимости от тяжести содеянного, размера и характера причиненного ущерба, степени вины правонарушителя и иных существенных обстоятельств, обуславливающих индивидуализацию при применении взыскания. Указанные принципы привлечения к ответственности в равной мере относятся к физическим и юридическим лицам»¹.

Таким образом, наложение штрафных санкций должно отвечать принципам разумности и справедливости, обязано быть адекватным характеру совершенного правонарушения. Из этого следует, что наличие самого факта правонарушения не может являться основанием для привлечения к ответственности.

Подчеркнем, что административная ответственность не может быть основана на принципе «объективного вменения», что означает обязательность установление наличия причинно-следственной связи между действиями привлекаемого к ответственности и причиненным им вредом, а также невозможности применения административной ответственности (штрафных санкций) за случайные последствия действий совершивших их лиц. Таким образом, при привлечении к административной (и аналогичной ей) ответственности должна быть установлена как объективная составляющая, включающая в себя установление самого факта правонарушения, так и субъективная, которая отражает конкретные обстоятельства дела.

¹ Принцип соразмерности юридической ответственности и его реализация в спорах с государственными органами. // Интернет ресурс для бухгалтеров. <https://buh.ru>.

2.3. Характеристика административной ответственности за грубое нарушение требований к бухгалтерскому учету по статье 15.11 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях.

В исследованиях современной юридической науки, в сфере налогообложения становится общепринятым, что стратегия развития отдельной компании должна фокусироваться не только на максимизации финансового результата, но и включать в себя различные социальные аспекты деятельности: рост благосостояния сотрудников, сохранение рабочих мест, нормы экологической безопасности и т.д. Именно сведения об этих аспектах деятельности и отражаются в бухгалтерской отчетности все чаще и полнее¹.

К числу основных пользователей бухгалтерской информации в России 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 Российской Федерации предусмотрены меры ответственности за нарушение правил ведения бухгалтерского учета и отчетности (представления сведений о финансовом

¹ Назаров Д.В., Сидорова М.И. Роль бухгалтерского учета в обществе: исторический аспект. // Управление экономическими системами: электронный научный журнал. 2015. С.56.

состоянии организации). Эти меры могут применяться как к организации, так и к ее должностным лицам – руководителю и бухгалтеру¹.

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.

Таким образом, общественное значение информации бухгалтерского учета в современной действительности никем не оспаривается.

30 марта 2016 года Президентом Российской Федерации был подписан Федеральный закон от 30.03.2016 № 77-ФЗ «О внесении изменений в Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях» (далее – Федеральный закон № 77-ФЗ), который ужесточил ответственность за грубое нарушение требований к ведению бухгалтерского учета².

По мнению законодателя, принятие данного нормативного акта должно способствовать повышению эффективности пресечения грубого нарушения

¹ Мотовилова М.А., Агапова А.А. Административная и налоговая ответственность за правонарушения в бухгалтерском учете. // Вестник Российского экономического имени Г.В. Плеханова. М. 2012. С.60-68.

² О внесении изменений в Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях. Федеральный закон Российской Федерации от 30.03.2016 г. № 77-ФЗ. // Собрание законодательства Российской Федерации. 04.04.2016. №14. Ст.1907.

требований к ведению бухгалтерского учета и составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности, обеспечение реализации прав граждан, организаций, государства на получение надежной и достоверной информации в сфере экономической деятельности.

Отметим, что старая редакция статьи 15.11 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях называлась «Грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности» и предусматривала ответственность за занижение сумм начисленных налогов и сборов или искажение бухгалтерской отчетности не менее чем на 10 процентов.

Согласно части 1 статьи 2.1 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях административным правонарушением признается противоправное, виновное действие (бездействие) физического или юридического лица, за которое поименованным кодексом установлена административная ответственность.

Подчеркнем, что характеристика состава административного правонарушения включает в себя совокупность предусмотренных законом объективных и субъективных признаков, характеризующих противоправное деяние как правонарушение¹.

Для дачи развернутой характеристики рассматриваемому правонарушению необходимо определить:

- объект административного правонарушения;
- объективную сторону административного правонарушения;
- субъект административного правонарушения;
- субъективную сторону административного правонарушения.

Объектом предусмотренного статьей 15.11 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях правонарушения является установленный порядок в сфере налоговых правонарушений,

¹ Панова И.В. Еще раз о двух тенденциях, разрушающих целостность института административной ответственности // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. - М.: ИГ «Закон». 2007. № 8. С.4-29.

непосредственным объектом - порядок ведения бухгалтерского учета, представления бухгалтерской отчетности, хранения учетных документов.

Представляется, что рассматриваемое правонарушение, совершенное путем искажения сумм начисленных налогов и сборов, имеет двухобъектный состав. В качестве второго объекта выступают государственные финансовые отношения, обеспечивающие формирование доходной части бюджетов и государственных внебюджетных фондов (непосредственный объект - порядок исчисления налогов и сборов).

В качестве **объективной стороны** правонарушения можно рассматривать совершение одного из деяний, предусмотренных в диспозиции статьи 15.11 Кодекса:

- грубое нарушение требований к бухгалтерскому учету, в том числе к бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- повторное совершение указанного административного правонарушения.

Согласно примечанию 1 к названной статье под грубым нарушением правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности понимаются:

- занижение сумм налогов и сборов не менее чем на 10 процентов вследствие искажения данных бухгалтерского учета;
- искажение любого показателя бухгалтерской (финансовой) отчетности, выраженного в денежном измерении, не менее чем на 10 процентов;
- регистрация не имевшего места факта хозяйственной жизни либо мнимого или притворного объекта бухгалтерского учета в регистрах бухгалтерского учета;
- ведение счетов бухгалтерского учета вне применяемых регистров бухгалтерского учета;
- составление бухгалтерской (финансовой) отчетности не на основе данных, содержащихся в регистрах бухгалтерского учета;

На основании статьи 2.4 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях административной ответственности подлежит должностное лицо, совершившее нарушение в связи с неисполнением либо ненадлежащим исполнением своих служебных обязанностей.

В статье 15.11 не закреплено уточнения кого именно следует понимать под должностным лицом, что, в свою очередь, создает препятствие на пути реализации данной нормы.

Отметим, что в штатном расписании абсолютного большинства предприятий имеется должность главного бухгалтера. Именно он является специалистом, отвечающим за финансовую составляющую деятельности фирмы, и его высокая компетентность является залогом успешной деятельности предприятия. Ошибки главного бухгалтера могут привести к серьезным осложнениям не только в финансовой сфере, но в смежных областях трудового и гражданского права.

Главный бухгалтер, согласно законодательству Российской Федерации и локальным актам организаций несет ответственность как за состояние учета на предприятии, так и за сдачу отчетности в налоговые органы.

В настоящее время многие убеждены, что основную ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета несет главный бухгалтер. Однако, на наш взгляд это ошибочное мнение, так как согласно разделу I пункту 6 приказа Министерства финансов Российской Федерации № 34н от 29.07.1998 «отвечает за организацию бухгалтерского учета руководитель хозяйствующего субъекта»¹.

В связи с этим возникают споры о том, кто именно должен привлекаться к административной ответственности за грубое нарушение

¹ Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 29.07.1998 г. (с изм. и доп. от 11.04.2018 № 74н) // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. №23. 14.09.1998.

требований к бухгалтерскому учету, в том числе бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Согласно одному из мнений к ответственности по ст. 15.11 подлежат привлечению должностные лица. К должностным лицам могут быть отнесены руководитель компании и главный бухгалтер (или иное лицо, на которое возложено ведение бухгалтерского учета), которые отвечают за надлежащую организацию ведения бухгалтерского учета, хранение документов бухгалтерского учета и ведение бухгалтерского учета соответственно¹.

При этом отдельные ученые говорят о том, что субъектами рассматриваемого правонарушения могут быть руководитель организации как лицо, ответственное за организацию бухгалтерского учета и отчетности или главный бухгалтер (бухгалтер при отсутствии в штате должности главного бухгалтера) - за ведение бухгалтерского учета, своевременное предоставление полной и достоверной бухгалтерской отчетности.

Организация как юридическое лицо несет ответственность за грубое нарушение правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения в случае, если порядок ведения такого учета установлен законодательством о налогах и сборах, в соответствии со ст. 120 Налогового Кодекса Российской Федерации.

Постановлением Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 24 октября 2006 г. № 18 предусмотрено, что если ведение бухгалтерского учета в организации производится на основании гражданско-правового договора третьими лицами, которые не представляли сведения, необходимые для осуществления налогового контроля, либо представляли их с нарушением установленного законодательством срока или грубо нарушали правила ведения бухгалтерского учета и представления отчетности, то это обстоятельство не освобождает руководителя организации от

¹ О бухгалтерском учете. Федеральный закон Российской Федерации от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ (с изм. и доп. от 29.07.2018 № 272-ФЗ) // Российская газета. № 278. 09.12.2011.

административной ответственности, предусмотренной статьями 15.6 и 15.11 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях, поскольку в соответствии со статьями 6 и 18 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» именно он несет ответственность за организацию бухгалтерского учета¹.

Исходя из данных комментариев следует сделать вывод, что субъектами по рассматриваемой статье является руководитель организации или главный бухгалтер (бухгалтер - если отсутствует должность главного бухгалтера).

Вместе с тем необходимо учитывать, что в случае возникновения разногласий в отношении ведения бухгалтерского учета между руководителем экономического субъекта и главным бухгалтером или иным должностным лицом, на которое возложено ведение бухучета, либо лицом, с которым заключен договор об оказании услуг по ведению бухучета (ч. 8 ст. 7 Закона о бухгалтерском учете):

- данные, содержащиеся в первичном учетном документе, принимаются (не принимаются) главным бухгалтером или иным должностным лицом, на которое возложено ведение бухучета, либо лицом, с которым заключен договор об оказании услуг по ведению бухучета, к регистрации и накоплению в регистрах бухгалтерского учета по письменному распоряжению руководителя экономического субъекта, который единолично несет ответственность за созданную в результате этого информацию;
- объект бухгалтерского учета отражается (не отражается) главным бухгалтером или иным должностным лицом, на которое возложено ведение бухучета, либо лицом, с которым заключен договор об оказании услуг по ведению бухучета, в бухгалтерской (финансовой) отчетности на основании

¹ О некоторых вопросах, возникающих у судов при применении Особенной части Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях. Постановление Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 24.10.2006 г. № 18 (ред. от 09.02.2012) // Экономика и жизнь. №45. 2006.

письменного распоряжения руководителя экономического субъекта, который единолично несет ответственность за достоверность представления финансового положения экономического субъекта на отчетную дату, финансового результата его деятельности и движения денежных средств за отчетный период¹.

Однако остается неясность, в каких случаях субъектом ответственности является руководитель организации, а в каких главный бухгалтер.

На наш взгляд, с целью избегания неправильного применения законодательства необходимо в Федеральный закон Российской Федерации «О бухгалтерском учете» внести пункт следующего содержания: «Ответственность за нарушение бухгалтерского учета несет лицо, на которого возложена обязанность по ведению бухгалтерского учета, и действия которого привели к нарушению законодательства».

Кроме того, на наш взгляд, административную ответственность за грубое нарушение бухгалтерского учета, априори должен нести руководитель организации, ведь именно от его действий и указаний зависит деятельность всей организации.

Отметим, что при привлечении к ответственности за административное правонарушение, предусмотренное статьей 15.11 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях, конкретное должностное лицо, необходимо учитывать субъективную **сторону** правонарушения.

С субъективной стороны данное нарушение характеризуется виной в форме умысла, то есть должностное лицо должно знать и осознавать, что нарушает основные требования, предъявляемые к ведению бухгалтерского учета и предоставлению бухгалтерской отчетности, желает этого или безразлично относится к установленным требованиям по ведению бухгалтерского учета.

¹ О бухгалтерском учете. Федеральный закон Российской Федерации от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ (с изм. и доп. от 29.07.2018 № 272-ФЗ) // Российская газета. №278. 09.12.2011.

Очень сложно представить ситуацию, при которой, лицо, исполняющее обязанности по ведению бухгалтерского учета не знает и не понимает последствий своих халатных и неправомерных действий. На наш взгляд, должность руководителя, главного бухгалтера (бухгалтера) или иного лица, на которого возложены обязанности по ведению бухгалтерского учета, обязаны знать налоговое законодательство и строго соблюдать его.

Кроме того, необходимо отметить, что при приеме на работу, необходимо знакомиться с должностными инструкциями своей специальности и локальными нормативными актами организации и соразмерять свои возможности и обязанности, которые закреплены в данных актах. Ведь, если лицо, например, принимается на должность главного бухгалтера, в обязанности которого входит ведение бухгалтерского учета, а квалификация сотрудника не позволят в полной мере исполнять данные обязанности, то лицо само должно осознавать последствия своих неправомерных действий.

Очень часто суды не придают значения характеристике субъективной стороны административного правонарушения, что приводит к вынесению постановлений не соответствующих положениям Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях.

На наш взгляд при вынесении решения судам необходимо учитывать положения статьи 1.5 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях, из которых следует, что обязанность доказывания вины правонарушителя лежит на субъекте, ведущем производство по делу об административном правонарушении, а неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к административной ответственности, толкуются в пользу этого лица¹.

При установлении вины должностного лица в грубом нарушении правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской

¹ Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 года № 195-ФЗ (с изм. и доп. от 11.10.2018 №364-ФЗ) // Собрание законодательства Российской Федерации. 07.01.2002. №1(ч.1). Ст.1.

отчетности суду необходимо детально проанализировать обязанности конкретных должностных лиц, отраженные в приказах и инструкциях организации, неисполнение или ненадлежащее исполнение которых повлекло за собой совершение данного административного правонарушения.

Кроме того, при привлечении к административной ответственности по статье 15.11 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях целесообразно в постановлениях о назначении административного наказания судам указывать, какие именно правила ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности были нарушены, и должны содержаться ссылки на конкретные нормы законодательства о бухгалтерском учете.

Согласно внесенным Федеральным законом № 77-ФЗ изменениям грубое нарушение требований к бухгалтерскому учету, в том числе бухгалтерской (финансовой) отчетности, влечет за собой наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 5 000 до 10 000 рублей. Кроме того, впервые законодательно закрепились ответственность за совершение повторного правонарушения. В этом случае на должностных лиц налагается административный штраф в размере от 10 000 до 20 000 рублей или они могут быть дисквалифицированы на срок от одного года до трех лет.

То есть, как уже отмечалось ранее, законодатель идет по пути ужесточения административной ответственности за грубое нарушение бухгалтерского учета.

Следует отметить, что законодатель предусматривает некоторое снисхождение к нарушителям. Так, согласно части 2 статьи 15.11 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях должностные лица освобождаются от административной ответственности за административные правонарушения, предусмотренные настоящей статьей, в следующих случаях:

- представление уточненной налоговой декларации (расчета) и уплата на основании такой налоговой декларации (расчета) неуплаченной

суммы налога (сбора) вследствие искажения данных бухгалтерского учета, а также уплата соответствующих пеней с соблюдением условий, предусмотренных статьей 81 Налогового кодекса Российской Федерации;

- исправление ошибки в установленном порядке (включая представление пересмотренной бухгалтерской (финансовой) отчетности) до утверждения бухгалтерской (финансовой) отчетности в установленном законодательством Российской Федерации порядке¹.

Однако, законодатель не уточняет в каком случае должностные лица освобождаются от административной ответственности: во время представления уточнений до обнаружения уполномоченными органами правонарушения или возможно освобождение от ответственности и после его обнаружения.

На наш взгляд данное упущение является существенным пробелом в законодательстве, так как у уполномоченных органов возникает возможность самостоятельного выбора круга субъектов, освобождаемых от административной ответственности.

По нашему мнению такая возможность выбора недопустима в связи со своей коррупционной составляющей. Именно поэтому мы предлагаем в пункты части 2 статьи 15.11 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях дополнить выражением «до обнаружения административного правонарушения».

Напомним, что лицо, которому назначено административное наказание за совершение административного правонарушения, считается подвергнутым данному наказанию со дня вступления в законную силу постановления о назначении административного наказания до истечения одного года со дня окончания исполнения постановления².

¹ Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 года № 195-ФЗ (с изм. и доп. от 11.10.2018 №364-ФЗ) // Собрание законодательства Российской Федерации. 07.01.2002. №1(ч.1). Ст.1.

² Там же.

Согласно части 1 статьи 28.1 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях поводами к возбуждению дела об административном правонарушении, в частности, являются:

- непосредственное обнаружение должностными лицами, уполномоченными составлять протоколы об административных правонарушениях, достаточных данных, указывающих на наличие события административного правонарушения;
- поступившие из правоохранительных органов, а также из других государственных органов, органов местного самоуправления, от общественных объединений материалы, содержащие данные, указывающие на наличие события административного правонарушения;
- сообщения и заявления физических и юридических лиц, сообщения в средствах массовой информации, содержащие сведения, указывающие на наличие события административного правонарушения¹.

С учетом периодичности проведения контрольных мероприятий органами, уполномоченными составлять протоколы об административных правонарушениях, предусмотренных ст. 15.11 КоАП РФ, Федеральным законом № 77-ФЗ внесены изменения в статью 4.5 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях в части установления срока давности за привлечение к административной ответственности за нарушение законодательства о бухгалтерском учете Российской Федерации, который равен двум годам со дня совершения административного правонарушения.

Следует также обозначить статью 23.1 указанного Кодекса, в которой идет речь о том, что рассмотрение дел об административных правонарушениях, ответственность за которые установлена статье 15.11 Кодекса, отнесено к компетенции мировых судей. Вместе с тем, если такое административное правонарушение совершено военнослужащими и

¹ Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 года № 195-ФЗ (с изм. и доп. от 11.10.2018 №364-ФЗ) // Собрание законодательства Российской Федерации. 07.01.2002. №1(ч.1). Ст.1.

гражданами, призванными на военные сборы, рассмотрение дела относится к компетенции гарнизонных военных судов¹.

Подводя итог отметим, что законодательство о бухгалтерском учете находится на пути совершенствования, в частности это относится и к административной ответственности за нарушения в сфере бухгалтерского учета. На наш взгляд ужесточение ответственности является необходимой мерой поддержания порядка в экономической сфере государства.

Однако, следует полагать, ужесточение ответственности за нарушения в сфере бухгалтерского учета должно быть достаточно проработанным чтобы избежать разностороннего применения законодательства. Решение проблем, освещенных в данном разделе работы, на наш взгляд, способствовали более правильному применению норм административной ответственности.

¹ Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 года № 195-ФЗ (с изм. и доп. от 11.10.2018 №364-ФЗ) // Собрание законодательства Российской Федерации. 07.01.2002. №1(ч.1). Ст.1.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В результате настоящего исследования впервые комплексно рассмотрен пласт учетных норм не как разрозненное множество технико-методологических операционных правил и отраслевых стандартов, а как структурированный элемент российского законодательства с четкой иерархической структурой в виде совокупности правовых норм по урегулированию системы российского бухгалтерского учета и финансовой отчетности.

При этом концепция, определяющая развитие бухгалтерского учета и финансовой отчетности, как элемента российской экономической системы, должна быть выстроена с позиции обеспечения финансово-правовой безопасности государства, что в большой степени также характерно для государств с высокой степенью развития демократии.

В связи с этим, ориентация на ответственность и обеспечение финансово-экономической безопасности хозяйствующих субъектов, составляющих единое экономическое пространство на микро уровне, снизит опасность и на макро уровне - для государства.

Для этих целей необходимо разрабатывать учетный правовой массив на языке, который свойственен нашей правоприменительной практике, поскольку у нас совершенно другая юридическая система, другой понятийный ряд, другая научная школа.

Исследование привело автора к выводу о том, что настало время определить сферу бухгалтерского учета среди других отраслей законодательства, поскольку на современном этапе формирования бухгалтерского учета нормативная база ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой отчетности должна обладать достаточной степенью мобильности.

Одним из возможных путей достижения баланса интересов всех заинтересованных сторон является принятие нового и единственного

Федерального закона о бухгалтерском учете и финансовой отчетности, который должен предусмотреть общий понятийный аппарат бухгалтерского учета и финансовой отчетности; принципы формирования организационной структуры регулирования бухгалтерского учета и финансовой отчетности; систему нормативных актов, регулирующих бухгалтерский учет и финансовую отчетность (бухгалтерское законодательство); принципы (общие требования) ведения бухгалтерского учета, подготовки, предоставления и обнародования финансовой отчетности различными хозяйствующими субъектами; принципы привлечения к ответственности лиц, причастных к ведению бухгалтерского учета и подготовке финансовой отчетности, в том числе и за искажение финансовой отчетности и т.д.

При этом Закон должен позволять использование принципов МСФО и их понятийного аппарата в российских нормативных документах о бухгалтерском учете и финансовой отчетности.

Нормы, затрагивающие вопросы ведения бухгалтерского учета, формирования и представления финансовой отчетности, содержащиеся в иных федеральных законах, должны соответствовать Федеральному закону о бухгалтерском учете и финансовой отчетности.

В случае возникновения противоречий с содержанием других федеральных законов нормативные правовые акты бухгалтерского законодательства имеют приоритет по вопросам бухгалтерского учета и финансовой отчетности.

Таким образом, предлагаемая система регулирования состоит из определяемого Правительством РФ негосударственного органа регулирования, результаты деятельности которого будут подвергаться экспертной оценке межведомственной комиссии при Правительстве РФ и подлежать одобрению совместным распорядительным документом государственных регуляторов бухгалтерского учета и финансовой отчетности (Минфином России, Банком России).

Двухуровневая система управления негосударственным органом регулирования (попечительский совет, который будет избирать членов совета по стандартам бухгалтерского учета и финансовой отчетности из числа составителей, аудиторов и пользователей финансовой отчетности, но не вправе вмешиваться в процессе установления стандартов) позволит обеспечить независимость и профессионализм негосударственного органа.

В свою очередь принцип государственного суверенитета будет соблюден путем ввода в состав совета по стандартам бухгалтерского учета и финансовой отчетности представителей государства по согласованию с попечительским советом. Требования к негосударственному органу регулирования, в том числе по прозрачности принимаемых решений, целесообразно закрепить законодательно.

Такая инновационная концепция организационной структуры регулирования российского бухгалтерского учета и финансовой отчетности позволит РФ включиться в международный процесс стандартизации бухгалтерского учета и финансовой отчетности, обеспечив при этом государственный суверенитет в этой сфере, и сформировать необходимые инвесторам единые правила бухгалтерского учета и финансовой отчетности для всех отраслей экономики и финансов.

Процесс реформирования бухгалтерского учета и финансовой отчетности должен сопровождаться законодательным разграничением налоговой и финансовой отчетности. В противном случае, финансовой отчетности, отражающей реальное экономическое положение хозяйствующих субъектов, в нашей стране не будет.

Гармонизация и взаимная интеграция международных и отечественных учетных систем должны строиться на базе внедрения интернациональных принципов в ткань российской нормативной системы. Именно, эта процедура будет являться своеобразной гарантией качества сведений, востребованных внешними пользователями вне зависимости от порядка разработки конкретных норм. Для удовлетворения фискальных интересов государства

должны быть дополнены и/или пересмотрены налоговые правила, которые исчерпывающим образом должны быть определены в налоговом кодексе без ссылок на порядок ведения бухгалтерского учета.

Для снижения издержек на учет, налоговые эксперты совместно с юристами должны провести ревизию налоговых норм для приближения налоговых правил к бухгалтерским.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

Нормативно-правовые акты федерального уровня

1. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (с изм. и доп. от 21.07.2014 № 11-ФКЗ) // Собрание Законодательства Российской Федерации. 14.04.2014. № 15. Ст.1691.
2. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть I) от 30.11.1994 № 51-ФЗ (с изм. и доп. от 23.05.2018) // Российская газета. № 238-239. 08.12.1994
3. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 года № 195-ФЗ (с изм. и доп. от 11.10.2018 № 364-ФЗ) // Собрание законодательства Российской Федерации. 07.01.2002. №1(ч.1). Ст.1.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ (ред. от 03.08.2018) // Собрание законодательства Российской Федерации. №31. 03.08.1998. Ст.3824.
5. О бухгалтерском учете. Федеральный закон Российской Федерации от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ (с изм. и доп. от 29.07.2018 № 272-ФЗ) // Российская газета. № 278. 09.12.2011.
6. О внесении изменений в Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях. Федеральный закон Российской Федерации от 30.03.2016 г. № 77-ФЗ. // Собрание законодательства Российской Федерации. 04.04.2016. № 14. Ст.1907.
7. О Центральном банке Российской Федерации (Банке России) Федеральный закон Российской Федерации от 10.07.2002 г. № 86-ФЗ (с изм. и доп. от 26.07.2018 № 167-ФЗ) // Российская газета. № 127. 13.07.2002.

8. Об организации страхового дела в Российской Федерации. Федеральный закон от 27.11.1992 г. № 4015-1 (с изм. и доп. от 03.08.2018 №320-ФЗ) // Российская газета. № 6. 12.01.1993.

9. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 г. № 63-ФЗ (с изм. и доп. от 23.04.2018 № 63-ФЗ) // Собрание законодательства Российской Федерации. 17.06.1996. № 25. Ст.2954.

10. О первоочередных мерах по реализации послания Президента Российской Федерации Федеральному собранию «Порядок во власти - порядок в стране. (О положении в стране и основных направлениях политики Российской Федерации). Указ Президента Российской Федерации от 03.04.1997 г. № 278. // Российская газета. № 71. 10.04.1997.

11. О некоторых вопросах, возникающих у судов при применении Особенной части Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях. Постановление Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 24.10.2006 г. № 18 (ред. от 09.02.2012) // Экономика и жизнь. №45. 2006.

12. Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 29.07.1998 г. (с изм. и доп. от 11.04.2018 № 74н) // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. № 23. 14.09.1998.

Материалы правоприменительной практики

1. По делу о проверке конституционности статьи 266 Таможенного кодекса Российской Федерации, части второй статьи 85 и статьи 222 Кодекса РСФСР об административных правонарушениях в связи с жалобами граждан М.М. Гаглоевой и А.Б. Пестрякова. Постановление Конституционного Суда

Российской Федерации от 11.03.1998 № 8-П. // Вестник Конституционного Суда Российской Федерации. № 3. 1998.

Научная и учебная литература

1. Агапов А. Б. Административная ответственность: учебник. А. Б. Агапов - М. 2000. С.264.
2. Агапов А.Б. Административная ответственность. Учебник для бакалавриата и магистратуры. // А. Б. Агапов. 7-е изд., пер. и доп. - М.: Издательство Юрайт. 2018. С.404.
3. Адамова Г.А. Проблемы организации управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости. // Вестник университета. - М. 2012. С.56-61.
4. Административное право. Словарь-справочник. // <http://determiner.ru>.
5. Алборов Р.А. Теория бухгалтерского учета. 2016. С.410.
6. Алексеев А.А. Теория права. - М. 2015. С.270.
7. Алексеев С.С. Теория права. - М. 2015.
8. Астахов В.П. Теория бухгалтерского учета: Изд. 11-е. Перераб. и допол. - Ростов на Дону. 2017. С.250.
9. Бахрах Д.Н. Административная ответственность: Учебное пособие. - М. 2008.
10. Братановский С.Н. Административное право. Особенная часть: учебник. -М.: Директ-Медиа. 2013. С.384.
11. Виговский Е.В. Субъекты административных правонарушений // Трудовое право. 2013. № 5.
12. Викторов И. Административная ответственность юридических лиц // Законность. 2015. № 6.
13. Габричидзе Б.Н., Чернявский А.Г., Ким-Кимэн А.Н. Административное право: Учебник. - М. 2004. С.232.

14. Гвоздиков А.В. Финансы. // под ред. А.В. Гвоздиков и И.А. Томилиной. Ставрополь. 2006. С.275.

15. Геворгян, К.Б. Принцип целесообразности в механизме реализации юридической ответственности: автореф. дис. канд. юрид. наук. - Казань. 2012. С.27.

16. Дроздова А.М., Станкевич Г.В. Налоговый и бухгалтерский учет: проблемы правоприменения. // Гуманитарные и юридические исследования. - Ставрополь. 2013. С.63-69.

17. Енгибарян Р.В. Теория государства и права: учеб.пособие // Р.В. Енгибарян, Ю.К. Краснов. 2-е изд., перераб. и доп. - М.: Норма. 2010. С.478.

18. Кизилев А.Н. Проблемы нормативно-правового регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации. // Бизнес в законе. Экономико-юридический журнал. 2015. С.336-344.

19. Кизилев А.С. Нормативно-правовое регулирование бухгалтерского учета в Российской Федерации. // Международный бухгалтерский учет. - Ростов на Дону. 2011. С.47-55.

20. Клепиков С.Н. Принципы установления административной ответственности по законодательству Российской Федерации и зарубежных стран. // Актуальные проблемы российского права. - М. 2015. С.103-111.

21. Ковалева О.Б. и др. Теоретические основы бухгалтерского учета. Уч. Пособие. - М. 2015. С.328.

22. Колесниченко Ю.Ю. Некоторые аспекты вины юридических лиц, привлекаемых к административной ответственности // Журнал российского права. 2003. № 1.

23. Кувшиновой Л.Н. Краткий курс лекций по дисциплине «Основы бухгалтерского учета и финансов» // Кафедра бухгалтерского учета и финансов ФГУП ВПО Мичуринский государственный аграрный университет. - Мичуринск. 2008. С.58.

24. Кузнецов Е.В. Содержание принципа целесообразности, его соотношение с законностью и справедливостью. // Вестник Иркутского государственного технического университета. - Иркутск. 2016. С.246-250.
25. Кузнецов Н.Г., Науменко А.М. Налоговое право России: Учебное пособие. Под ред. Кузнецова Н.Г. - М. Р н/Д, 2003. С. 64-65.
26. Кучеров И.И. Налоговое право России. - М. 2011. С.257.
27. Лазарев В.В. Общая теория права и государства: Учебник // Под ред. В.В. Лазарева - 3-е изд., пераб. и доп. - М. 2011. С.251.
28. Минашкин А.В. Проблемы административной ответственности юридических лиц // Журнал российского права. 1998. №7.
29. Морозова, Л.А. Теория государства и права // Учебник под ред. Морозовой Л.А. 4-е изд. - М.: Юрист. 2015. С.414.
30. Мотовилова М.А., Агапова А.А. Административная и налоговая ответственность за правонарушения в бухгалтерском учете. // Вестник Российского экономического имени Г.В. Плехананова. М. 2012. С.60-68.
31. Назаров Д.В., Сидорова М.И. Роль бухгалтерского учета в обществе: исторический аспект. // Управление экономическими системами: электронный научный журнал. 2015. С.56.
32. Никитина М.В. Налоговый учет как институт налогового права: автореферат дис. ученой степени канд. юрид. наук. - М. 2006.
33. Овсянко Д. М. Административное право: Учебное пособие. - Издание 3-е, переработанное и дополненное. - М.: Юристь. 2014.
34. Остапенко А.Г., Негодова А.В. Понятие и виды юридической ответственности // Молодой ученый. - М. 2016. № 27. С.591-593.
35. Панова И.В. Еще раз о двух тенденциях, разрушающих целостность института административной ответственности // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. - М.: ИГ «Закон». 2007. № 8. С.4-29.
36. Петров М.П. Административная ответственность организаций (юридических лиц). Автореф. дис. канд. юрид. наук. - Саратов. 1998. С.6.

37. Принцип соразмерности юридической ответственности и его реализация в спорах с государственными органами. // Интернет ресурс для бухгалтеров. <https://buh.ru>.

38. Пыхтин С. Коммерческие организации как субъекты административной ответственности // Законность. 2001. № 8.

39. Ромашов, Р.А. Теория государства и права // Учебное пособие. Краткий курс. 2-е изд. - СПб.: Питер. 2010. С.304.

40. Серков П.П. О понятии юридической ответственности. // Журнал российского права. - М. 2010. С.42-50.

41. Сорокин Б.Д. О двух тенденциях, разрушающих целостность института административной ответственности // Правоведение. 1999. №1. С.54.

42. Стариков Ю.Н. Нарушения налогового законодательства и юридическая ответственность. - Воронеж, 1995. С.31.

43. Телятицкая Т.В. Административные правонарушения в области налогообложения. Автореф. дис. канд. юрид. наук. - Минск. 1999. С.8.

44. Теория государства и права. учеб. для юридических вузов и факультетов, под ред. проф. С.С. Алексеева / С.С. Алексеев, С.И. Архипов, В.М. Корельский, В.И. Леушин, В.Д. Перевалов, О. А. Пучков, Р.К. Русинов, А.П. Семитко, Н.Н. Тарасов, А.С. Шабуров. - М.: Норма. 2005. С.496.

45. Чернов С.Н. Административное право. Часть I. Учебное пособие - Петрозаводск. 2012. С.151.

46. Шевелев А.Е. Организация бухгалтерского учета в современных условиях. // Вестник Южно-Уральского государственного университета. Серия: Экономика и менеджмент. - Челябинск. 2013. С.188-191.

47. Юридическая энциклопедия // под ред. М.Ю. Тихомирова. М., 1999. С. 503.

48. Якушев А.О., Сергиенко Р.А. Эффективность налогово-правового регулирования деятельности организации. - М. 2014. С.228.

Интернет-ресурсы

1. Информационно–правовая система Гарант (<http://www.garant.ru>).
2. Информационно–правовая система Консультант-Плюс (<http://www.consultant.ru>).
3. Интернет журнал «Российская газета» (<https://rg.ru>).
4. Электронный журнал для бухгалтеров «ГлавБух» (<https://www.glavbukh.ru/>).