

АДМИНИСТРАТИВНАЯ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА ИСКАЖЕНИЕ БУХГАЛТЕРСКОЙ (БЮДЖЕТНОЙ) ОТЧЕТНОСТИ

Чем грозит учреждению выявление фактов искажения бухгалтерской (бюджетной) отчетности? Что понимается под искажением бухгалтерской (бюджетной) отчетности? Кто будет привлечен к ответственности за данные факты? Каковы санкции за названное нарушение? В течение какого времени должно быть принято решение о привлечении к ответственности? Какие органы вправе привлечь учреждение к административной ответственности за искажение отчетности?

Административная ответственность за искажение бюджетной отчетности

Административная ответственность за искажение бюджетной отчетности установлена в ст. 15.15.6 КоАП РФ. Согласно данной статье непредставление или представление с нарушением сроков, установленных бюджетным законодательством и иными нормативными правовыми актами, регулирующими бюджетные правоотношения, бюджетной отчетности или иных сведений, необходимых для составления и рассмотрения проектов бюджетов бюджетной системы РФ, исполнения бюджетов бюджетной системы РФ, **либо представление заведомо недостоверной бюджетной отчетности или иных сведений**, необходимых для составления и рассмотрения проектов бюджетов бюджетной системы РФ, исполнения бюджетов бюджетной системы РФ, влечет наложение на должностных лиц административного штрафа в размере от 10 000 до 30 000 руб.

Под этой отчетностью в соответствии с п. 3 ст. 264.1 БК РФ понимается комплекс документов: отчет об исполнении бюджета, баланс исполнения бюджета, отчет о финансовых результатах деятельности, отчет о движении денежных средств, пояснительная записка. Напомним, что порядок составления и представления бюджетной отчетности установлен Инструкцией о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, утвержденной Приказом Минфина России от 28.12.2010 №191н (далее - Инструкция №191н).

Согласно общепринятому толкованию под искажением бухгалтерской отчетности понимается неверное отражение и представление данных в бухгалтерской отчетности в связи с нарушением со стороны персонала экономического субъекта установленных нормативными документами РФ правил ведения и организации бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности.

Примеры случаев искажения бюджетной отчетности. В качестве

примера привлечения учреждения к ответственности по ст. 15.15.6 КоАП РФ рассмотрим Решение Свердловского областного суда от 02.10.2014 №72-721/2014. В ходе рассмотрения дела установлено, что должностными лицами ТУ Росфиннадзора была проведена выборочная инвентаризация нефинансовых активов, по результатам которой были выявлены нарушения, выразившиеся в наличии неоприходованных излишков материальных ценностей на сумму 114 811,66 руб., неотражении на балансе используемого для нужд проверяемого учреждения имущества на сумму 492 961,75 руб. Кроме того, проверяемым учреждением допущено искажение бюджетной отчетности на сумму 2764,90 руб. Таким образом, по мнению суда, действия должностного лица проверяемого учреждения правомерно квалифицированы по ст. 15.15.6 КоАП РФ.

Для привлечения к административной ответственности за совершение состава правонарушения - предусмотренного ст. 15.15.6 КоАП РФ, достаточно установить в действиях лица единственный элемент объективной стороны состава административного правонарушения: противоправное деяние, которое заключается в представлении заведомо недостоверной бюджетной отчетности.

При этом суд отметил: тот факт, что имущество, подлежащее отражению на балансе проверяемого учреждения, было получено до вступления главного бухгалтера учреждения в должность, не свидетельствует об отсутствии в его действиях состава правонарушения. Указанное имущество учреждением использовалось и отражалось в 2012 - 2013 гг. в актах инвентаризации, а потому не могло быть учтено по бюджетному учету на забалансовом счете.

Кроме того, в соответствии с п. 3.3 Должностного регламента начальника отдела бухгалтерского учета и отчетности - главного бухгалтера на данное лицо были возложены обязанности по контролю за своевременностью и полнотой проведения инвентаризации имущества финансовых обязательств учреждения.

Как мы видим, в случае выявления в ходе проверки излишков либо недостатч имущества учреждение может быть привлечено к административной ответственности по ст. 15.15.6 КоАП РФ.

Другим примером указанного нарушения являются установленные факты искажения сведений по дебиторской задолженности в годовой отчетности. Дело о привлечении к ответственности по ст. 15.15.6 КоАП РФ за данное нарушение рассмотрено в Постановлении Волгоградского областного суда от 25.11.2014 № 7а-1036/14.

Лица, которые могут быть привлечены к ответственности. Согласно ч. 1 ст. 2.1 КоАП РФ административным правонарушением признается противоправное, виновное действие (бездействие) физического или юридического лица, за которое поименованным Кодексом установлена административная ответственность. Юридические лица подлежат названной ответственности за совершение указанных нарушений в случаях, предусмотренных статьями разд. II КоАП РФ или законами субъектов РФ об административных правонарушениях (ч. 1 ст. 2.10 КоАП РФ). Юридическое лицо признается виновным в совершении такого правонарушения, если будет установлено, что у него имелась возможность соблюдать правила и нормы, за нарушение которых данным Кодексом или законами субъекта РФ

предусмотрена административная ответственность, но оно не приняло все зависящие от него меры по их соблюдению (ч. 2 ст. 2.1 КоАП РФ).

На основании ст. 2.4 КоАП РФ административной ответственности подлежит должностное лицо в случае совершения им нарушения в связи с неисполнением либо ненадлежащим исполнением своих служебных обязанностей. Под должностным лицом понимается лицо, постоянно, временно или в соответствии со специальными полномочиями осуществляющее функции представителя власти, то есть наделенное в установленном законом порядке распорядительными полномочиями в отношении лиц, не находящихся в служебной зависимости от него, а также лицо, выполняющее организационно-распорядительные или административно-хозяйственные функции в государственных органах, органах местного самоуправления, государственных и муниципальных организациях, в Вооруженных Силах, других войсках и воинских формированиях РФ.

На основании п. 24 Постановления Пленума ВС РФ от 24.10.2006 № 18 "О некоторых вопросах, возникающих у судов при применении Особенной части Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях" за ведение бухгалтерского учета и своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности ответственность несет главный бухгалтер учреждения.

Вместе с тем необходимо помнить, 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 бухгалтерского учета, либо лицом, с которым заключен договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета (ч. 8 ст. 7 Федерального закона от 06.12.2011 №402-ФЗ "О бухгалтерском учете"):

- данные, содержащиеся в первичном учетном документе, принимаются (не принимаются) главным бухгалтером или иным должностным лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, либо лицом, с которым заключен договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета, 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 бухгалтерского учета, либо лицом, с которым заключен договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета, в бухгалтерской (финансовой) отчетности на основании 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 период.

Согласно п. 1 Инструкции №191н бюджетную отчетность обязаны представлять главные распорядители бюджетных средств, распорядители бюджетных средств, получатели бюджетных средств, государственные

(муниципальные) бюджетные, государственные (муниципальные) автономные учреждения, осуществляющие полномочия федерального органа государственной власти (государственного органа), исполнительного органа государственной власти субъекта РФ, органа местного самоуправления по исполнению публичных обязательств перед физическими лицами, подлежащих исполнению в денежной форме, иные получатели бюджетных средств, имеющие право на принятие и (или) исполнение бюджетных обязательств от имени соответствующего публично-правового образования за счет средств соответствующего бюджета, главные администраторы, администраторы доходов бюджетов, главные администраторы, администраторы источников финансирования дефицита бюджетов, финансовые органы РФ, субъектов РФ, муниципальных образований и органы управления государственными внебюджетными фондами и территориальными государственными внебюджетными фондами, осуществляющие составление и исполнение соответствующих бюджетов, органы, осуществляющие кассовое обслуживание исполнения бюджетов бюджетной системы РФ, органы, осуществляющие кассовое обслуживание государственных (муниципальных) бюджетных учреждений, государственных (муниципальных) автономных учреждений и иных организаций.

С учетом вышеизложенного могут быть привлечены к административной ответственности, установленной ст. 15.15.6 КоАП РФ, главные бухгалтеры учреждений и организаций, перечисленные в п. 1 Инструкции №191н. Заметим, что главные бухгалтеры бюджетных и автономных учреждений могут быть привлечены к ответственности по данной статье только в случае искажения бюджетной отчетности по исполнению публичных обязательств перед физическими лицами, подлежащих исполнению в денежной форме.

Органы, которые вправе привлечь к ответственности. В соответствии с ч. 1 ст. 28.1 КоАП РФ 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 правонарушения.

На основании ч. 1 ст. 28.3 КоАП РФ протоколы об административных правонарушениях составляются должностными лицами органов, уполномоченных рассматривать дела об административных правонарушениях согласно гл. 23 КоАП РФ, в пределах компетенции соответствующего органа.

Составлять протоколы по ст. 15.15.16 КоАП РФ вправе инспекторы

Счетной палаты РФ, уполномоченные должностные лица контрольно-счетных органов субъектов РФ, должностные лица Росфиннадзора. Согласно ч. 2 ст. 28.3 КоАП РФ перечень должностных лиц, имеющих право составлять протоколы об административных правонарушениях, устанавливается уполномоченными федеральными органами исполнительной власти и уполномоченными органами исполнительной власти субъектов РФ в соответствии с задачами и функциями, возложенными на эти органы федеральным законодательством.

По общему правилу постановление по делу об административном правонарушении не может быть вынесено по истечении двух месяцев со дня совершения административного правонарушения, за исключением случаев, прямо указанных в ст. 4.5 КоАП РФ. Согласно ч. 1 ст. 4.5 КоАП РФ за нарушение бюджетного законодательства РФ и иных нормативных правовых актов, регулирующих бюджетные правоотношения, лицо может быть привлечено к административной ответственности не позднее двух лет со дня совершения административного правонарушения. Отметим, что истечение срока давности привлечения к этой ответственности является обстоятельством, исключающим производство по делу об административном правонарушении (п. 6 ч. 1 ст. 24.5 КоАП РФ).

Рассмотрение дел о нарушении бюджетного законодательства РФ и положений иных нормативных правовых актов, регулирующих бюджетные правоотношения, отнесено к компетенции:

- судов - в случаях, если орган или должностное лицо, к которым поступило дело о таком правонарушении, передает его на рассмотрение судьбе;
- Росфиннадзора - в отношении дел об административных правонарушениях, предусмотренных ст. 15.14 - 15.15.16, ч. 20 ст. 19.5 КоАП РФ;
- органов исполнительной власти субъектов РФ, осуществляющих функции по контролю и надзору в финансово-бюджетной сфере, - в отношении дел об административных правонарушениях, предусмотренных ст. ст. 15.14 - 15.15.16 КоАП РФ в пределах своих бюджетных полномочий и ч. 20 ст. 19.5 КоАП РФ.

Согласно ч.1 ст.30.1 КоАП РФ постановление по делу об административном правонарушении может быть обжаловано:

- вынесенное судьей - в вышестоящем суде;
- вынесенное коллегиальным органом - в районном суде по месту нахождения коллегиального органа;
- вынесенное должностным лицом - в вышестоящем органе, вышестоящему должностному лицу либо в районном суде по месту рассмотрения дела;
- вынесенное иным органом, созданным в соответствии с законом субъекта РФ,
- в районном суде по месту рассмотрения дела.

На основании ч. 1 ст. 30.3 КоАП РФ жалоба на постановление по делу об административном правонарушении может быть подана в течение 10 суток со дня вручения (получения) копии постановления. Этот срок в случае его пропуска может быть восстановлен судьей или должностным лицом, правомочными рассматривать жалобу по ходатайству лица, подающего ее.

Данная жалоба подается судье, в орган, должностному лицу, которыми вынесено постановление по делу и которые обязаны в течение трех суток со дня поступления жалобы направить ее со всеми материалами дела в соответствующий суд, вышестоящий орган, вышестоящему должностному лицу. Вместе с тем указанное правило не запрещает подавать жалобу непосредственно в суд, вышестоящий орган, вышестоящему должностному лицу, уполномоченным ее рассматривать.

Согласно ст. 30.5 КоАП РФ названная жалоба подлежит рассмотрению в 10-дневный срок со дня ее поступления со всеми материалами дела в орган, должностному лицу, правомочным рассматривать жалобу. Если жалобу будет рассматривать суд, срок ее рассмотрения составит два месяца.

Если учреждение представляет не бюджетную,
а бухгалтерскую отчетность

Итак, как мы убедились, по ст. 15.15.6 КоАП РФ должностные лица бюджетных и автономных учреждений могут быть привлечены к ответственности по данной статье только в случае искажения бюджетной отчетности по исполнению публичных обязательств перед физическими лицами, подлежащих исполнению в денежной форме. А если искажена бухгалтерская отчетность, представляемая в соответствии с Инструкцией № 33н <1>? В таком случае следует обратиться к нормам ст. 15.11 КоАП РФ. Указанной статьей установлена административная ответственность за грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности, а также порядка и сроков хранения учетных документов. Совершение данного правонарушения влечет наложение на должностных лиц административного штрафа в размере от 2000 до 3000 руб.

<1> Инструкция о порядке составления, представления годовой, квартальной бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений, утв. Приказом Минфина России от 25.03.2011 N 33н.

Согласно примечанию 1 к ст. 15.11 КоАП РФ под грубым нарушением правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности понимаются:

- занижение сумм начисленных налогов и сборов не менее чем на 10% вследствие искажения данных бухгалтерского учета;
- искажение любой статьи (строки) формы бухгалтерской отчетности не менее чем на 10%.

Исходя из примечания 2 к ст. 15.11 КоАП РФ должностные лица освобождаются от административной ответственности за административные правонарушения, предусмотренные названной статьей, в следующих случаях:

- при представлении уточненной налоговой декларации (расчета) и уплате на основании данной налоговой декларации (расчета) неуплаченных сумм

налогов, сборов и соответствующих пеней с соблюдением условий, предусмотренных п. п. 3, 4 и 6 ст. 81 НК РФ;

- при исправлении ошибки в установленном порядке (включая представление пересмотренной бухгалтерской отчетности) до утверждения бухгалтерской отчетности в установленном законодательством РФ порядке. Согласно нормам п. 11 Инструкции №33н в случае выявления ошибок, допущенных учреждением при составлении бухгалтерской отчетности, как самим учреждением, так и учредителем в ходе камеральной проверки представленной бухгалтерской отчетности на соответствие требованиям к ее составлению и представлению, установленным Инструкцией № 33н и правовым актом, утверждающим дополнительные формы, иным органом, осуществляющим финансовый контроль, учреждение по согласованию с учредителем представляет бухгалтерскую отчетность, содержащую исправления.

Бухгалтерская отчетность, содержащая исправления выявленных ошибок, представляется учредителю (или иным пользователям отчетности) в порядке, предусмотренном п. п. 5 - 7 Инструкции № 33н, с сопроводительным письмом, содержащим перечень внесенных изменений, а при исправлении ошибок, выявленных учредителем по результатам камеральной проверки бухгалтерской отчетности, - с копией уведомления о выявленном несоответствии бухгалтерской отчетности, направленного учредителем по результатам камеральной проверки бухгалтерской отчетности.

В случае представления учреждением бухгалтерской отчетности на бумажном носителе отметка учредителя о ее принятии по результатам проведенной камеральной проверки бухгалтерской отчетности проставляется в левом верхнем углу титульного листа баланса (ф. 0503730) (разделительного (ликвидационного) баланса государственного (муниципального) учреждения), а также на сопроводительном письме (по квартальной отчетности) с указанием даты принятия, должности и подписи (с расшифровкой) ответственного исполнителя учредителя.

В случае представления учреждением бухгалтерской отчетности по телекоммуникационным каналам связи уведомление о принятии бухгалтерской отчетности учредителем направляется учреждению в виде электронного документа.

Органы, которые вправе привлечь к ответственности. Как мы уже отмечали, протоколы об административных правонарушениях составляются должностными лицами органов, уполномоченных рассматривать дела об административных правонарушениях согласно гл. 23 КоАП РФ, в пределах компетенции соответствующего органа.

Согласно ч. 2 ст. 28.3 КоАП РФ протоколы об административных правонарушениях, предусмотренных ст. 15.11 КоАП РФ, вправе составлять должностные лица налоговых органов, а также должностные лица органов исполнительной власти, осуществляющих функции по контролю и надзору в финансово-бюджетной сфере, инспекторы Счетной палаты РФ и уполномоченные должностные лица контрольно-счетных органов субъектов РФ.

В силу ст. 4.5 КоАП РФ постановление по делу об административном правонарушении не может быть вынесено по истечении двух месяцев (по делу об административном правонарушении, рассматриваемому судьей, - по истечении трех месяцев) со дня совершения административного правонарушения, за исключением случаев, прямо указанных в данной статье. Отметим, что истечение срока давности привлечения к этой ответственности является обстоятельством, исключающим производство по делу об административном правонарушении (п. 6 ч. 1 ст. 24.5 КоАП РФ).

Согласно ст. 23.1 КоАП РФ рассмотрение дел об административных правонарушениях, ответственность за которые установлена ст. 15.11 КоАП РФ, отнесено к компетенции мировых судей. Вместе с тем, если такое административное правонарушение совершено военнослужащими и гражданами, призванными на военные сборы, рассмотрение дела относится к компетенции гарнизонных военных судов. Иными словами, постановление по делу об административном правонарушении за грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности должно быть вынесено не позднее трех месяцев со дня совершения административного правонарушения.

* * *

Исходя из вышеизложенного в случае искажения бюджетной отчетности должностное лицо учреждения может быть привлечено к административной ответственности по ст. 15.15.6 КоАП РФ. При этом факторов, приведших к ее искажению, может быть достаточно много. Это и неправильное отражение задолженностей, и выявленные излишки и недостачи и т.д. Если же учреждение представляет не бюджетную, а бухгалтерскую отчетность, то ответственность за ее искажение предусмотрена ст. 15.11 КоАП РФ. Причем должностное лицо данного учреждения будет привлечено к административной ответственности только в случае, если искажение любой статьи (строки) формы бухгалтерской отчетности составит не менее чем 10%. Для бюджетной отчетности такие ограничения не предусмотрены.

А.Гусев
К. п. н.,
редактор журнала
"Ревизии и проверки
финансово-хозяйственной деятельности
государственных (муниципальных)
учреждений"

Подписано в печать
28.05.2015
