

Федеральная палата адвокатов Российской Федерации

Е.Р. Баханькова

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В АДВОКАТСКИХ ОБРАЗОВАНИЯХ

Практическое руководство

Москва
РИОР
2017

УДК 657:347.965
ББК 65.052+67.75
Б30

ФЗ № 436-ФЗ	Издание не подлежит маркировке в соответствии с п. 1 ч. 2 ст. 1
----------------	--

Автор:

Баханькова Е.Р. — практикующий аудитор, директор департамента учета и налогообложения некоммерческих организаций аудиторско-бухгалтерской фирмы «Ренессанс» (Москва), старший преподаватель кафедры менеджмента Института «Высшая школа государственного управления» РАНХиГС, член Общественного совета при УФНС г. Москва, член Отраслевого комитета по бухгалтерскому учету в некоммерческих организациях Бухгалтерского методологического центра (Москва), член Экспертного совета по методологии учета в некоммерческих организациях при Институте профессиональных бухгалтеров и аудиторов России (Москва). Ведущий авторских семинаров и курсов для некоммерческих организаций, автор большого количества печатных работ, в том числе трех учебных пособий по вопросам бухгалтерского управленческого учета, аудита, финансового управления в некоммерческом секторе

Баханькова Е.Р.

Б30

Бухгалтерский учет в адвокатских образованиях : практ. руководство / Е.Р. Баханькова; Федеральная палата адвокатов РФ. — М. : РИОР, 2017. — 103 с.

ISBN 978-5-369-00828-7

Автор книги имеет большой опыт проведения обучающих мероприятий для бухгалтеров адвокатских образований.

В настоящее издание наряду с общими положениями включены ответы на сложные вопросы, возникающие в практике. Освещены особенности составления сметы, учетной политики, отчетности, процедуры внутреннего контроля, исчисления и уплаты налогов и многие другие темы. Подробно разъясняются все вопросы бухгалтерского учета, которые неоднозначно регулируются действующим законодательством.

Издание предназначено для руководителей и бухгалтеров адвокатских бюро, адвокатских коллегий, юридических консультаций, а также для адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты.

УДК 657:347.965
ББК 65.052+67.75

ISBN 978-5-369-00828-7

© Баханькова Е.Р., 2017
© Федеральная палата адвокатов РФ
(использование произведения), 2017
© ООО «Издательский Центр РИОР»
(оформление), 2017

ОТ АВТОРА

Уважаемые друзья, коллеги!

Рада представить вам книгу, публикация которой стала возможной благодаря запросу Федеральной палаты адвокатов Российской Федерации и средствам, выделенным этой организацией.

Я работаю с адвокатскими образованиями с 1996 г., когда впервые провела для них несколько сессий семинара, организованного Институтом повышения квалификации государственных служащих РАГС при Президенте Российской Федерации. С тех пор многие коллеги-бухгалтеры обращаются ко мне за соответствующими разъяснениями; кроме того, мы вместе участвуем в обучающих мероприятиях. У меня накопилось огромное количество ваших вопросов и ответов на них. В этом пособии я постаралась представить те, которые мне задавали наиболее часто. Очень надеюсь, что данные материалы будут вам полезны.

Адвокатские образования — это юридические лица. Бухгалтерский учет регулируется законом и национальными стандартами учета. Бухгалтеру адвокатского образования и сложно, и легко одновременно. Все адвокаты — члены адвокатского образования — высоко квалифицированные юристы, прекрасно знающие законы, что существенно облегчает создание системы обязательных требований при формировании бухгалтерского учета в организации. В то же время нельзя не учитывать специфику адвокатуры. Дело в том, что законодательство часто не дает однозначных ответов на спорные ситуации, в связи с чем бухгалтер вынужден действовать весьма осторожно, в то время как адвокат может предлагать ряд вариантов, которые могут оказаться рискованными, но, на первый взгляд, более выгодными для организации. Однако одно дело — отстаивать интересы клиентов и совсем другое — вовлекать в арбитражный процесс собственную организацию.

За ведение учета в адвокатском образовании отвечает руководитель, и его задача — организовать его таким образом, чтобы остальные члены адвокатского образования могли с полной отдачей сил выполнять свою основную функцию по защите прав и интересов граждан, обратившихся за юридической помощью. Бухгалтеру важно создать финансовые процедуры и учетную политику, максимально защищающие интересы адвокатского образования.

В этом пособии представлено несколько способов построения системы бухгалтерского учета в адвокатских образованиях.

Екатерина Баханькова

ГЛАВА 1. ОСНОВНЫЕ ОСОБЕННОСТИ АДВОКАТСКИХ ОБРАЗОВАНИЙ

Основой ведения бухгалтерского учета в адвокатских образованиях являются Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее — Закон № 402-ФЗ) и положения по бухгалтерскому учету и отчетности (далее — ПБУ). В дальнейшем планируется их замена на федеральные стандарты бухгалтерского учета (далее — ФСБУ).

В соответствии с определением, данным в Законе № 402-ФЗ, бухгалтерский учет — это формирование документированной систематизированной информации об объектах (имуществе и источниках формирования имущества) и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Новой редакцией п. 2 ст. 123.16-2 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее — ГК РФ) предусмотрено, что адвокатские образования, являющиеся юридическими лицами, создаются в виде коллегии адвокатов, адвокатского бюро или юридической консультации. При этом организационно-правовой формой юридического лица является адвокатское образование, а коллегия адвокатов, адвокатское бюро и юридическая консультация представляют собой виды юридических лиц данной организационно-правовой формы. Федеральным законом от 31.05.2002 № 63-ФЗ «Об адвокатской деятельности и адвокатуре в Российской Федерации» (далее — Закон № 63-ФЗ), кроме того, закреплена такая форма адвокатского образования, как адвокатский кабинет. Адвокатский кабинет не является юридическим лицом.

Адвокатские образования в соответствии с ГК РФ являются корпоративными некоммерческими организациями (это означает, что учредители или члены организации могут оказывать влияние на принимаемые решения) и, согласно ст. 123.1 ГК РФ, не преследуют в качестве основной цели извлечение

прибыли и не распределяют ее между своими членами. Прибыль должна направляться на уставные некоммерческие цели адвокатского образования.

Особенности видов и формы адвокатских образований влияют на организацию бухгалтерского учета и отчетности.

Адвокаты объединяются в организации, уникальные для каждого субъекта РФ, — адвокатские палаты. Адвокатскими палатами субъектов РФ признаются некоммерческие организации, основанные на обязательном членстве адвокатов данных регионов. Адвокатские палаты субъектов РФ, в свою очередь, на основе обязательного членства объединяются в Федеральную палату адвокатов РФ — общероссийскую негосударственную некоммерческую организацию.

Рассмотрим основные особенности видов и формы адвокатских образований, которые могут оказать влияние на организацию бухгалтерского учета.

Адвокатское бюро

Соглашение об оказании юридической помощи с доверителем заключается управляющим партнером или иным партнером **от имени всех партнеров** (а не бюро) на основании выданных ими доверенностей. В доверенностях указываются все ограничения компетенции партнера, заключающего соглашения и сделки с доверителями и третьими лицами. Указанные ограничения доводятся до сведения доверителей и третьих лиц.

К отношениям, возникающим в связи с учреждением и деятельностью адвокатского бюро, применяются правила, определенные законом для коллегий, если иное прямо не установлено ст. 23 Закона № 63-ФЗ. Адвокатское бюро не может быть преобразовано в коммерческую организацию или любую иную некоммерческую организацию, за исключением случаев преобразования адвокатского бюро в коллегия адвокатов.

Отношения в бюро строятся на основании партнерского договора. Важно следить за его сроками действия и обеспечить соответствие текста документа законодательным требованиям. После истечения сроков действия партнерского договора адвокаты вправе заключить новый партнерский договор. Если новый партнерский договор не был заключен в течение месяца со дня прекращения действия прежнего партнерского договора, то адвокатское бюро подлежит либо преобразованию в коллегия адвокатов, либо ликвидации.

С момента прекращения партнерского договора и до момента преобразования адвокатского бюро в коллегия адвокатов либо заключения нового партнерского договора адвокаты не вправе заключать соглашения об оказании юридической помощи.

Коллегия адвокатов

Соглашения об оказании юридической помощи коллегией адвокатов заключаются между адвокатом и доверителем и регистрируются в документации коллегии адвокатов.

Участие коллегии не может рассматриваться как ограничение независимости адвоката при исполнении им поручения доверителя, а также его личной профессиональной ответственности перед последним.

Юридическая консультация

Юридическую консультацию учреждает адвокатская палата по представлению органа исполнительной власти соответствующего субъекта РФ. Это происходит, когда на территории одного судебного района общее число адвокатов во всех адвокатских образованиях, расположенных на территории данного судебного района, составляет менее двух на одного федерального судью. Совет адвокатской палаты утверждает порядок, в соответствии с которым адвокаты направляются на работу в юридических консультациях. При этом советом адвокатской палаты

может быть предусмотрена выплата адвокатам, осуществляющим профессиональную деятельность в юридических консультациях, дополнительного вознаграждения за счет средств адвокатской палаты.

Адвокатский кабинет

Необходимо обратить внимание на то, что адвокатский кабинет не является юридическим лицом. Адвокат, имеющий стаж адвокатской деятельности не менее пяти лет и принявший решение осуществлять адвокатскую деятельность индивидуально, вправе учредить адвокатский кабинет. Соглашения об оказании юридической помощи в адвокатском кабинете заключаются между адвокатом и доверителем и регистрируются в документации адвокатского кабинета.

Адвокатская палата

Согласно п. 1 ст. 123.16-1 ГК РФ адвокатскими палатами признаются некоммерческие организации, основанные на обязательном членстве и созданные в виде адвокатской палаты субъекта РФ или Федеральной палаты адвокатов РФ для реализации целей, предусмотренных законодательством об адвокатской деятельности и адвокатуре. При этом важно отметить, что согласно п. 3 ст. 50 ГК РФ и Федеральная, и региональные адвокатские палаты являются видами такой организационно-правовой формы некоммерческой организации, как «адвокатская палата».

Адвокатская палата не вправе осуществлять адвокатскую деятельность от своего имени, а также заниматься предпринимательской деятельностью.

Адвокатские образования действуют на некоммерческой основе, однако это не значит, что адвокатское образование не

может получать прибыль или нести убытки. Деятельность, приносящая доход, может осуществляться в адвокатском образовании, так как в ст. 22–24 Закона № 63-ФЗ не содержится запрета на осуществление коммерческой деятельности. Не запрещено и создание коммерческих организаций, единственным собственником которых будет адвокатское образование. Однако важно помнить о том, что, несмотря на отсутствие законодательных ограничений, касающихся коммерческой деятельности объединений адвокатов, учреждение адвокатскими образованиями коммерческих или некоммерческих юридических лиц, создание которых не соответствует целям деятельности адвокатских образований, может квалифицироваться как нарушение требований законодательства об адвокатской деятельности и адвокатуры и Кодекса профессиональной этики адвоката.

Для всех некоммерческих организаций существуют особые правила ведения бухгалтерского учета и отчетности. Это связано с тем, что выручка и прибыль не являются основными источниками формирования имущества, как это происходит в коммерческих организациях.

У адвокатских образований основным источником формирования имущества является целевое финансирование, поэтому в бухгалтерском учете необходимо выстроить систему учета целевого финансирования. Эта тема более подробно будет рассмотрена далее, а сейчас рассмотрим общие принципы организации учета в адвокатских образованиях.

Важно помнить о том, что, согласно ч. 4 п. 2 ст. 6 Закона № 402-ФЗ, некоммерческие организации вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, но адвокатские образования не могут применять данный способ ведения бухгалтерского учета (ч. 5 ст. 6 Закона № 402-ФЗ).

Именно поэтому многие рекомендации для некоммерческих организаций неприменимы для адвокатских образований, так как упрощения в учете недопустимы.

Адвокатские образования не могут применять обобщенные счета, они обязаны начислять резервы и вести учет методом начисления, не имеют права применять кассовый способ даже для доходов и т.д.

Информация Министерства финансов Российской Федерации (далее — Минфин) об упрощенном учете была опубликована в декабре 2015 г.; приказ Минфина, который внес упрощения в учет, вступил в силу в мае 2016 г., поэтому многие рекомендации прошлых лет начиная с 2016 г. не могут применяться.

Бухгалтерский учет во всех адвокатских образованиях — юридических лицах будет строиться по единой схеме. Исключение — адвокатский кабинет, который не является юридическим лицом. Адвокат, осуществляющий деятельность через адвокатский кабинет, — это лицо, занимающееся частной практикой, и для него законом предусмотрено существенное упрощение деятельности, связанной как с ведением учета, так и с отчетностью.

Основные особенности учета адвокатских образований

1. Обязательна смета (бюджет) и ее отражение в учете.
2. Необходима организация отдельного учета целевых доходов и расходов. Должен вестись отдельный учет деятельности, приносящей доход.
3. Адвокаты не являются сотрудниками адвокатского образования, но они и не относятся к категории посторонних лиц.
4. Основные средства в некоммерческой организации сразу относятся на расходы в зависимости от их источника, при этом формируется фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества.

ГЛАВА 2. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА В АДВОКАТСКИХ ОБРАЗОВАНИЯХ

2.1. Смета

Адвокатское образование должно иметь смету или бюджет.

Из ст. 48 ГК РФ обязательство юридического лица иметь самостоятельный баланс или смету исключено, однако в Федеральном законе от 12.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» (далее — Закон № 7-ФЗ) это требование осталось.

Важно понимать, что самостоятельный баланс и бухгалтерский баланс — это несвязанные понятия. Самостоятельный баланс юридического лица и отдельный баланс отделения предприятия — понятия из сферы планирования деятельности.

Самостоятельный баланс предполагает наличие у организации обособленного имущества в достаточном количестве, чтобы удовлетворять текущие обязательства. Речь идет об определенном количестве доходов, необходимом для произведения определенного количества расходов, т.е., по сути, это и есть бюджет или смета.

Адвокатские образования обязаны утверждать смету (бюджет/финансовый план).

При планировании финансовой деятельности целесообразно разделять значения слов «смета», «бюджет», «финансовый план». В законодательстве нет жесткого требования о том, что должна иметь организация — смету или бюджет, но для составления каждого из этих документов необходимо понимать, в чем состоят их различия.

Смета — это расчет затрат на деятельность, мероприятие, процесс, проект, программу. При этом следует иметь в виду, что когда мы говорим о смете доходов и расходов, то речь идет

о ином представлении документа. Доходы, как правило, в такой смете показаны по направлениям расходования средств (табл. 1).

Таблица 1

Смета доходов и расходов (пример)

Наименование статьи расхода	Поступило от источника 1	Поступило от источника 2	Расход (всего)	Остаток
Оплата труда АУП	200	500	600	100
Расходы на командировки	100		50	50
Приобретение оборудования		1000	600	400
Аренда	250	500	700	50
Прочие расходы	100			100
Итого	650	2000	1950	700

Бюджет — это таблица доходов и расходов на определенный период, например на год. Доходная часть бюджета показывает все возможные источники финансовой поддержки, имеющиеся в наличии у организации в указанный период.

Расходная часть бюджета группирует затраты в легко определяемые категории — статьи расхода.

Разница между доходами и расходами показывает экономию или дефицит бюджета (табл. 2).

Финансовый план объединяет в себе решения и политику организации относительно вида, уровня и приоритетов программных мероприятий, необходимых для решения задач и достижения целей данной организации. В нем находят свое выражение решения, касающиеся распределения ограниченных ресурсов. Бюджет как таблица является обязательным элементом финансового плана. Однако, помимо самого бюджета, финансовый план состоит из следующих разделов:

- обзорный раздел (резюме);
- описание организации;
- описание отрасли;
- описание деятельности (услуг);
- описание клиентской группы;
- описание механизмов предоставления услуг;
- календарный план;
- финансы (источники доходов и направление расходов).

Такое деление удобно, когда важно выявлять различия между сметой, бюджетом и финансовым планом, если в работе используются все три вида. Однако, если из контекста ясно, о каком документе идет речь, или детально описано и объяснено, что он собой представляет, то все эти понятия можно считать синонимами (т.е. близкими по значению выражениями).

Таблица 2

Бюджет (пример)

Наименование дохода/ расхода	План	Факт	Баланс
Доходы			
Отчисления адвокатов на нужды адвокатского образования	1550	1500	
Доходы от сдачи имущества в аренду	1100	1100	
Итого доходы	2650	2600	50
Расходы			
Аренда	200	200	
Заработная плата	1650	1400	250
Содержание адвокатского образования	1000	1000	
Итого расходы	2850	2600	250
Дефицит (-) / Экономия (+)	-200	0	-200

Мы будем исходить за того, что:

- *смета* показывает направление расходования средств;
- *бюджет* состоит из доходной и расходной части, которая при сравнении дает результирующий показатель — дефицит или экономию;
- *финансовый план* — полноценный документ, который, помимо собственно бюджета, включает календарный план, описание финансовой ситуации организации, цели финансовой стратегии, способы привлечения средств, методы анализа и т.д.

Бухгалтеру адвокатского образования необходимо знать следующее.

1. Бюджет (смета) утверждается, как правило, высшим органом управления, однако компетенция этого органа может быть передана иному органу (постоянно действующему органу управления или исполнительному) согласно уставу.
2. Определение финансовых приоритетов является исключительной компетенцией высшего органа управления и не может быть передано другим органам (например, исполнительным — директору или правлению).
3. Бюджет служит для обоснования целевого расходования средств, и поэтому он должен утверждаться в начале каждого финансового года.

Бюджет — это и план, и способ организации контроля. В бюджете приводятся доходы и расходы, и на его основе организуется контроль расходования средств в соответствии с утвержденным планом, а также осуществляется анализ финансового состояния организации на текущий момент.

Составление годового бюджета — сложный и ресурсозатратный процесс, который должен быть тщательно спланирован. При его составлении учитывается множество параметров, в том числе общие цели развития предприятия и внешнеэкономическая обстановка.

Основные этапы разработки финансового плана включают:

- 1) ознакомление с результатами стратегического планирования. Необходимо понять общую стратегию и выбранные приоритетные направления деятельности на конкретный период. Из этого следует, что финансовое планирование не может вестись независимо, оно является частью стратегического планирования;
- 2) формулирование предположений и гипотез о состоянии экономики, тенденциях развития некоммерческого сектора в целом и данной некоммерческой организации в частности;
- 3) расчет ожидаемых источников финансирования;
- 4) оценку программных и административных расходов;
- 5) оценку денежных потоков;
- 6) прогнозирование дефицита или экономии бюджета.

Работа по подготовке годового бюджета должна вестись в тесном взаимодействии как с высшим органом управления (адвокатами, входящими в него), так и персоналом, отвечающим за финансовую функцию организации.

Каждая организация вправе самостоятельно определять, кто и в какие сроки будет осуществлять эту работу.

Важно помнить о том, что к заседанию высшего органа управления адвокатского образования финансовый план должен быть уже подготовлен и представлен на рассмотрение членов высшего органа управления. Поэтому процедура подготовки документа должна начинаться задолго до этого срока.

Если назначить срок утверждения годового бюджета на конец декабря, то процедуру планирования и разработки документа необходимо начать не позднее октября-ноября.

Процедуру планирования бюджета каждая организация вправе определить самостоятельно. Ряд проблем, возникающих при составлении бюджета, может быть решен путем создания механизма составления финансового плана. Этот

механизм целесообразно разработать, обсудить и представить в виде процедур, чтобы использовать его в дальнейшем в работе организации, внося в него необходимые изменения, если потребуется, а не разрабатывать механизм каждый раз заново.

Попробуем определить круг вопросов, которые должны быть отражены в данных процедурах.

Компетенция органов управления и исполнительных органов

Пример. Составление и исполнение бюджетов являются функциями администрации (правления, исполнительной дирекции), а рассмотрение, утверждение и контроль за исполнением бюджетов являются функциями высшего органа управления некоммерческой организации (далее — НКО).

Сроки разработки бюджета

Пример. Решение о начале работы над составлением проекта бюджета принимает руководитель высшего исполнительного органа адвокатского образования не позднее, чем за три месяца до начала соответствующего финансового года.

Порядок разработки бюджета

Пример. Руководитель высшего исполнительного органа адвокатского образования организует поэтапную работу над составлением проекта бюджета.

(Основные этапы были рассмотрены нами выше.) Руководитель определяет ответственных и сроки выполнения каждого из этапов.

Срок рассмотрения проекта финансового плана

Пример. Рассмотрение проекта финансового плана начинается не позднее, чем за месяц до начала финансового года (или до заседания высшего органа управления).

Процедура предварительного рассмотрения

Пример. Материалы финансового плана высылаются членам высшего органа управления на рассмотрение, в течение 15 дней каждый из членов высшего органа управления может прислать свои замечания и изменения в письменном виде. Изменения включаются в проект и решение о внесении или невнесении изменений принимается на заседании высшего органа управления адвокатского образования путем голосования.

Каждая организация может включать те или иные вопросы и этапы разработки финансового плана в бюджет, в зависимости от структуры организации, сложностей коммуникации между участниками, вовлеченными в процесс бюджетирования, и т.д.

Дальнейшее уточнение годового бюджета может производиться разными способами.

Бюджет может уточняться по направлениям деятельности:

- бюджет основной уставной деятельности адвокатского образования;
- бюджет по приносящей доход деятельности и т.д.

Бюджет может детализироваться по временному признаку:

- годовой;
- квартальный;
- месячный.

При формировании перечня статей, включаемых в бюджет, организация должна помнить о том, что даже для самой сложной и многоступенчатой структуры 15 статей затрат — это более чем достаточно. При выборе метода группировки и классификации важно не применять все возможные варианты, а найти тот, который является наиболее оптимальным для целей управления. То есть необходимо выбрать группу статей, при применении которой для учета затрат организации проще всего осуществлять оперативное управление, изменять структуру

расходов, принимать управленческие решения, составлять отчеты.

Важно выбрать этот перечень, чтобы не делать данные учета очень громоздкими, так как учет является информационной базой для управления.

В этой связи хотелось бы еще раз напомнить о том, что требование о раздельном учете каждого из источников целевых средств вовсе не предполагает введения отдельной статьи в общий бюджет для целей управления.

Откройте устав адвокатского образования и определите, кто, согласно уставу, обязан утверждать смету (бюджет, финансовый план). Как правило, в НКО это функция высшего органа управления или постоянно действующего органа управления.

Однако на адвокатские образования не распространяются жесткие ограничения, в связи с чем многие из них самостоятельно определяют свою структуру.

Выдержка из устава действующей коллегии, у которой высшим органом управления является общее собрание:

«К компетенции и полномочиям Совета учредителей коллегии относится:

- формирование **годового бюджета** и финансовой политики коллегии и представление их общему собранию членов Коллегии;
- распоряжение финансами и имуществом коллегии в соответствии с бюджетом и назначением имущества...»

Как правило, в адвокатских образованиях сложно планировать доходы, так как они неразрывно связаны с договорами, которые адвокаты заключают со своими клиентами в течение года. Доход определяется уставными и иными локальными документами по взаимному соглашению адвокатов — членов адвокатского образования.

Распространена практика, когда адвокатское образование составляет не бюджет доходов и расходов, а смету расходов.

Обратите внимание на то, как документ назван в ваших уставных документах: смета, бюджет, годовой бюджет, финансовый план. Например, коллегия, выдержка из устава которой приведена выше, может утвердить только расходную часть, но не вправе назвать ее годовым бюджетом.

Утвердить только смету, если уставом предусмотрен бюджет или финансовый план, недостаточно. У проверяющих органов могут возникнуть вопросы с целевым использованием средств, так как документ, предусмотренный уставом, не принят, а утвержден какой-то другой.

Смета расходов состоит из постоянных и переменных затрат.

Постоянные затраты — это известные обязательства, которые адвокатское образование будет нести независимо от заключенных договоров с клиентами.

К постоянным затратам относится оплата труда руководителя адвокатского образования, бухгалтера, секретаря, водителя, аренда и содержание офисного помещения, содержание оборудования, услуги банков, подписка на базы законодательства, бухгалтерских программ и т.д.

Эти расходы легко поддаются планированию и будут составлять основу сметы.

Переменные затраты связаны с договорами или работой конкретных адвокатов. Как правило, переменные расходы включают оплату помощников, командировочные расходы, услуги переводчиков и т.д. Их можно просчитать только на основе заключенных договоров.

В смете они могут выделяться как планируемые траты по договорам, а также как дополнительные или непредвиденные расходы.

Важным является признание расходов по смете. Если доход получен не полностью или израсходовано меньше средств, чем

было запланировано, то данный вопрос решается на заседании уполномоченного органа (совета или собрания) и отражается в протоколе с указанием причины.

Если же доходов было получено больше и расходов произведено больше, то, как правило, смета должна быть уточнена до отчета (обычно проводится внеочередное собрание). Если же проведение внеочередного собрания невозможно, увеличение доходной и расходной части сметы может оговариваться отдельными положениями локального документа (учетной политики, процедуры составления и утверждения бюджета).

Пример. Увеличение статей сметы в пределах 25% от общей суммы доходов (расходов) принимается руководителем адвокатского образования. При более существенном увеличении собирается внеочередное заседание органа управления, уполномоченного принимать смету.

В крайнем случае для рассмотрения на одном заседании можно включить в повестку дня два вопроса:

- 1) утверждение обновленной сметы;
- 2) утверждение отчета по смете.

Еще раз подчеркнем, что отчет по смете также должен утверждаться уполномоченным органом, о чем должна быть сделана запись в протоколе этого органа управления.

2.2. Учетная политика

Согласно Положению по бухгалтерскому учету ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», утвержденному приказом Минфина от 06.10.2008 № 106н (далее — ПБУ 1/2008), учетная политика некоммерческой организации должна обеспечивать рациональное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий ее деятельности и величины организации (требование рациональности).

В соответствии с положениями по бухгалтерскому учету некоммерческая организация, применяющая только **упрощен-**

ные способы, может: принять решение об использовании кассового метода учета доходов и расходов; признавать все расходы по займам прочими расходами; не отражать оценочные обязательства в бухгалтерском учете, в том числе не создавать резервы предстоящих расходов (на предстоящую оплату отпусков работникам, выплату вознаграждений по итогам работы за год и др.); осуществлять последующую оценку всех финансовых вложений в порядке, установленном для финансовых вложений, по которым текущая рыночная стоимость не определяется, а также принять решение не отражать обесценение финансовых вложений в бухгалтерском учете в случаях, когда расчет величины такого обесценения затруднителен; отражать в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности только суммы налога на прибыль отчетного периода без отражения сумм, способных оказать влияние на величину налога на прибыль последующих периодов (отложенные налоговые активы, отложенные налоговые обязательства и тому подобные объекты).

Это значит, что адвокатские образования обязаны вести учет в полном объеме: отражать оценочные обязательства, в том числе создавать резервы на отпуск работников, проводить проверку на обесценение финансовых вложений, проводить их дооценку, вести учет отложенных налоговых активов (далее — ОНА) и отложенных налоговых обязательств (далее — ОНО) по налогу на прибыль, и т.д.

ВАЖНО! Даже для организаций, применяющих упрощенные способы ведения учета, в Информации Минфина № ПЗ-3/2016 «Об упрощенной системе бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности (далее — Информация № ПЗ-3/2016) даны следующие комментарии:

Для ведения бухгалтерского учета организация, применяющая упрощенные способы, может сократить количество син-

тетических счетов в принимаемом ей рабочем плане счетов бухгалтерского учета по сравнению с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденным приказом Минфина от 31.10.2000 № 94н, в частности, в рабочем плане счетов бухгалтерского учета могут применяться:

- а) для учета производственных запасов счет 10 «Материалы» (вместо счетов 07 «Оборудование к установке», 10 «Материалы»);
- б) для учета затрат счет 20 «Основное производство» (вместо счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»), 44 «Расходы на продажу».

Как видите, применение для отражения затрат счета 86 без отражения на счетах затрат не предусмотрено даже при упрощенных способах, а для адвокатских образований, ведущих учет в полном объеме, тем более такое отражение невозможно.

Поэтому адвокатское образование имеет право определить в учетной политике один из двух вариантов для отражения расходов:

Счет 20 «Основное производство», субсчет: некоммерческие расходы или счет 26 «Общехозяйственные расходы».

И то и другое возможно, на этих счетах отражаются только расходы, связанные с содержанием адвокатского образования.

Все расходы адвокатов по конкретному договору будут отражаться на других счетах в аналитике по договорам и (или) адвокатам.

По мнению Минфина, правильным является применение счета 20 — это счет основных затрат. Адвокатское образование как некоммерческая организация в качестве основных затрат учитывает целевые расходы, связанные с содержанием адвокатского образования.

Однако счет 26 — это общехозяйственные расходы, которые, по сути, и являются расходами на содержание юридического лица, у адвокатского образования других расходов часто не бывает.

Итак, учетная политика должна отражать особенности ведения учета адвокатского образования.

Основные моменты, которые необходимо отразить, таковы: момент признания целевого дохода, отражение его в учете, организация раздельного учета целевых средств, процедура отражения расходов. При организации учета рекомендуется группировать счета доходов и расходов по статьям утвержденной сметы и по разделам отчета о целевом использовании средств (форме 6).

В этом случае легко подтвердить наличие раздельного учета: есть смета, статьи затрат в бухгалтерском учете группируются по статьям сметы, в любой момент в системе учета можно получить данные о фактическом исполнении сметы.

На сегодняшний день единой методики составления учетной политики нет. Каждая организация вправе самостоятельно разрабатывать ее положения. Условно учетную политику некоммерческой организации можно разделить на два раздела: организационный раздел и раздел, определяющий порядок ведения бухгалтерского учета.

Второй раздел, как правило, освещается наиболее подробно, так как его формирование определено национальными стандартами по бухгалтерскому учету, так называемыми ПБУ, которые, в соответствии с требованиями Закона № 402-ФЗ, постепенно будут заменены на ФСБУ.

Для целей создания учетной политики важно то, что в конце каждого ПБУ есть раздел, в котором указаны вопросы, которые должны быть урегулированы в учетной политике при наличии данного объекта в учете. То есть речь идет о вопросах, по которым, согласно нормативным актам, разработано не-

сколько вариантов отражения в учете и отчетности, и у организации есть право выбора одного из них. Необходимо соблюдать единственное условие: этот выбор должен быть определен в приказе об учетной политике.

В разделе учетных процедур, определяющих порядок проведения бухгалтерского учета, уделено внимание порядку отражения информации в учете, начислению амортизации основных средств, проведению переоценки основных средств, начислению амортизации нематериальных активов, приобретению материалов и т.д. Рассматриваются вопросы оценки товаров, учета расходов по проектам, списания материалов, учета общеадминистративных расходов и т.д. Освещается учет расходов будущих периодов и учет предстоящих расходов и платежей, порядок создания оценочных резервов, учет выручки от реализации продукции (работ, услуг) и внереализационных доходов в целях налогообложения, порядок определения финансового результата при выполнении договоров долгосрочного характера, порядок распределения и использования прибыли, порядок и сроки проведения инвентаризации и т.д.

Первая часть финансовых процедур, посвященная организационным вопросам и отражающая особенности деятельности именно данной некоммерческой организации, важна в первую очередь для руководителя, потому что бухгалтер, отвечающий за разработку учетной политики, особое внимание уделяет именно вопросам, представленным во второй части, — регулированию бухгалтерского учета. Это объясняется тем, что основной функцией бухгалтера является создание системы бухгалтерского учета, отвечающей требованиям законодательства.

Одной из самых насущных проблем некоммерческой организации является организация финансового контроля за целевым использованием средств, теперь, в соответствии с Законом № 402-ФЗ, организация внутреннего контроля — обязанность каждой организации.

Примерные разделы учетной политики адвокатского образования

Организационная часть

- Общая информация об организации
- Структура управления
- Структура финансового отдела
- Механизм составления и утверждения бюджетов
- Виды составляемых бюджетов
- Структура доходов, источники финансирования, расчет собственного вклада
- Структура расходов (применяемые статьи — перечень, классификация, распределение)
- Методика распределения косвенных расходов
- Процедура закупок.
- Оценка персонала
- Оценка деятельности
- Методика анализа бюджетов
- Организация контроля за использованием средств
- Процедура «признания дохода» (закрытие проекта)
- Процедура внесения изменений и дополнений в учетную политику и финансовые процедуры
- Процедура внутреннего контроля

Часть, определяющая бухгалтерские стандарты НКО (в каждом ПБУ есть раздел, определяющий, какую информацию нужно отразить в учетной политике и отчетности)

- Применяемая форма бухгалтерского учета
- Используемый план счетов
- Начисление резервов и фондов
- Учет материалов
- Учет основных средств
- Методика износа основных средств (далее — ОС)
- Учет продаж
- Учет рабочего времени и заработной платы
- Расчеты с подотчетными лицами
- Нормы командировочных расходов
- Ведение кассовых операций
- Учет банковских операций
- Валютные операции

Учет курсовых разниц
Процедура учета целевых средств
Учет нематериальных активов
Процедура распределения прибыли
Учет коммерческих расходов
Исчисление себестоимости
Процедура признания дохода

При формировании учетной политики утверждается следующее:

- методы оценки отдельных видов активов и обязательств организации;
- рабочий план счетов бухгалтерского учета для ведения синтетического и аналитического учета;
- формы первичных учетных документов, по которым не предусмотрены типовые и унифицированные формы;
- регистры бухгалтерского учета;
- формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
- состав форм и раскрытие внешней бухгалтерской отчетности;
- правила документооборота;
- перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов;
- график документооборота;
- порядок хранения документов бухгалтерского учета;
- технология обработки учетной информации;
- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;
- порядок контроля за хозяйственными операциями;
- организация работы бухгалтерской службы;
- организация работы обособленных структурных подразделений (филиалов);
- проведение внешней аудиторской проверки;
- организация внутреннего контроля;
- перечень сведений, составляющих коммерческую тайну;
- другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

Обязательные приложения к учетной политике

1. Рабочий план счетов.
2. Образцы первичных документов.
3. Регистры учета.
4. Образцы и формы отчетности.
5. Процедура инвентаризации.
6. Процедура внутреннего контроля.

2.3. План счетов

Полное и точное отражение имущества и источников формирования имущества отражено в Плане счетов бухгалтерского учета. Еще раз напоминаем вам о том, что адвокатские образования не могут вести учет по упрощенной схеме, поэтому для них обязательно применение основных принципов учета, двойной записи, метода начисления и проч.

Рассмотрим схему плана счетов. Обратите внимание на то, что, помимо разделения на счета активов и процессов и счета обязательств и капитала, счета в плане счетов расположены в соответствии документами отчетности, которая составляется на основе данных бухгалтерского учета. Это счета бухгалтерского баланса и счета отчета о прибылях и убытках.

Структура плана счетов

- Счет бухгалтерского баланса

Активы и процессы

Раздел I «Внеоборотные активы» (01–09)

Раздел II «Производственные запасы» (10–19)

Раздел III «Затраты на производство» (20–29 и 30–39)

Раздел IV «Готовая продукция и товары» (40–49)

Раздел V «Денежные средства» (50–59)

Обязательства и капитал

Раздел VI «Расчеты» (60–79)

Раздел VII «Капитал», в том числе Целевое финансирование (80–89)

- Счета отчета о прибылях и убытках

Раздел VIII «Финансовые результаты» (90–99)

- Забалансовые счета (001–011)

Порядок размещения счетов в плане:

- счета активов и процессов;
- счета обязательств и капитала.

В каждом разделе объединены все счета, связанные с определенной стадией кругооборота, независимо от назначения и структуры этих счетов.

Раздел «Внеоборотные активы»:

- счета активов («Основные средства», «Доходные вложения в материальные активы», «Нематериальные активы», «Оборудование к установке»);
- счета процессов («Вложения во внеоборотные активы»);
- регулирующие счета («Амортизация основных средств», «Амортизация нематериальных активов»).

Раздел «Производственные запасы»:

- счета активов («Материалы», «Животные на выращивании и откорме»);
- счета процессов («Заготовление и приобретение материальных ценностей»);
- регулирующие счета («Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», «Отклонение в стоимости материальных ценностей»).

Внутри разделов регулирующие счета помещены после основных счетов:

- счет 01 «Основные средства» и счет 02 «Амортизация основных средств»;
- счет 04 «Нематериальные активы» и счет 05 «Амортизация нематериальных активов»;

- счет 10 «Материалы» и счет 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»;
- счет 58 «Финансовые вложения» и счет 59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги»;
- счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и счет 63 «Резервы по сомнительным долгам» и т.д.

В разделе «*Затраты на производство*» должны быть представлены счета учета процесса основного производства, т.е. производства, продукция которого является предметом деятельности организации. (Именно поэтому Минфин считает правильным применение именно счета 20 как основного счета расходов, в том числе уставных некоммерческих.)

Далее идут счета учета вспомогательных производств, счета для накапливания и распределения затрат по обслуживанию производства и управлению.

В разделе «*Расчеты*» счета помещены в следующей последовательности:

- счета внешних контрагентов (поставщики, подрядчики, покупатели, заказчики, заимодавцы);
- счета расчетов с государством (бюджеты, Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования, Фонд обязательного медицинского страхования);
- счета расчетов с персоналом (по оплате труда, подотчетным суммам, прочим операциям);
- собственниками (акционерами, участниками, учредителями, уполномоченными государственными и муниципальными органами);
- счета внутрихозяйственных (внутрибалансовых) расчетов.

Счета 80–89 полностью предназначены для учета собственных средств организации (раздел VII «Капитал»).

Счета 90–99 отведены для систематизации информации о доходах и расходах организации, а также о конечном финансовом результате ее деятельности (раздел VIII «Финансовые результаты»).

Счет учета целевого финансирования представлен в разделе «Капитал», однако для отчетности раздел «Капитал» заменяют разделом «Целевое финансирование».

Таким образом, система бухгалтерского учета строится на основе сплошного учета всех первичных документов и группировки их по соответствующим счетам. Путем обобщения информации на основе данных бухгалтерского учета составляется бухгалтерская отчетность.

2.4. Отчетность адвокатских образований

Адвокатское образование представляет полную ежегодную отчетность.

Согласно п. 2 ч. 4 ст. 6 Закона № 402-ФЗ, некоммерческая организация вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, за исключением следующих некоммерческих организаций, перечисленных в ч. 5 указанной статьи:

- коллегий адвокатов;
- адвокатских бюро;
- юридических консультаций;
- адвокатских палат.

Адвокатские образования обязаны представлять полную бухгалтерскую отчетность в соответствии с Приложением 1 Приказа Минфина России от 02.07.2010 № 66н (ред. от 06.04.2015) «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (далее — Приказ Минфина № 66н). Бухгалтерская отчетность представляется в налоговые органы и органы статистики.

Отчетность адвокатских образований состоит из баланса, отчета о целевом использовании средств и пояснений к ним. Отчет о финансовых результатах может представляться в случае наличия существенных показателей прибыли (убытка).

Организация раскрывает в составе приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о целевом использовании средств информацию об отдельных доходах и расходах в случае, когда:

- в отчетном году эта организация признала (получила) доход от приносящей доход деятельности;
- показатель признанного (полученного) некоммерческой организацией дохода существенен;
- раскрытия данных о прибыли (убытках) организации от приносящей доход деятельности в отчете о целевом использовании средств недостаточно для формирования полного представления о финансовом положении некоммерческой организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении;
- без знания о показателе полученного дохода заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения некоммерческой организации и финансовых результатов ее деятельности.

Но даже если организация не представит данный отчет, ее нельзя оштрафовать, так как закон не предусматривает наличие данного отчета в составе отчетности некоммерческой организации (см. ст. 14 п. 2 Закона № 402-ФЗ).

Несмотря на то что Приложение 1 к Приказу Минфина № 66н является общим для всех (и коммерческих, и некоммерческих организаций), некоммерческие организации, в том числе адвокатские образования, не включают в отчетность раздел III «Капитал и резервы», а заменяют его разделом «Целевое финансирование».

Группа статей «Целевое финансирование в адвокатских образованиях, помимо остатка средств отчислений на содержание адвокатского образования, будет включать фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества, фонд нематериальных активов и фонд финансовых вложений при наличии таких объектов (основных средств, нематериальных активов, финансовых вложений).

Выбранные формы отчетности необходимо утвердить в учетной политике, например, как приложение или выделить их в отдельный раздел.

Инструкции по заполнению полной формы 6 (отчета о целевом использовании средств) не существует. Сейчас есть информационное письмо Минфина «Об особенностях формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности некоммерческих организаций» (ПЗ-1/2015) (далее — Информация № ПЗ-1/2015), но в нем содержится лишь общая информация. Рекомендуется создать внутреннюю инструкцию по заполнению формы 6 или включить эту информацию как раздел учетной политики, чтобы соблюдать принцип сопоставимости в следующих периодах. Так, банковские расходы могут отражаться как в прочих расходах по содержанию организации, так и в прочих расходах в целом, это разные строки отчета. Будет ошибкой отражать их в одном периоде в одной строке, а на следующий год — в другой.

Несколько приложений к отчетности, согласно Информации № ПЗ-1/2015, можно не представлять адвокатским образованиям.

Исходя из Федерального закона № 402-ФЗ и Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (далее — ПБУ 4/99), некоммерческие организации не обязаны в составе приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о целевом использовании средств раскрывать информацию о наличии и изменениях уставного (складочного) капитала, резерв-

ного капитала и других составляющих капитала организации, так как по сути у них не может быть капитала.

В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации № 34н, некоммерческим организациям разрешается не представлять отчет о движении денежных средств.

Некоммерческая организация раскрывает информацию о движении денежных средств в составе приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о целевом использовании средств:

- когда составление и (или) представление, и (или) публикация отчета о движении денежных средств предусмотрены законодательством РФ (для адвокатских образований закон не предусматривает такого обязательства);
- когда организация добровольно приняла решение о представлении и (или) публикации такого отчета.

Но если решение принято, то представлять отчет о движении денежных средств необходимо с учетом особенностей классификации денежных потоков некоммерческой организации применительно к правилам, установленным Положением по бухгалтерскому учету «Отчет о движении денежных средств» (далее — ПБУ 23/2011), а также применительно к структуре и составу показателей отчета о движении денежных средств, форма которого утверждена Приказом Минфина № 66н.

Некоммерческая организация самостоятельно определяет детализацию показателей по статьям отчетов, а также содержание пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о целевом использовании средств при оформлении их в табличной форме.

При формировании показателей бухгалтерской отчетности некоммерческая организация должна исходить из требования существенности. При этом некоммерческая организация, в соответствии с условиями деятельности, а также требованиями законодательства РФ, самостоятельно принимает решение

о существенности того или иного показателя с учетом его оценки, характера и конкретных обстоятельств возникновения.

2.5. Основные средства в адвокатских образованиях

Учет основных средств в некоммерческих организациях имеет ряд особенностей, которые касаются и учета основных средств в адвокатских образованиях.

Некоммерческая организация принимает объект к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, если он предназначен для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания данной некоммерческой организации (в том числе в предпринимательской деятельности, осуществляемой в соответствии с законодательством РФ), для управленческих нужд некоммерческой организации, если объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев и организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта.

Сроком полезного использования является период, в течение которого использование объекта основных средств ведется только организацией и правила такого использования устанавливаются организацией самостоятельно. Для отдельных групп основных средств срок полезного использования определяется исходя из количества продукции (объема работ в натуральном выражении), ожидаемого к получению в результате использования этого объекта. Обязательного применения законодательных норм по группам амортизируемого имущества не предусмотрено, тем более что имущество адвокатского образования почти никогда не будет амортизируемым для целей налогообложения.

Основные средства, предназначенные исключительно для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование с целью получения дохода, отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе доходных вложений в материальные ценности, т.е., например, имущество, сдаваемое в аренду, не отражается как основное средство.

Активы стоимостью в пределах лимита, установленного в учетной политике организации, но не более 40 000 руб. за единицу, могут отражаться в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе материально-производственных запасов. В целях обеспечения сохранности этих объектов в производстве или при эксплуатации в организации должен быть организован надлежащий контроль за их движением.

Важно прописать в учетной политике, каким образом этот контроль организован, например, так:

«Учет активов стоимостью до 40 000 руб., учтенных в составе производственных запасов, ведется в натуральных единицах материально ответственными лицами.

Материально ответственное лицо ведет отдельный регистр по своим объектам.

Данные активы подлежат выборочной проверке при проведении инвентаризации основных средств. При невозможности дальнейшего использования материально ответственное лицо письменно обращается к постоянно действующей инвентаризационной комиссии для списания данных объектов».

Объекты основных средств адвокатских образований не подлежат амортизации, по ним линейным способом начисляется износ за балансом. Периодичность начисления износа должны быть определена в учетной политике.

По группе статей «Основные средства» отражается первоначальная стоимость имеющихся в наличии у некоммерческой

организации объектов основных средств, приобретенных за счет целевых средств, а также полученных в качестве добровольных имущественных взносов и пожертвований, предназначенных для обеспечения уставной (включая приносящую доход) деятельности некоммерческой организации.

При этом аналитический учет основных средств должен обеспечивать получение данных о наличии и движении основных средств. Информация об износе основных средств некоммерческой организации, начисляемом линейным способом и учитываемом на забалансовых счетах, раскрывается в таблице «Наличие и движение основных средств», пояснения представляются соответственно в графах «Накопленный износ» и «Начисленный износ», именуемых с учетом примечаний к указанной таблице.

Выбытие объектов основных средств из-за невозможности дальнейшего использования в деятельности некоммерческой организации отражается как уменьшение по группам статей «Основные средства» и «Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества». Одновременно производится уменьшение соответствующего показателя сумм износа по объектам основных средств.

Использование средств целевого финансирования, полученного некоммерческой организацией в виде инвестиционных средств на приобретение и (или) создание основных средств, включая объекты общего пользования, раскрывается как уменьшение по группе статей «Целевые средства» и, соответственно, как увеличение статьи «Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества». Информация о целевом использовании некоммерческой организацией полученных средств (по форме, структуре, составу источников поступления и направлениям использования) раскрывается в отчете о целевом использовании средств.

Проводки представлены в табл. 3.

Таблица 3

Учет основных средств

Приобретение основных средств		
1. Оплачен счет поставщика ОС	60-2	51
2. Акцептован счет поставщика	08	60-1
3. Отражен НДС по приобретенному ОС	19	60-1
4. НДС учтен в стоимости объекта, как правило, у адвокатских образований деятельность не облагается НДС	08	19
5. ОС приняты к эксплуатации по акту ввода в эксплуатацию	01	08
6. Отражен источник финансирования объекта	20, 26	86-ОС
7. Зачтен аванс выданный	60-1	60-2
Начисление износа или амортизации основных средств		
Начислен износ за балансом	010	
Списание основных средств		
Для основных средств приобретенных за счет целевых средств, если они использовались в некоммерческой деятельности Списана первоначальная стоимость ОС	01-9	01
Списана остаточная стоимость основных средств	91-2	01-9
Возвратные отходы (годные детали) по рыночной стоимости	10	91-1
Закрытие счета 91	91-1 91-9	91-9 91-2
Результат от выбытия	99 91-9	91-9 99
Закрытия фонда в основных средствах в связи с выбытием ОС	86- ФОС	91
Списан начисленный износ	010	
ВАРИАНТ списания по информации Минфина с 2016 г.		
Списана первоначальная стоимость ОС	01-9	01

Окончание табл. 3

Списана стоимость ОС за счет Фонда недвижимого и особо ценного движимого имущества	86-ФОС	01-9
Списан начисленный износ		010

2.6. Процедура внутреннего контроля

В соответствии со ст. 19 Закона № 402-ФЗ экономический субъект обязан организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни. Экономический субъект, бухгалтерская (финансовая) отчетность которого подлежит обязательному аудиту, обязан организовать и осуществлять внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности (за исключением случаев, когда его руководитель принял на себя обязанность ведения бухгалтерского учета).

В Информации Минфина «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности» (ПЗ-11/2013) (далее — Информация № ПЗ-11/2013) предложены рекомендации по организации внутреннего контроля.

Процедуры внутреннего контроля представляют собой действия, направленные на минимизацию рисков, влияющих на достижение целей экономического субъекта.

Экономический субъект может применять следующие процедуры внутреннего контроля:

- 1) документальное оформление (например, осуществление записей в регистрах бухгалтерского учета на основе первичных учетных документов, в том числе бухгалтерских справок; включение в бухгалтерскую (финансовую) отчетность существенных оценочных значений исключительно на основе расчетов);

- 2) подтверждение соответствия между объектами (документами) или их соответствия установленным требованиям (например, проверка оформления первичных учетных документов на соответствие установленным требованиям при принятии их к бухгалтерскому учету). К данным процедурам внутреннего контроля относятся также процедуры контроля взаимосвязанных фактов хозяйственной жизни (например, соотнесение перечисления денежных средств в оплату материальных ценностей с получением и оприходованием этих ценностей);
- 3) санкционирование (авторизация) сделок и операций, обеспечивающее подтверждение правомочности совершения их; как правило, выполняется персоналом более высокого уровня, чем лицо, осуществляющее сделку или операцию (например, утверждение авансового отчета сотрудником его руководителем);
- 4) сверка данных (например, сверка расчетов экономического субъекта с поставщиками и покупателями для подтверждения сумм дебиторской и кредиторской задолженности; сверка остатков по счетам бухгалтерского учета наличных денежных средств с остатками денежных средств по данным кассовой книги);
- 5) разграничение полномочий и ротация обязанностей (например, возложение полномочий по составлению первичных учетных документов, санкционированию (авторизации) сделок и операций и отражению их результатов в бухгалтерском учете на разных лиц на ограниченный период с целью уменьшения рисков возникновения ошибок и злоупотреблений);
- 6) процедуры контроля фактического наличия и состояния объектов, в том числе физическая охрана, ограничение доступа, инвентаризация;

- 7) надзор, обеспечивающий оценку достижения поставленных целей или показателей (например, правильности осуществления сделок и операций, выполнения учетных операций, точности составления бюджетов (смет, планов), соблюдения установленных сроков составления бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- 8) процедуры, связанные с компьютерной обработкой информации и информационными системами, среди которых, как правило, выделяют процедуры общего компьютерного контроля и процедуры контроля, осуществляемые в отношении отдельных функциональных элементов системы (модулей, приложений). Процедуры общего компьютерного контроля включают правила и процедуры, регламентирующие доступ к информационным системам, данным и справочникам, правила внедрения и поддержки информационных систем, процедуры восстановления данных и другие процедуры, обеспечивающие бесперебойное использование информационных систем. Процедуры контроля, осуществляемые в отношении отдельных функциональных элементов системы, включают, в частности, логическую и арифметическую проверку данных в ходе обработки информации о фактах хозяйственной жизни (проверку правильности оформления реквизитов документов, контроль введенных сумм, автоматическую сверку данных, отчеты об операциях и ошибках и др.).

Поскольку эффективность внутреннего контроля снижается при превышении руководством или иным персоналом экономического субъекта должностных полномочий, одним из важных направлений оценки рисков является оценка риска возникновения злоупотреблений. Злоупотребления могут быть связаны с приобретением и использованием активов, ведением бухгалтерского учета, в том числе составлением бухгалтерской

отчетности, совершением действий, являющихся коррупционными. Оценка данного риска предполагает выявление участков (областей, процессов), на которых могут возникать злоупотребления, а также возможностей для их совершения, в том числе связанных с недостатками контрольной среды и процедур внутреннего контроля экономического субъекта.

Для целей противодействия злоупотреблениям наиболее эффективными процедурами внутреннего контроля являются санкционирование (авторизация) сделок и операций, разграничение полномочий и ротация обязанностей, контроль фактического наличия и состояния объектов.

Для адвокатских образований можно предложить следующий механизм распределения обязанностей по организации внутреннего контроля:

1. Совет учредителей (партнеров):
 - а) устанавливает общие принципы и требования к внутреннему контролю;
 - б) утверждает стандарты и методики организации и осуществления внутреннего контроля на уровне экономического субъекта в целом;
 - в) принимает решения по повышению эффективности внутреннего контроля.
2. Постоянно действующая ревизионная комиссия избирает внутреннего ревизора, который:
 - а) наблюдает за эффективностью внутреннего контроля, независимостью специального подразделения внутреннего контроля, процессом обеспечения соблюдения законодательства и кодекса делового поведения (этики) экономического субъекта;
 - б) анализирует отчеты внешнего аудитора о состоянии внутреннего контроля;
 - в) проводит регулярные встречи с сотрудниками и членами адвокатского образования для рассмотрения существенных рисков, проблем внутреннего контроля и соответствующих планов;

- г) анализирует результаты и качество выполнения разработанных руководством мероприятий (корректирующих шагов) по совершенствованию внутреннего контроля;
 - д) рассматривает случаи злоупотреблений и оценивает адекватность принятых сотрудниками и членами адвокатского образования мер по предупреждению таких случаев.
3. Исполнительный орган (директор) адвокатского образования отвечает за организацию и осуществление внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом.
 4. Главный бухгалтер отвечает за организацию и осуществление внутреннего контроля ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности.
 5. Адвокаты и сотрудники адвокатского образования в соответствии со своими полномочиями и функциями:
 - а) проводят оценку рисков;
 - б) составляют и обновляют документацию, оформляющую организацию внутреннего контроля;
 - в) осуществляют внутренний контроль в соответствии с установленным порядком;
 - г) осуществляют оценку внутреннего контроля.
 6. Специальное подразделение внутреннего контроля (служба внутреннего контроля) (или выбранный сотрудник):
 - а) осуществляет методическое обеспечение организации и осуществления внутреннего контроля;
 - б) координирует деятельность подразделений по организации и осуществлению внутреннего контроля;
 - в) осуществляет оценку внутреннего контроля;
 - г) подготавливает рекомендации (предложения) по устранению выявленных нарушений и недостатков.

2.7. Расчеты с адвокатами

Когда речь идет о расчетах с адвокатом, важно помнить следующее:

1. Адвокат — член (а часто и учредитель) адвокатского образования.
2. Адвокатское образование (кроме кабинета) — корпоративная некоммерческая организация, решения в которой принимаются общим собранием членов.

Из этого следует, что адвокат — не стороннее третье лицо, а основа любого адвокатского образования.

В то же время адвокат не сотрудник, с ним нельзя заключить договор гражданско-правового характера по его адвокатской деятельности внутри адвокатского образования.

Адвокатская деятельность ведется адвокатами, адвокатское образование при этом выступает в роли посредника. Адвокат ведет деятельность сам, а адвокатское образование выступает налоговым агентом по отражению как его доходов, так и расходов.

Следствием этого является важная для бухгалтерии мысль: необходимо организовать аналитический учет доходов и расходов каждого адвоката. Этот учет должен быть отделен от целевых средств адвокатского образования.

Самым важным, конечно, является трактовка подп. 5 п. 1 ст. 7 Закона № 63-ФЗ относительно отчислений адвокатов.

Длительное время адвокатские организации были вынуждены действовать на свой страх и риск.

Старая редакция закона звучала так: адвокат обязан ежемесячно отчислять *за счет получаемого вознаграждения* средства на общие нужды адвокатской палаты в порядке и в размерах, которые определяются собранием (конференцией) адвокатов адвокатской палаты соответствующего субъекта РФ, а также отчислять средства на содержание соответствующего адвокатского кабинета, соответствующей коллегии адвокатов или соответствующего адвокатского бюро в порядке и в размерах, которые установлены адвокатским образованием.

Возникал вопрос относительно того, как быть, если у адвоката нет вознаграждения в текущем периоде (он в отпуске по беременности и родам, у него был длительный судебный процесс, средства за который он получит только после его окончания, и т.д.). Уплата отчислений — одно из условий сохранения статуса адвоката, и если вознаграждения нет, то и отчисления делать не из чего. При этом планировать деятельность адвокатского образования, не обеспечив хотя бы необходимый минимум средств, было крайне сложно.

Многие адвокатские образования устанавливали минимальный размер отчислений, который не зависел от суммы вознаграждений. Но и тут возникали вопросы с налогообложением как относительно НДФЛ адвоката, так и относительно целей налога на прибыль самого адвокатского образования.

С 2016 г. формулировка изменилась: из закона исчезла фраза «за счет получаемого вознаграждения», и проблема была решена. Есть у адвоката доход (вознаграждение) или нет, теперь для отчислений не имеет значения. Если адвокатское образование принимает решение уплачивать взнос, например, в сумме 2000 руб., то пока адвокат уплачивает данный взнос, а также выполняет остальные обязательные условия (например, повышение квалификации), он сохраняет статус адвоката. Средства являются отчислением, установленным законом и уставом, и не включаются в базу по налогу на прибыль адвокатского образования.

Важным является положение закона о том, что средства в адвокатскую палату должны отчисляться ежемесячно и никаким локальным документом изменить норму закона нельзя, а в остальных адвокатских образованиях взнос может быть годовым, ежеквартальным и т.д., для них законом периодичность не установлена.

По закону адвокат может получать доход от доверителя, а также от адвокатской палаты, в предусмотренных законом случаях.

Адвокат осуществляет профессиональные расходы:

- 1) на общие нужды адвокатской палаты в размерах и порядке, которые определяются собранием (конференцией) адвокатов;
- 2) содержание соответствующего адвокатского образования;
- 3) страхование профессиональной ответственности;
- 4) иные расходы, связанные с осуществлением адвокатской деятельности.

К расходам на содержание адвокатского образования могут быть отнесены, например, арендная плата за помещение, в котором располагается адвокатское образование, коммунальные платежи, оплата услуг связи, затраты на приобретение мебели, компьютеров, оргтехники, специальной литературы, канцелярских товаров, числящихся на балансе адвокатского образования, а также расходы по информационному обеспечению, оплате труда наемных работников.

К иным расходам, уменьшающим налоговую базу по НДФЛ, относятся затраты адвоката, связанные с исполнением поручения доверителя на основании соглашения при условии обязательной компенсации доверителем адвокату таких расходов в порядке и сроки, установленные соглашением, а также при условии включения указанной компенсации в доходы адвоката.

В учете важно организовать отдельный учет доходов и расходов адвокатов, чтобы определить базу по налогу на доходы физических лиц.

Это особенно важно сделать в бюро, так как там доход поступает в целом на бюро и подлежит распределению между адвокатами в соответствии с партнерским договором. Но расходы бюро по исполнению договоров с доверителями не предусмотрены законом, существуют только расходы адвокатов.

Пример отдельного учета отчислений адвокатов и выплат им рассмотрим в проводках (табл. 4).

Таблица 4

Учет расчетов с адвокатами

№ п/п	Хозяйственная операция	Документ	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Начислены отчисления адвокатов на содержание адвокатского образования	Протокол	76-А	86
2	Поступили средства от доверителя по договору с адвокатом	Выписка банка, договор	51	76-А
3	Возмещен из кассы расход адвоката по выполнению поручения доверителя, предусмотренный договором	Авансовый отчет, расходный кассовый ордер	76-А	50
4	Начислен НДС по доходам адвоката	Расчетная ведомость	76-А	68-1
5	Уплачен НДС в бюджет	Платежное поручение	68-1	51
6	Перечислен доход адвокату	Платежное поручение	76-А	51
Если у адвоката не было дохода за период				
2А	Поступили средства в кассу адвокатского образования на его содержание от адвоката А	Приходный кассовый ордер	50	70-А
Особенности для бюро				
1	Начислены отчисления адвокатов на содержание адвокатского образования	Протокол	76-А	86
2А	Поступили средства от доверителя по договору	Выписка банка, договор	51	76-Общий
2.А.1	Распределен доход адвокатов на основании партнерского договора Далее п. 3–6 как в первом варианте	Партнерский договор, протокол	76-Общий	76-А

Часто возникают вопросы, связанные с договорами между адвокатом и доверителем, которые заключены в иностранной валюте.

Итак, еще раз напомним о том, что адвокатское образование — это посредник, поэтому в учетной политике важно определить момент признания дохода по таким договорам. Это может быть дата акта, дата признания части работ выполненными на основании акта или внутренних документов, дата фактического поступления средств на расчетный счет и т.д.

При этом валютный счет — это счет адвокатского образования, и все расходы, связанные с его содержанием, относятся на целевые расходы организации, а не конкретного адвоката.

Перечень возможных проводок:

1. При заключении договора:

Дт 76 Доверитель – Кт 76 Адвокат 100 у.е.

2. При поступлении средств:

Дт 52 – Кт 76 Доверитель 100 у.е.

3. В момент признания дохода (например, на основании акта)

Дт 76-А – Кт 86 отчисления (В РУБЛЯХ НА ДАТУ ПРИЗНАНИЯ ДОХОДА)

Важно помнить о том, что счет 86 «Целевое финансирование» не подлежит переоценке.

НДФЛ будет также считаться по дате выплаты дохода, в момент признания дохода в рублях.

4. На счете 76-А остается сумма в валюте, на валютном счете (счет 52) — также сумма в валюте.

И тот и другой счет подлежат переоценке в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (далее — ПБУ 3/2006), поэтому курсовые разницы будут, как правило, взаимно зачитываться.

Все расходы, связанные с курсовыми разницеми и содержанием валютных счетов, — это расходы адвокатского образования. Документального подтверждения того, что это расходы, расходы адвоката, не существует.

Когда речь идет о расчетах с адвокатами, важно помнить о том, что адвокатское образование является налоговым агентом, поэтому рассмотрим алгоритм расчета налоговой базы по НДФЛ адвокатскими образованиями — юридическими лицами.

Согласно ст. 226 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ), налог исчисляется и уплачивается в отношении всех доходов налогоплательщика, источником которых является налоговый агент. Адвокатские образования, которые считаются налоговыми агентами, исчисляют, удерживают и перечисляют НДФЛ с доходов, полученных адвокатами — членами этих адвокатских образований в связи с осуществлением профессиональной деятельности.

Порядок учета в регистрах бухгалтерского учета сумм вознаграждений и сумм компенсации расходов, связанных с исполнением поручений доверителей, закрепляется в учетной политике адвокатского образования, при этом он должен обеспечивать аналитику в разрезе доходов и расходов каждого адвоката.

В соглашениях об оказании юридической помощи часто предусмотрены этапы, по завершении которых стороны подписывают акт выполненных работ. Доходом адвокатов в целях обложения налогом на доходы физических лиц признаются суммы заработанных адвокатами гонораров в соответствии с подписанными актами. Для адвокатского образования важен акт, а не факт поступления средств. Адвокатское образование отражает полученный доход каждого адвоката на соответствующих лицевых счетах. Очевидно, что акты выполненных работ по этапам должны передаваться в бухгалтерию.

Таким образом, размер доходов, учитываемых на лицевых счетах конкретных адвокатов, зависит главным образом от степени выполнения конкретных договоров об оказании юридической помощи. Поскольку доверители имеют право расторгнуть заключенное соглашение, денежные средства, причитающиеся к оплате еще не выполненных этапов договора, по требованию доверителя возвращаются ему бухгалтерией адвокатского образования.

Согласно п. 3 ст. 210 НК РФ, при исчислении НДФЛ с доходов, в отношении которых предусмотрена ставка 13%, налоговая база определяется как денежное выражение таких доходов, уменьшенных на сумму полагающихся налогоплательщику стандартных, социальных, имущественных и профессиональных налоговых вычетов, предусмотренных в ст. 218–221 НК РФ.

Порядок предоставления налоговых вычетов у адвокатов в адвокатском образовании аналогичен порядку предоставления таких профессиональных налоговых вычетов индивидуальным предпринимателям.

Основным отличием в данном случае является то, что названные расходы учитываются при определении налоговой базы по доходам каждого конкретного адвоката — члена данного адвокатского образования именно адвокатским образованием, а не самим налогоплательщиком в его налоговой декларации по форме 3-НДФЛ.

Налоговая база по НДФЛ в отношении доходов каждого адвоката рассчитывается исходя из суммы полученного дохода, за вычетом расходов и отчислений, предусмотренных Законом № 63-ФЗ, о чем уже говорилось выше.

Стандартные налоговые вычеты, установленные ст. 218 НК РФ, предоставляются адвокатам налоговым агентом (адвокатским образованием) на основании письменного заявления и документов, подтверждающих право на такие налоговые вычеты. Если в течение налогового периода стандартные налого-

вые вычеты адвокату не предоставлялись или были предоставлены в меньшем размере, налогоплательщик-адвокат по окончании налогового периода вправе обратиться с заявлением в налоговый орган. Заявление, а также документы, подтверждающие право на подобные вычеты, прилагаются к декларации по форме 3-НДФЛ. На основании этих документов налоговый орган производит перерасчет налоговой базы с учетом предоставления полагающихся адвокату стандартных вычетов.

Адвокатские образования не вправе предоставлять социальные налоговые вычеты, указанные в ст. 219 НК РФ. Для получения названных вычетов адвокатам необходимо по окончании налогового периода подать в налоговый орган по месту жительства декларацию по форме 3-НДФЛ, а также письменное заявление и документы, подтверждающие право на получение социальных налоговых вычетов.

Если у адвоката имеются основания для получения имущественного налогового вычета в связи с продажей принадлежащего ему недвижимого или движимого имущества (подп. 1 п. 1 ст. 220 НК РФ), такой вычет он сможет получить только в налоговом органе по месту жительства. Основанием служат декларация по форме 3-НДФЛ, письменное заявление и соответствующие документы, подтверждающие право на получение данного имущественного вычета. Отметим, что при получении доходов от продажи имущества у адвоката возникает обязанность представить декларацию по форме 3-НДФЛ не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом. В декларации отражаются все полученные в налоговом периоде доходы, источники их выплаты, налоговые вычеты, суммы налога, удержанные налоговыми агентами, суммы налога, подлежащие уплате (доплате) или возврату по итогам налогового периода (ст. 229 НК РФ).

Если адвокат вправе рассчитывать на получение имущественного налогового вычета в связи с покупкой (строитель-

ством) жилья (подп. 2 п. 1 ст. 220 НК РФ), такой вычет ему может быть предоставлен до окончания текущего налогового периода адвокатским образованием на основании письменного заявления адвоката и выданного ему налоговым органом уведомления. Предположим, адвокату по каким-либо причинам нужно по итогам налогового периода подать в налоговый орган по месту жительства декларацию по форме 3-НДФЛ. Тогда имущественный налоговый вычет в связи с покупкой (строительством) жилья целесообразно получать на основании письменного заявления, прилагаемого к налоговой декларации, платежных и иных документов, подтверждающих право на получение такого вычета.

2.8. Кассовые операции и применение контрольно-кассовой техники

Адвокатская деятельность осуществляется на основе соглашения между адвокатом и доверителем в соответствии со ст. 25 Закона № 63-ФЗ. Соглашение представляет собой гражданско-правовой договор, заключаемый в простой письменной форме между доверителем и адвокатом (адвокатами), на оказание юридической помощи самому доверителю или назначенному им лицу. Все соглашения об оказании юридической помощи должны быть зарегистрированы в документации соответствующего адвокатского образования.

Существенными условиями соглашения между адвокатом и доверителем являются:

- указание на адвоката, принявшего исполнение поручения в качестве поверенного, а также на его принадлежность к адвокатскому образованию и адвокатской палате;
- порядок и условия выплаты доверителем вознаграждения за оказываемую юридическую помощь и порядок компенсации расходов адвоката, связанных с исполнением поручения доверителя.

Например, в адвокатском бюро соглашение с доверителем об оказании юридической помощи заключается управляющим партнером или иным партнером от имени всех партнеров на основании выданных ими доверенностей. В доверенностях указываются все ограничения компетенции партнера, заключающего соглашения и сделки с доверителями и третьими лицами. Ограничения доводятся до сведения доверителей и третьих лиц.

Адвокат — член адвокатского образования не вправе получить вознаграждение от доверителя. Вознаграждение должно поступить в кассу или на расчетный счет адвокатского образования. Исключение предусмотрено лишь для адвокатского кабинета.

В случае когда доверитель не имеет возможности осуществить перевод или внести средства лично в кассу адвокатского образования, адвокатское образование может выдать доверенность на получение средств от доверителя в соответствии с законом.

Адвокат — член адвокатского образования не имеет права получать вознаграждение от клиента, в отличие, например, от нотариуса.

Вознаграждение, предназначенное адвокату доверителем, и (или) компенсация адвокату расходов, связанных с исполнением поручения, обязательно вносятся в кассу соответствующего адвокатского образования либо перечисляются на расчетный счет адвокатского образования в порядке и сроки, предусмотренные соглашением. Основанием является п. 6 ст. 25 Закона № 63-ФЗ.

Кассовые операции и ККТ

Адвокатские образования в свою очередь обязаны оформлять кассовые операции в установленном законом порядке. Порядок ведения кассовых операций в России утвержден Ука-

занием Банка России от 11.03.2014 № 3210-У «О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства».

В адвокатских образованиях при приеме средств в кассу вознаграждения, выплачиваемого адвокату, компенсации расходов, связанных с исполнением поручения, кассовые операции оформляются по приходным кассовым ордерам, в которых указывается назначение вносимых средств. Лицу, вносящему деньги, выдается квитанция к приходному кассовому ордеру, подтверждающая прием наличных денег. Чек ККТ при этом пробивать не следует. Дело в том, что контрольно-кассовая техника применяется в обязательном порядке всеми организациями и индивидуальными предпринимателями при осуществлении наличных денежных расчетов в случаях продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг (п. 1 ст. 2 Федерального закона «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» от 22.05.2003 № 54-ФЗ (далее — Закон № 54-ФЗ)). Адвокатская деятельность не является предпринимательской. Ее цель — защита прав, свобод и интересов юридических и физических лиц. Поэтому результаты адвокатской деятельности не могут расцениваться как продажа товаров, выполнение работ или оказание услуг.

В соответствии с п. 6 ст. 25 Закона № 63-ФЗ вознаграждение, выплачиваемое адвокату доверителем, и (или) компенсация адвокату расходов, связанных с исполнением поручения, подлежат обязательному внесению в кассу соответствующего адвокатского образования либо перечислению на расчетный счет адвокатского образования в порядке и сроки, которые предусмотрены соглашением.

За оказанную юридическую помощь адвокат получает вознаграждение на условиях соглашения, заключенного между ним

и доверителем. Законодательство предусматривает также случаи оплаты его деятельности из средств федерального бюджета.

В целях реализации п. 6 ст. 25 Закона № 63-ФЗ (в части обязательного внесения в кассу адвокатского образования вознаграждения, выплачиваемого адвокату доверителем, и (или) компенсации адвокату расходов, связанных с исполнением поручения) адвокатские образования должны оформлять кассовые операции в соответствии с Порядком ведения кассовых операций, принятым в Российской Федерации.

Прием наличных денег в кассу производится по приходным кассовым ордерам.

Таким образом, оформление кассовых операций в адвокатских образованиях при приеме в кассу адвокатского образования вознаграждения, выплачиваемого адвокату, и (или) компенсации расходов, связанных с исполнением поручения, производится по приходным кассовым ордерам с указанием назначения вносимых средств и с выдачей квитанции к приходному кассовому ордеру, подтверждающей прием наличных денег.

Таким образом, деятельность адвокатских образований (в том числе адвокатских кабинетов) не попадает под сферу действия Закона № 54-ФЗ.

Правила осуществления наличных расчетов в Российской Федерации в рублях, а также в иностранной валюте установлены на основании ст. 4, 82.3 Федерального закона от 10.07.2002 № 86-ФЗ «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)» (далее — Закон № 86-ФЗ).

В соответствии с п. 2 Указания ЦБ РФ от 07.10.2013 № 3073-У «Об осуществлении наличных расчетов» участниками наличных расчетов являются индивидуальные предприниматели и юридические лица.

В соответствии с п. 5 того же Указания наличные расчеты в валюте Российской Федерации и иностранной валюте между участниками наличных расчетов и физическими лицами осуществляются без ограничения суммы.

Наличные расчеты в валюте Российской Федерации и иностранной валюте между участниками наличных расчетов в рамках одного договора, заключенного между указанными лицами, могут производиться в размере, не превышающем 100 тыс. руб. либо сумму в иностранной валюте, эквивалентную 100 тыс. руб. по официальному курсу Банка России на дату проведения наличных расчетов.

Согласно п. 2 ст. 1 Закона № 63-ФЗ, адвокатская деятельность не является предпринимательской. Таким образом, поскольку адвокат не является индивидуальным предпринимателем, ограничение по сумме наличных расчетов, установленное п. 6 Указания, на расчеты с адвокатом не распространяется.

Согласно п. 2 ст. 11 НК РФ, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, на основании договора банковского счета вправе открывать расчетные и иные счета в банках.

Перечисления денежных средств клиентами и иными лицами за профессиональную деятельность на личные банковские счета адвокатов (в том числе на сберегательную книжку, банковскую карточку и прочие), не зарегистрированные в налоговом органе за адвокатским образованием, являются незаконными и расцениваются как грубое нарушение требований федерального закона. Точно так же расценивается получение адвокатом платы наличными средствами в обход кассы или счета адвокатского образования.

Особенности для адвокатского кабинета

Прием наличных денег в кассу адвокатского кабинета производится по квитанциям, являющимися бланками строгой отчетности адвокатского кабинета.

Квитанции о приеме адвокатом наличных денег являются документами налоговой отчетности и в обязательном порядке включаются адвокатом в ежегодную книгу учета доходов и расходов адвокатского кабинета.

Копию квитанции адвокат обязан выдать лицу, передавшему ему наличные деньги.

2.9. Бесплатная юридическая помощь и ее оплата

В связи со ст. 26 Закона № 63-ФЗ адвокатское образование может столкнуться с вопросами о квалификации таких средств и выплат: нужно ли учитывать доход из бюджета в составе дохода адвоката или адвокатского образования, будет ли бесплатная помощь являться объектом налогообложения НДФЛ у получателя помощи как доход, полученный безвозмездно?

Статья закона гласит, что адвокаты оказывают юридическую помощь гражданам Российской Федерации бесплатно в соответствии с Федеральным законом от 21.11.2011 № 324-ФЗ «О бесплатной юридической помощи в Российской Федерации» (далее — Закон № 324-ФЗ).

Оплата труда адвокатов, оказывающих юридическую помощь гражданам Российской Федерации бесплатно в рамках государственной системы бесплатной юридической помощи, и компенсация их расходов являются **расходным обязательством субъекта РФ**.

Обратите внимание на то, что оплачивает эту деятельность не все адвокатское образование, а бюджет.

Для адвоката это стандартный доход, для адвокатского образования учет такой же, что был рассмотрен выше, — это не средства образования, а доход адвоката, полученный по закону не от доверителя, а из бюджета.

Адвокатское образование в таком случае не является налоговым агентом по отношению к доверителю и не обязано подавать сведения о полученном доходе в виде бесплатной услуги в целях НДФЛ независимо от того, является ли она льготной по закону или нет.

Организация участия адвокатов в деятельности государственной системы бесплатной юридической помощи в субъекте РФ осуществляется адвокатской палатой соответствующего субъекта.

Уполномоченный орган исполнительной власти субъекта РФ ежегодно не позднее 1 декабря заключает с адвокатской палатой соответствующего субъекта соглашение об оказании бесплатной юридической помощи адвокатами, являющимися участниками государственной системы бесплатной юридической помощи. Адвокаты, являющиеся участниками государственной системы бесплатной юридической помощи, оказывают гражданам бесплатную юридическую помощь на основании соглашения, заключаемого в соответствии со ст. 25 Закона № 63-ФЗ».

Адвокаты направляют в адвокатскую палату субъекта РФ отчет об оказании ими бесплатной юридической помощи в рамках государственной системы бесплатной юридической помощи.

Адвокатская палата субъекта РФ в порядке, установленном нормативно-правовым актом соответствующего субъекта, направляет в уполномоченный орган исполнительной власти субъекта РФ ежегодный доклад и сводный отчет об оказании адвокатами бесплатной юридической помощи в рамках государственной системы бесплатной юридической помощи.

Размер, порядок оплаты труда адвокатов, оказывающих гражданам бесплатную юридическую помощь в рамках государственной системы бесплатной юридической помощи, и компенсации их расходов на оказание такой помощи определяются законами и иными нормативными правовыми актами субъектов РФ.

Законом не предусмотрены выплаты адвокатам от палаты или адвокатского образования, которые встречаются в нашей практике, но они и не запрещены. Их необходимо установить

отдельным локальным документом организации и учитывать отдельно в доходах адвоката и расходах адвокатского образования.

2.10. Обучение и повышение квалификации адвокатов

Адвокатские образования проводят повышение квалификации адвокатов. Возникает вопрос, связанный с тем, как классифицировать данный расход.

Постоянное и непрерывное совершенствование знаний и повышение квалификации адвоката являются обязательным по закону.

Федеральная палата адвокатов и адвокатские палаты субъектов РФ обязаны обеспечивать оказание адвокатами квалифицированной юридической помощи, т.е. высокий уровень юридической помощи адвокатов. В соответствии с подп. 3 п. 1 ст. 7 Закона № 63-ФЗ адвокат обязан постоянно совершенствовать свои знания и повышать свою квалификацию; периодичность и форма такого обучения определяются самостоятельно адвокатами. Количество часов повышения квалификации устанавливается советом Федеральной палаты адвокатов. Сам же порядок повышения квалификации и форму отчетности определяют адвокатские палаты субъектов РФ.

В соответствии с подп. 5 п. 3 ст. 37 Федерального закона от 31.05.2002 № 63-ФЗ «Об адвокатской деятельности и адвокатуре в Российской Федерации» на совет Федеральной палаты адвокатов возложена обязанность разработать единую методику профессиональной подготовки адвокатов. Советом Федеральной палаты адвокатов были приняты Единая методика профессиональной подготовки и переподготовки адвокатов и стажеров адвокатов, на основании которой адвокатские палаты субъектов РФ приняли свои положения, регламентирующие порядок повышения квалификации своих адвокатов.

Закон № 63-ФЗ устанавливает, что адвокатские палаты субъектов РФ обязаны:

- содействовать повышению профессионального уровня адвокатов, в том числе утверждать программы повышения квалификации адвокатов и обучения стажеров адвокатов, организовать профессиональное обучение по данным программам (подп. 8 п. 3 ст. 31);
- обеспечить контроль за профессиональной подготовкой лиц, допускаемых к осуществлению адвокатской деятельности (п. 4 ст. 29).

Обязанность повышения квалификации означает то, что отказ адвоката от этой обязанности может повлечь за собой привлечение его к профессиональной ответственности. В свою очередь, это может привести к лишению статуса адвоката.

Таким образом, повышение квалификации — обязанность адвоката, и расходы на обучение могут быть признаны в составе расходов, уменьшающих базу по налогу на доходы физических лиц конкретного адвоката.

В то же время, если уставными документами адвокатского образования предусмотрена в качестве одной из задач деятельности — организация повышения квалификации адвокатов, и расходы на обучение включены в смету расходов, то данный расход может быть отнесен на средства адвокатского образования.

2.11. Особые отношения с физическими лицами в адвокатском образовании

В ст. 27 Закона № 63-ФЗ употреблено понятие «помощник адвоката».

Помощниками адвоката могут быть лица, имеющие высшее, незаконченное высшее или среднее юридическое образование. Помощник адвоката не вправе заниматься адвокатской деятельностью. Помощник адвоката обязан хранить адвокатскую тайну.

Адвокат может иметь помощников. Помощник адвоката принимается на работу на условиях трудового договора, *заключенного с адвокатским образованием*, а в случае если адвокат осуществляет свою деятельность в адвокатском кабинете, — с адвокатами, которые являются работодателями данного лица.

Адвокатское образование может заключить срочный трудовой договор с лицом, обеспечивающим деятельность одного адвоката, на время осуществления последним своей профессиональной деятельности в данном адвокатском образовании. Таким образом, из нормы закона следует, что помощника может иметь адвокат, а не адвокатское образование. Часто адвокатские образования игнорируют эту норму и включают заработную плату помощника и страховые взносы в свой бюджет, а не в расходы конкретного адвоката, что является абсолютно неверным.

Заработная плата помощника и страховые взносы на его заработную плату должны быть отнесены на расходы адвоката.

В ст. 28 Закона № 63-ФЗ дано определение для стажеров адвоката.

Стажерами адвоката могут быть лица, имеющие высшее юридическое образование.

Вправе иметь стажеров адвокат, чей адвокатский стаж составляет не менее пяти лет. Срок стажировки — от одного года до двух лет. Стажер адвоката осуществляет свою деятельность под руководством адвоката, выполняя его отдельные поручения. Стажер адвоката не вправе самостоятельно заниматься адвокатской деятельностью. Стажер адвоката обязан хранить адвокатскую тайну. Его принимают на работу на условиях трудового договора, заключенного с адвокатским образованием, а в случае если адвокат осуществляет свою деятельность в адвокатском кабинете, — с адвокатами, которые являются работодателями данного лица.

Несмотря на то что как помощник, так и стажер являются сотрудниками адвокатского образования, право иметь стажера и помощника имеет лишь адвокат.

Адвокатское образование выступает посредником, принимая на работу помощников и стажеров, оплачивая их расходы, но относить данные расходы на счет сметы адвокатского образования не имеет права. У адвокатского образования не может быть стажера или помощника, поэтому расход за счет сметы адвокатского образования будет рассматриваться как нецелевое использование средств.

В учетной политике необходимо предусмотреть организацию раздельного учета расходов за счет доходов адвокатов и за счет целевых средств адвокатского образования.

2.12. Выборные должности в адвокатском образовании

В адвокатском образовании, помимо обычных должностей сотрудников, есть выборные должности, которые занимают адвокаты, с которыми при этом нельзя заключить трудовой договор. На наш взгляд, эти лица находятся в административно-властном подчинении организации. Они выполняют функции, возложенные на них в соответствии с законом и уставом, поэтому такие отношения носят гражданско-правовой характер. Как правило, адвокатское образование выдает им денежные средства в виде авансов на выполнение функций, необходимых для организации, компенсирует расходы и т.д. Эти лица не являются сотрудниками, но в соответствии со ст. 217 НК РФ, являясь лицами, которые находятся в административно-властном подчинении, пользуются теми же льготами по НДФЛ. Для целей бухгалтерского учета расчеты с ними рекомендовано отражать на счете 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами». Первичные документы организация определяет самостоятельно в своей учетной политике, напри-

мер, это может быть стандартный авансовый отчет или произвольно разработанная форма отчета на компенсацию произведенных расходов.

2.13. Учет операций с персоналом

2.13.1. Заработная плата

Помимо адвокатов, в адвокатских образованиях могут работать и выполнять работу, оказывать услуги другие физические лица.

ВАЖНО! Адвокатское образование не нанимает адвокатов. Адвокаты — члены адвокатского образования, его учредители и участники. С ними не может быть заключен трудовой договор, адвокатское образование является налоговым агентом.

Однако адвокатское образование может нанимать таких работников, как секретарь, бухгалтер, водитель и т.д.

Работники некоммерческих организаций могут быть включены в штат, либо для выполнения отдельных поручений могут привлекаться физические лица по договорам гражданско-правового характера (подряда, возмездного оказания услуг и т.д.). Права, обязанности и ответственность работодателя и штатного работника регулируются коллективным договором и трудовыми договорами, заключаемыми с каждым работником.

Коллективный договор — правовой акт, регулирующий социально-трудовые отношения в организации. Он заключается при участии работников и работодателей в лице их представителей.

В коллективный договор могут включаться взаимные обязательства работников и работодателя по вопросам формы, системы и размеры оплаты труда, выплаты пособий, компенсаций, механизма регулирования оплаты труда с учетом роста

цен, уровня инфляции, выполнения показателей, определенных коллективным договором, занятости, переобучения, условий высвобождения работников, вопросы предоставления и продолжительности отпусков и др.

Трудовой договор должен заключаться в письменной форме в двух экземплярах (один для работника, второй для работодателя). Договор обязательно подписывается двумя сторонами. В трехдневный срок после подписания договора должен выйти приказ (распоряжение) о приеме сотрудника на работу, на котором должна быть сделана отметка в виде подписи сотрудника о том, что ознакомлен с приказом. Можно не ставить подпись сотрудника в приказе, но в таком случае бухгалтерия должна подготовить выписку из приказа в отношении сотрудника, принятого на работу, и ознакомить этого сотрудника с выпиской. Приказ должен соответствовать условиям заключенного трудового договора.

Трудовой договор может быть заключен:

- 1) на неопределенный срок, но не более пяти лет;
- 2) на определенный срок, который фиксируется в трудовом договоре.

Члены ревизионной комиссии и высшего органа управления не имеют права вступать в договорные отношения с некоммерческой организацией, поэтому с ними трудовые договоры не заключаются.

Трудовой кодекс РФ (далее — ТК РФ) дает возможность каждой организации, в том числе некоммерческой, подходить к заключению трудовых договоров индивидуально, т.е. заключать нестандартные договоры со всеми сотрудниками, а заключать в случае возникновения необходимости индивидуальные трудовые соглашения и устанавливать условия работы, сочетая интересы работника и работодателя.

Документы, предъявляемые при заключении трудового договора, приведены в ст. 65 ТК РФ.

При заключении трудового договора лицо, поступающее на работу, предъявляет следующие требования к работодателю:

- паспорт или иной документ, удостоверяющий личность;
- трудовую книжку, за исключением случаев, когда трудовой договор заключается впервые или работник поступает на работу на условиях совместительства;
- страховое свидетельство государственного пенсионного страхования;
- документы воинского учета — для военнообязанных и лиц, подлежащих призыву на военную службу;
- документ об образовании, квалификации или наличии специальных знаний — при поступлении на работу, требующую специальных знаний или специальной подготовки.

Запрещается требовать от лица, поступающего на работу, документы, помимо предусмотренных ТК РФ, иными федеральными законами, указами Президента РФ и постановлениями Правительства РФ.

При заключении трудового договора впервые трудовая книжка и страховое свидетельство государственного пенсионного страхования оформляются работодателем.

В каждом адвокатском образовании должно быть штатное расписание. Деление работников на категории в нем не обязательно, все сотрудники могут включаться в штатное расписание простым перечнем.

На каждого работника должна быть заведена трудовая книжка. Обращаем внимание на то, что указание в трудовой книжке на занимаемую должность должно соответствовать формулировке в трудовом договоре и штатном расписании. При установлении заработной платы работника следует учесть, что ее минимальный размер не может быть ниже размера прожиточного минимума трудоспособного человека.

В тех случаях, когда материальная база организации не позволяет выплачивать соответствующую заработную плату, ТК

РФ предусматривает возможность рационального (разумного) совмещения профессий, так называемое внутреннее совмещение, регулируемое ст. 98. Возможно также и внешнее совмещение у другого работодателя.

2.13.2. Материальная ответственность

С работниками, которым доверено распоряжение или хранение товарно-материальных и денежных ценностей организация должна заключить договор о полной материальной ответственности (ст. 244 ТК РФ). Факт полной материальной ответственности конкретного сотрудника должен также найти отражение и в соответствующем трудовом договоре с этим сотрудником.

Договор о полной индивидуальной или коллективной материальной ответственности утверждается по типовым формам, установленным той же статьей ТК РФ.

Материально-ответственными лицами не могут быть добровольцы, лица не состоящие в штате организации.

2.13.3. Должностные инструкции

Согласно ст. 57 ТК РФ, наименование должностей, профессий или специальностей и квалификационные требования к ним во многих случаях должны соответствовать наименованиям и требованиям, указанным в квалификационных справочниках, утверждаемых в порядке, устанавливаемом Правительством РФ, или соответствующим положениям профессиональных стандартов. Тарифно-квалификационные справочники в свою очередь ориентированы на нормальную продолжительность рабочего дня — т.е. 40-часовую рабочую неделю, совместительство — не более 4 часов в день и 16 часов в неделю, сверхурочные — не более 4 часов в день в течение двух дней подряд и 120 часов в год.

Специфика деятельности некоммерческих организаций не всегда укладывается в общепринятые нормы, а должность и квалификационные требования к их сотрудникам не всегда совпадают с общепринятыми.

В связи с этим некоммерческие организации могут самостоятельно определять обязанности сотрудника исходя из специфики своей деятельности (ст. 344 ТК РФ). Согласно этой статье, работник имеет право выполнять любую не запрещенную законом работу, определенную трудовым договором.

Для тех сотрудников, чья деятельность укладывается в требования тарифно-квалификационного справочника, должна применяться типовая должностная инструкция. Для тех сотрудников, чья должность и деятельность не подходит под общепринятые государственные требования, должна создаваться индивидуальная должностная инструкция. При этом она может содержать простой перечень всех видов работ и обязанностей работника.

Индивидуальные и типовые должностные инструкции для сотрудников бухгалтерии оформляет главный бухгалтер, а для самого главного бухгалтера и всех прочих сотрудников некоммерческой организации инструкции ее готовит первое должностное лицо (руководитель).

Еще раз напомним о том, что адвокат не является сотрудником организации.

2.13.4. Первичные учетные документы

Каждому работнику присваивается табельный номер, и на каждого принятого на работу заполняются личная карточка формы Т-2, налоговая карточка и ведется учет отработанного времени в таблице формы Т-12. В случае отсутствия налоговой карточки налоговые органы налагают штраф в размере 50 руб. за каждую отсутствующую карточку. Ежемесячно заработная плата отражается в расчетно-платежной ведомости. Данные о начисленной заработной плате проставляются на основе форм Т-2 и Т-12.

2.13.5. Удержания из заработной платы

Из начисленной суммы заработной платы производятся удержания: обычно это ранее выданный аванс и налог на доходы с физических лиц по ставке 13%.

Некоторые суммы не подлежат обложению налогом на доходы физических лиц. Например, это пособия по временной нетрудоспособности и налоговые вычеты (стандартные, социальные, имущественные, профессиональные). Вычитая из начисленной заработной платы сумму удержания, определяем сумму к выдаче. Специальных льгот для адвокатских образований не предусмотрено, все начисления и удержания стандартны.

2.13.6. Структура календарного фонда рабочего времени

Календарный фонд времени (365 дней в году) включает отработанное время, неотработанное время и время отдыха (выходные, праздничные дни, дни отпуска). Оплачивается не только отработанное время, но и часть неотработанного (рис. 1).

Календарный фонд времени работника			
Время труда			Время отдыха
Отработанное время		Неотработанное время	
В пределах нормальной продолжительности рабочего дня	Сверх нормальной продолжительности рабочего дня		
	<ul style="list-style-type: none"> • сверхурочная работа; • работа в выходные и нерабочие праздничные дни; • работа в ночное время. 	<ul style="list-style-type: none"> • <i>простои по вине работника</i>; • простои не по вине работника; • перерывы в работе кормящих матерей; • оплата в период выполнения государственных или общественных обязанностей; • учебный отпуск. 	<ul style="list-style-type: none"> • выходные дни; • праздничные дни; • очередные отпуска; • отпуска по беременности и родам; • отпуска по уходу за ребенком до достижения им возраста трех лет.

Рис. 1. Фонд времени работника

Примечание к рис. 1. Курсивом отмечается неоплачиваемое время. Работа в сверхурочное время оплачивается за первые два часа не менее чем в полуторном размере, а за последующие часы — не менее чем в двойном размере за каждый час сверхурочной работы. Сверхурочные работы не должны превышать для каждого работника 4 часов в течение двух дней подряд и 120 часов в год. Компенсация сверхурочных часов отгулом не допускается.

К сверхурочным работам и к работе в ночное время не допускаются беременные женщины и женщины, имеющие детей в возрасте до трех лет, работники моложе 18 лет, работники других категорий, установленных законодательством.

Работа в выходные и праздничные дни компенсируется работнику предоставлением другого дня отдыха или не менее чем в двойном размере.

Ночной считается работа с 22 часов до 6 часов. Час ночной работы оплачивается в повышенном размере, предусмотренном коллективным договором организации, но не ниже размеров, установленных законодательством. Продолжительность ночной работы (смены) на один час меньше, чем дневной.

В некоторых случаях работодатель обязан предоставить отпуск без сохранения заработной платы, например, при поступлении работника в образовательные учреждения.

Кроме того, подлежит оплате совмещение профессий, исполнение обязанностей временно отсутствующего работника.

При увольнении работника ему может быть выплачено выходное пособие.

Различают также основную и дополнительную оплату труда. К основной относится оплата, начисляемая работникам за отработанное время, выполненную работу, премии и доплаты в связи с отклонениями от нормальных условий работы: за работу в ночное время, за сверхурочную работу, за руководство бригадой и т.п. К дополнительной заработной плате относятся выплаты за непроработанное время, предусмотренные законодательством по труду: оплата очередных отпусков, перерывов в работе кормящих матерей, льготных часов подростков,

времени выполнения государственных и общественных обязанностей, выходного пособия при увольнении и др.

В некоммерческих организациях обычно используют временную оплату труда. При этой форме оплаты труда ведется учет отработанного времени в таблице. Заработок рабочих определяют умножением часовой или дневной тарифной ставки его разряда на количество отработанных им часов или дней. Заработок других категорий работников определяют на основе установленных им окладов. Если отработано неполное число рабочих дней, то заработок определяют делением установленной ставки на календарное количество рабочих дней и умножением полученного результата на количество оплачиваемых за счет предприятия рабочих дней.

Отступления от нормальных условий работы (дополнительные операции, не предусмотренные технологией производства и т.п.) требуют дополнительных затрат труда и поэтому оплачиваются дополнительно. Размеры доплат и условия их выплаты предприятия устанавливают самостоятельно и фиксируют их в коллективном или трудовом договоре.

Работа в условиях, отклоняющихся от нормальных (в ночное время, сверхурочно, в праздничные и выходные дни), оплачивается в повышенном размере.

Обратите внимание на то, что подобный характер выплат предусмотрен только для трудовых отношений, т.е. адвокатов он не касается. Адвокат может включить данный пункт в договор с доверителем, внутри адвокатского образования повышенные тарифы и распределение общих доходов (например, в бюро) могут регулироваться дополнительными локальными нормативными актами.

Право работнику на очередной отпуск предоставляется по истечении 6 месяцев его непрерывной работы на данном предприятии. За работником, находящимся в отпуске, сохраняют его средний заработок.

Для кормящих матерей и женщин, имеющих детей в возрасте до 1,5 лет, установлены дополнительные перерывы. Время этих перерывов засчитывается в счет рабочего времени и подлежит оплате в размере среднего заработка.

Порядок расчета средней заработной платы устанавливается постановлениями Министерства труда и социального развития РФ и распоряжениями Правительства РФ.

2.13.7. Первичные учетные документы

Для учета личного состава, начисления и выплат заработной платы используют утвержденные формы первичных учетных документов.

Каждому штатному работнику присваивается табельный номер, на него заполняются личная карточка, где указываются общие сведения о работнике (семейное положение, разряд, оклад, стаж работы, время поступления на работу и др.), все виды начислений и удержаний за каждый месяц, налоговая карточка и документы индивидуального (персонифицированного) учета в системе государственного пенсионного страхования.

Расчеты с работниками по заработной плате ведутся с использованием расчетной или расчетно-платежной ведомости. Расчетно-платежная ведомость служит не только для расчетов, но и для отражения выплаты заработной платы.

По платежной ведомости, например, выдается аванс за первую половину месяца. Сумму аванса обычно определяют из расчета 40% заработка по тарифным ставкам или окладам с учетом отработанных работниками дней.

Для расчетов с нештатными работниками обычно используются расходные кассовые ордера.

Выплата дохода сотрудникам и нештатным работникам может быть произведена безналичным путем на личные банковские счета.

2.13.8. Депонирование

Заработная плата, пособия и другие суммы, подлежащие выдаче работникам, находятся в кассе организации в течение трех дней. Если за этот срок они не были получены, кассир делает отметку «Депонировано» напротив фамилий работников, не получивших заработную плату, составляет реестр невыданной заработной платы и на титульном листе ведомости указывает фактически выплаченную и не полученную работниками сумму заработной платы. Депоненты отражаются в книге учета депонированной заработной платы. Невыданная сумма сдается в банк.

При выдаче депонированной заработной платы требуемая сумма снова берется в банке и выдается по расходному кассовому ордеру, номер и дата которого проставляются на последней странице ведомости.

2.13.9. Начисления органам социального страхования и обеспечения

Эти начисления, наряду с заработной платой, включаются в себестоимость продукции, работ услуг. За счет них формируются государственные внебюджетные фонды — Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ и фонды обязательного медицинского страхования РФ.

За счет средств этих фондов производится выплата пенсий, медицинское обслуживание, оплата больничных листов, предоставляются путевки на отдых и лечение. Заработная плата является базой для их расчета.

Средства Фонда социального страхования РФ могут быть использованы в организации для выплаты пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, по уходу за ребенком до достижения им возраста 1,5 лет, при рождении ребенка, на возмещение стоимости гарантированного перечня услуг и социального пособия на погребение, на приобретение путевок.

Для учета расчетов по страховым взносам используется счет 69. Этот счет имеет субсчета:

- 69-1 «Расчеты по социальному страхованию»;
- 69-2 «Расчеты по пенсионному обеспечению»;
- 69-3 «Расчеты по обязательному медицинскому страхованию».

Суммы, начисленные в указанные фонды, относятся в дебет тех счетов, на которые отнесена начисленная оплата труда, и в кредит счета 69.

Адвокатские образования, как и любые другие, осуществляют страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний. Для этого используется отдельный субсчет к счету 69. Страховой тариф устанавливается в соответствии с классом профессионального риска.

2.13.10. Бухгалтерские записи

При начислении и выдаче заработной платы производятся следующие основные бухгалтерские записи:

- 1) дебет счета, на котором учитывается использование средств (20, 26) — кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» (начисление заработной платы);
- 2) дебет счета 70, кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (удержание налога на доходы с физических лиц);
- 3) дебет счета 50, кредит счета 51 (получение денег с расчетного счета в кассу на выдачу заработной платы);
- 4) дебет счета 70, кредит счета 50 (выдача заработной платы);
Возможна выдача через банк напрямую на счета сотрудников:
дебет счета 70, кредит счета 51
- 5) дебет счета, на котором учитывается использование средств (20, 26), кредит счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» (начисление страховых взносов);

б) дебет счета 68, 69, кредит счета 51 (перечисление налога на доходы физических лиц и страховых взносов.

При депонировании не полученной в срок заработной платы делаются следующие проводки:

дебет счета 70, кредит счета 76-4 «Расчеты по депонированным суммам» (первая проводка);

дебет счета 51, кредит счета 50 (вторая проводка).

При получении ранее депонированной суммы делаются следующие проводки:

дебет счета 50, кредит счета 51 (первая проводка);

дебет счета 76-4, кредит счета 50 (вторая проводка).

Адвокатское образование заполняет и представляет в налоговый орган отчетность по налогу на доходы физических лиц и отчеты о сумме исчисленных и уплаченных платежей страховых взносов как по сотрудникам, так и по адвокатам.

2.14. Подотчетные лица

Подотчетные суммы имеют природу денежных авансов, которые выдаются работникам организации из кассы на хозяйственные или командировочные расходы. Порядок выдачи денег под отчет, размер авансов и сроки, на которые они могут быть выданы, установлены правилами ведения кассовых операций.

ВАЖНО! Подотчетными лицами могут быть только штатные работники организации.

Их перечень может утверждаться приказом руководителя организации. Срок отчета по суммам, выданным на командировочные расходы, — три дня по возвращении из командировки. Срок отчета по суммам, выданным на хозяйственные расходы, устанавливается приказом руководителя организации, авансовый отчет также должен быть представлен в течение трех дней по истечении срока, на который был выдан аванс. Аванс-

совый отчет представляется в бухгалтерию с приложенными к нему счетами, чеками и т.д.

Затраты на командировки (суточные, проезд, проживание) относятся на себестоимость продукции, работ, услуг. Однако для целей налогообложения они принимаются в установленных пределах. Суммы суточных, выплаченные сверх этого предела, подлежат обложению НДФЛ.

Расходы по проезду к месту командировки и обратно и оплата найма жилого помещения оплачиваются по фактическим расходам, подтвержденным соответствующими документами.

При командировке работника за границу ему выдается аванс в валюте страны командирования. Выданная под отчет валюта отражается в учете в валюте платежа и ее рублевом эквиваленте по курсу Центрального банка РФ на момент выдачи.

Аналитический учет по счету 71 ведут по каждой сумме, выданной под отчет.

В табл. 5 приведены основные хозяйственные операции, отражающие расчеты с подотчетными лицами.

Таблица 5

Расчеты с подотчетными лицами

№ п/п	Хозяйственная операция	Документ	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Выдано под отчет	Расходный кассовый ордер	71	50
2	Утвержден авансовый отчет подотчетного лица	Авансовый отчет	86 и др.	71
3	Возвращен подотчетным лицом остаток подотчетной суммы	Приходный кассовый ордер	50	71
4	Возмещен перерасход средств подотчетного лица	Авансовый отчет, расходный кассовый ордер	71	50

№ п/п	Хозяйственная операция	Документ	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
5	Получена в кассу иностранная валюта, предназначенная для выдачи лицу, командированному за границу	Приходный кассовый ордер	50	52
6	Выдана иностранная валюта под отчет лицу, командированному за границу	Расходный кассовый ордер	71	50
7	Курсовая разница:			
	Положительная	Бухгалтерская справка-расчет	71	91
	Отрицательная	То же	91	71

2.15. Учет в адвокатском кабинете

Адвокат, принявший решение осуществлять адвокатскую деятельность индивидуально, создает адвокатский кабинет. Среди адвокатских образований только адвокатский кабинет не признается юридическим лицом (ст. 21 Закона № 63-ФЗ).

В отличие от адвокатов, учредивших иные формы адвокатских образований, адвокаты, осуществляющие адвокатскую деятельность индивидуально и учредившие адвокатский кабинет, самостоятельно определяют налоговую базу по НДФЛ по доходам от профессиональной деятельности за истекший налоговый период, а также представляют в налоговый орган по месту учета (т.е. по месту жительства) налоговую декларацию (ст. 227 НК РФ). Декларация по форме 3-НДФЛ подается до 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом. Исчисленную на основании декларации сумму

НДФЛ адвокат уплачивает в бюджет самостоятельно в срок не позднее 15 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Полагающиеся адвокату стандартные, социальные, имущественные и профессиональные налоговые вычеты могут быть предоставлены только налоговым органом по окончании налогового периода при подаче декларации на основании письменного заявления и необходимых документов, подтверждающих право адвоката на получение таких налоговых вычетов.

2.16. Авансовые платежи

Помимо отчетности по итогам налогового периода, у адвоката возникает обязанность представить декларацию по форме 4-НДФЛ при появлении в течение года доходов от индивидуальной адвокатской деятельности. Сделать это нужно в пятидневный срок по истечении месяца со дня появления доходов. В форме 4-НДФЛ указывается сумма предполагаемого дохода в текущем налоговом периоде, определяемая адвокатом. Исходя из суммы предполагаемого дохода, отраженной в декларации 4-НДФЛ, налоговые органы исчисляют суммы авансовых платежей.

Авансовые платежи адвокат уплачивает на основании налоговых уведомлений в таком порядке:

- за январь—июнь — не позднее 15 июля текущего года в размере $\frac{1}{2}$ годовой суммы авансовых платежей;
- за июль—сентябрь — не позднее 15 октября текущего года в размере $\frac{1}{4}$ годовой суммы авансовых платежей;
- за октябрь—декабрь — не позднее 15 января следующего года в размере $\frac{1}{4}$ годовой суммы авансовых платежей.

Общую сумму НДФЛ, подлежащую уплате в соответствующий бюджет, адвокаты исчисляют с учетом сумм авансовых платежей по налогу, фактически уплаченных в бюджет.

2.17. Учет доходов и расходов

Адвокаты, учредившие адвокатский кабинет и осуществляющие индивидуальную деятельность, наряду с индивидуальными предпринимателями и нотариусами, занимающимися частной практикой, определяют налоговую базу по итогам каждого налогового периода исходя из данных учета доходов и расходов и хозяйственных операций в порядке, устанавливаемом Минфином (п. 2 ст. 54 НК РФ). Такой порядок утвержден совместным приказом Минфина и МНС России от 13.08.2002 № 86н/БГ-3-04/430.

Учет ведется путем фиксирования в Книге учета доходов и расходов и хозяйственных операций полученных доходов и произведенных расходов на основании первичных документов кассовым методом, т.е. по дате фактического получения дохода и совершения расхода. Следовательно, при расчете налоговой базы учитываются все суммы денежных средств, полученные адвокатом от адвокатской деятельности в истекшем налоговом периоде, независимо от того, было ли выполнено поручение доверителя или оно находится в процессе исполнения. Поэтому может возникнуть ситуация, когда какая-либо часть полученных адвокатом вознаграждений по письменному мотивированному требованию доверителя должна быть возвращена.

Допустим, вознаграждение получено и денежные средства возвращены в одном и том же налоговом периоде. Тогда при наличии платежных документов, подтверждающих факт возврата, суммы, возвращенные доверителю, учитываются в составе расходов адвоката, уменьшающих его налоговую базу по НДФЛ.

Если возврат полученного адвокатом вознаграждения произведен в следующем налоговом периоде, суммы, возвращенные доверителю, учитываются в составе расходов адвоката, уменьшающих его налоговую базу по НДФЛ за тот налоговый период, в котором они фактически были возвращены доверителю.

Адвокаты, учредившие адвокатский кабинет, обязаны представлять по запросу налогового органа по месту жительства Книгу учета доходов и расходов и хозяйственных операций.

ВАЖНО! В соответствии со ст. 23 НК РФ налогоплательщики должны в течение четырех лет хранить данные налогового учета и другие документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов, в том числе документы, подтверждающие получение доходов, осуществление расходов, а также уплату налогов.

При исчислении налоговой базы по НДФЛ адвокаты, осуществляющие адвокатскую деятельность индивидуально, вправе получить профессиональные налоговые вычеты в сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением дохода от осуществляемой деятельности (п. 1 ст. 221 НК РФ).

ВАЖНО! В п. 1 ст. 221 НК РФ предусмотрена возможность применения налогоплательщиками профессионального налогового вычета в размере 20% от общей суммы доходов, полученной от предпринимательской деятельности.

Однако данная норма не применяется в отношении адвокатов, учредивших адвокатский кабинет, поскольку их профессиональная деятельность не является предпринимательской и не направлена на извлечение прибыли. Иными словами, такие налогоплательщики вправе уменьшить налоговую базу только на сумму *документально подтвержденных* расходов.

Состав расходов, принимаемых к вычету, налогоплательщики определяют самостоятельно в порядке, аналогичном порядку определения расходов для целей налогообложения прибыли, установленному в гл. 25 НК РФ. Затраты соответствуют отчислениям, указанным в п. 7 ст. 25 Закона № 63-ФЗ

и уменьшающим налоговую базу по НДФЛ у адвокатов, являющихся членами иных адвокатских образований. Рассмотрим некоторые виды расходов подробнее.

Страховые взносы на обязательное пенсионное и медицинское страхование. Как уже отмечалось, адвокаты признаются плательщиками страховых взносов. Адвокаты, учредившие адвокатский кабинет, обязаны самостоятельно определять налоговую базу по истечении налогового периода. Страховые взносы на обязательное пенсионное страхование уплачиваются ежемесячно в виде фиксированного платежа. Названные расходы учитываются в составе профессиональных налоговых вычетов.

Выплаты физическим лицам. Адвокаты, работающие индивидуально, могут заключать с физическими лицами трудовые или гражданско-правовые договоры, предметом которых является выполнение работ или оказание услуг. Документально подтвержденные выплаты по таким договорам, а также суммы страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, начисленные с этих выплат, включаются в расходы при расчете налоговой базы по НДФЛ. В этом случае адвокаты признаются налоговыми агентами (ст. 226 НК РФ). На них возложена обязанность исчислять, удерживать у налогоплательщика и уплачивать исчисленную сумму НДФЛ в бюджет в отношении всех доходов физического лица, источником которых являются адвокаты. По итогам налогового периода в налоговый орган по месту учета они представляют сведения о выплаченных физическим лицам в налоговом периоде доходах и суммах начисленного и удержанного налога по форме 2-НДФЛ (ст. 230 НК РФ).

Расходы на содержание офиса. Нежилое помещение, используемое в качестве адвокатского кабинета, может быть приобретено в собственность или арендовано. В первом случае в расходы включаются суммы амортизации, начисленные в налоговом периоде. Суммы оплаченных счетов за междугородные и международные телефонные переговоры, а также абонент-

ской платы за телефон учитываются в налоговой базе, если телефон в офисе адвоката зарегистрирован на его имя. Во втором случае в качестве профессиональных налоговых вычетов признаются суммы арендной платы в течение налогового периода. Если в соответствии с договором аренды нежилого помещения адвокату в пользование предоставлен телефон, затраты по оплате счетов за переговоры учитываются в расходах, уменьшающих налоговую базу. Подразумевается, что телефонные переговоры носят служебный характер, а их цель — получение информации, необходимой для осуществления профессиональной деятельности адвоката, являющейся источником его дохода.

Эксплуатация личного транспорта. Нередко адвокат, учредивший адвокатский кабинет, при исполнении поручения доверителя несет расходы, связанные с осуществлением поездок к клиентам, в органы суда, прокуратуры и т.д. Можно ли учесть в составе профессиональных вычетов расходы на содержание, ремонт и эксплуатацию автомобиля?

Напомним, что одно из существенных условий соглашения на оказание юридической помощи — определение порядка и размера компенсации расходов адвоката, связанных с исполнением поручения доверителя. Транспортные расходы адвоката должны быть включены в состав компенсируемых доверителем расходов. Личный автомобиль у адвокатов, учредивших адвокатский кабинет, не относится к основным средствам труда. Следовательно, расходы на его приобретение (в виде амортизационных начислений), покупку запчастей, проведение ремонтных работ, уплаченные суммы транспортного налога, а также суммы страховых взносов на автострахование ОСАГО и КАСКО не включаются в расходы, связанные с ведением адвокатской деятельности. Значит, они не учитываются в составе профессиональных налоговых вычетов адвокатов. Если по условиям соглашения доверитель компенсирует ад-

вокату расходы, связанные с разездами на его личном автомобиле, то на основании имеющихся у адвоката первичных документов (маршрутных листов с указанием километража пробега, расчетом расхода ГСМ и чеков ККТ на приобретение ГСМ) такие расходы могут быть учтены при определении налоговой базы по НДФЛ при условии, что они фактически оплачены доверителем и отражены в доходах адвоката. Сумма компенсации названных расходов, выплачиваемая доверителем адвокату и включенная в состав доходов адвоката, не увеличивает налоговую базу по налогу на доходы физических лиц.

Письмо Министерства финансов Российской Федерации
№ 03-02-08/64589 от 15.12.2014

**О ведении бухгалтерского (налогового) учета
адвокатом, учредившим адвокатский кабинет**

Ответ:

В департаменте налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрено обращение, и сообщается следующее.

Согласно пункту 1 части 2 статьи 6 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» лицо, занимающееся частной практикой, может не вести бухгалтерский учет в случае, если в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах это лицо ведет учет доходов или расходов и (или) иных объектов налогообложения либо физических показателей, характеризующих определенный вид предпринимательской деятельности.

Клицам, занимающимся частной практикой, относятся, в частности, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты (пункт 4 части 1 статьи 2 Федерального закона № 402-ФЗ).

Частью 2 статьи 7 Федерального закона № 402-ФЗ установлено, что в случае, если лицо, занимающееся частной практикой, ведет бухгалтерский учет в соответствии с указанным Федеральным законом, оно само организует ведение бухгалтерского учета и хранение документов бухгалтерского учета, а также несет иные обязанности, установленные названным Федеральным законом для руководителя экономического субъекта.

В силу подпункта 5 пункта 1 статьи 23 Налогового кодекса РФ адвокаты, учредившие адвокатский кабинет, обязаны представлять в налоговый орган по месту своего жительства по запросу налогового органа книгу учета доходов и расходов и хозяйственных операций.

В пункте 2 статьи 54 Налогового кодекса РФ указано, что адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных учета доходов и расходов и хозяйственных операций в порядке, определяемом Минфином.

Указанный порядок утвержден приказом России и МНС России от 13.08.2002 № 86н/БГ-3-04/430.

ГЛАВА 3. НАЛОГИ, ОТЧЕТНОСТЬ И РАЗДЕЛЬНЫЙ УЧЕТ

В данной главе будет схематично представлено, кто и когда уплачивает основные налоги, предусмотренные налоговым законодательством РФ, каков размер налога и когда нужно отчитываться в ФНС.

Налог на прибыль

- Все, кроме тех, кто на УСН (упрощенной системе налогообложения).
- Глава 25 НК РФ.
- Ст. 249 НК РФ — доходы.
- Ст. 250 НК РФ — внереализационные доходы.
- Ст. 251 НК РФ — льготы.
- 20%.
- Отчет ежеквартально.

НДС

- Все, кроме тех, кто на УСН.
- Безвозмездная передача облагается (в том числе безвозмездная передача адвокатам от адвокатского образования).
- Услуги НКО облагаются.
- Передача от НКО в НКО не облагается.
- Деятельность адвокатов не является объектом налогообложения.
- Глава 21 НК РФ.
- Ст. 149 НК РФ — льготы.
- Освобождение — ст. 145 НК РФ.
- 18%.
- Отчет ежеквартально.

Налог на имущество

- Все, кроме тех, кто на УСН.
- 2,2% (может изменяться региональным законом).

- Может рассчитываться по среднегодовой стоимости или по кадастровой оценке (например, административно-офисные помещения для целей налога будут оцениваться по кадастровой стоимости имущества).
- Отчет при наличии объекта налогообложения.
- Относится к региональным, а не к федеральным налогам, относительно выявления льгот и по ставкам нужно изучать местное законодательство.

Налог на землю

- Все при наличии объектов.
- облагается земля в собственности или в бессрочном пользовании.
- Ставка зависит от местного закона.
- Отчет при наличии объекта налогообложения.
- Относится к местным, а не к федеральным налогам, по льготам и по ставкам нужно смотреть местное законодательство.

Транспортный налог

- Все при наличии объектов в собственности, стоящих на учете, например, в ГИБДД.
- Ставка определяется количеством лошадиных сил и может изменяться региональным законом.
- Отчет при наличии объекта налогообложения.

НДФЛ

- Особых льгот для адвокатских образований не предусмотрено.
- Глава 23 НК РФ определяет основные положения по оплате и отчетности.
- Льготы — ст. 217 НК РФ.
- Ставка — 13%, для нерезидентов — 30%.

Страховые взносы

- Ставки ст. 12 Федерального закона от 24.07.2009 № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской

Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования» (далее — Закон № 212-ФЗ).

- Общий порядок — 30%.
- ПФР — 22%.
- ФСС — 2,9%.
- ФОМС — 5,1%.

УСН

Большинство адвокатских образований не может применять упрощенную систему налогообложения (далее — УСН). На это имеет право только палата адвокатов.

- Доходы — 6%.
- Доходы минус расходы — 15%.
- Вместо налога на прибыль, НДС и имущества.
- Отчет — один раз в год, платежи ежеквартально.

3.1. НДС

Так как применение УСН в адвокатских образованиях невозможно, остро встает вопрос по налогу на добавленную стоимость.

Еще в 2006 г. вопрос с НДС в адвокатской деятельности решен однозначно: в соответствии со ст. 143 НК РФ налогоплательщиками налога на добавленную стоимость признаются организации и индивидуальные предприниматели.

С 1 января 2007 г. адвокаты не признаются налогоплательщиками налога на добавленную стоимость вне зависимости от формы осуществления адвокатской деятельности, так как они не являются индивидуальными предпринимателями. Услуги оказывает адвокат, а не адвокатское образование, поэтому в договоре между доверителем и адвокатом НДС не предусматривается.

С учетом подп. 1 п. 3 ст. 169 НК РФ плательщики налога на добавленную стоимость обязаны составлять счета-фактуры, вести журналы учета полученных и выставленных счетов-фак-

тур, книги покупок и книги продаж при совершении операций, признаваемых объектом обложения налогом на добавленную стоимость, в том числе не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения), как указано в ст. 149 НК РФ. При этом п. 5 ст. 168 НК РФ предусмотрено, что при реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения), счета-фактуры выставляются без выделения соответствующих сумм налога.

На основании п. 2 ст. 22, п. 2 ст. 23, п. 2 ст. 24, п. 1 ст. 29, п. 1 ст. 35 Закона № 63-ФЗ коллегии адвокатов, адвокатские бюро, юридические консультации, адвокатские палаты субъектов РФ и Федеральная палата адвокатов признаются некоммерческими организациями и соответственно являются налогоплательщиками налога на добавленную стоимость.

В то же время в соответствии со ст. 25 Закона № 63-ФЗ адвокатская деятельность осуществляется на основе соглашения между адвокатом и доверителем, которое представляет собой гражданско-правовой договор, заключаемый в простой письменной форме между доверителем и адвокатом (адвокатами), на оказание юридической помощи самому доверителю или назначенному им лицу.

Учитывая изложенное, адвокаты не являются индивидуальными предпринимателями и, соответственно, налогоплательщиками налога на добавленную стоимость. Поэтому при оказании ими адвокатских услуг не требуется выставлять счета-фактуры.

Что касается предусмотренных законом обязательных отчислений адвокатов на общие нужды адвокатской палаты и на содержание адвокатского образования, то они являются формой целевого финансирования соответствующей некоммерческой организации, что в соответствии с подп. 3 п. 3 ст. 39 НК РФ не признается реализацией товаров (работ, услуг), а сле-

довательно, объектом обложения налогом на добавленную стоимость.

Таким образом, в соответствии с подп. 14 п. 3 ст. 149 НК РФ не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) услуги, оказываемые коллегиями адвокатов, адвокатскими бюро, адвокатскими палатами субъектов РФ или Федеральной палатой адвокатов за плату своим членам в связи с осуществлением ими профессиональной деятельности. По таким услугам счета-фактуры выставляются в установленном порядке, в частности на основании п. 7 ст. 168 НК РФ посредством выдачи продавцом покупателю кассового чека или иного документа установленной формы.

Статья 149 НК РФ. Операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения)

... 3. Не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) на территории Российской Федерации следующие операции:

14) оказание услуг коллегиями адвокатов, адвокатскими бюро, адвокатскими палатами субъектов Российской Федерации или Федеральной палатой адвокатов своим членам в связи с осуществлением ими профессиональной деятельности.

Но это не означает, что у адвокатских образований никогда не может быть базы по НДС. Он может возникнуть в большом количестве случаев, например, при безвозмездной передаче имущества, предметов, литературы, при сдаче помещений, принадлежащей коллегии адвокатов в аренду.

Стандартная ставка для большинства прочих операций адвокатских образований составит 18%.

Если само адвокатское образование не оказывает услуги (нет платных программ обучения или фактов сдачи имущества в аренду, то оно может воспользоваться предусмотренным освобождением от обязанностей налогоплательщика НДС по

ст. 145 НК РФ. Для этого в любой момент в течение года необходимо подать уведомление в налоговую службу о применении освобождения.

3.2. Налог на прибыль организаций

Статья 251 НК РФ. Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы

К целевым поступлениям на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности относятся...

8) отчисления адвокатских палат субъектов Российской Федерации на общие нужды Федеральной палаты адвокатов в размерах и порядке, которые определяются Всероссийским съездом адвокатов; отчисления адвокатов на общие нужды адвокатской палаты соответствующего субъекта Российской Федерации в размерах и порядке, которые определяются ежегодным собранием (конференцией) адвокатов адвокатской палаты этого субъекта Российской Федерации, а также на содержание соответствующего адвокатского кабинета, коллегии адвокатов или адвокатского бюро.

Это означает, что все доходы, связанные с отчислениями (целевыми взносами) от адвокатов, не облагаются налогом на прибыль.

И это опять не означает, что у адвокатских образований никогда не может быть облагаемой выручки (доходов). Она может возникнуть в большом количестве случаев, например, при получении дохода от размещения свободных денежных средств.

Стандартная ставка для большинства прочих операций адвокатских образований составит 20%.

Сложностей с налогом на прибыль у адвокатских образований, как правило, не возникает. Однако есть важная особенность, связанная с отчетностью за полученное целевое финан-

сирование. Самые частые проблемы в этой сфере — признание средств целевыми, правильная их классификация, а также правильная классификаций расходов, недопустимость использования средств нецелевым образом.

3.3. Раздельный учет. Нецелевое использование средств

Одной из самых больших проблем в построении системы учета в адвокатских образованиях является построение системы раздельного учета.

Льгота по отчислениям возможна, если в адвокатском образовании ведется раздельный учет средств и если о целевых поступлениях и их расходовании представляется отчет в налоговые органы в составе декларации по налогу на прибыль.

Раздельный учет предоставляет возможность определить, за счет какого источника производится тот или иной расход в целом, а не только видеть расходы по статьям сметы.

Итак, в учете доходы должны быть разделены по источникам, а расходы — по статьям.

У адвокатских образований могут быть следующие источники финансирования, например:

- 86-1 «Отчисления на содержание адвокатского образования»;
- 86-2 «Целевые средства образованные за счет прибыли от деятельности, приносящей доход»;
- 86-3 «Субсидии из бюджета»;
- 86-4 «Прочие целевые поступления».
- Раздельный учет должен выделять также нецелевые доходы, например:
- 76-А «Доходы адвокатов»;
- 76-О «Доходы из палаты для возмещения доходов адвокатов».

Расходы адвокатов (на стажеров, помощников, отчисления в адвокатское образование и т.д.) будут отражаться на счете 76.

Расходы адвокатского образования будут учитываться в разрезе статей сметы на счетах 20 и (или) 26.

С расходами по смете часто связана еще одна серьезная проблема: решение принимают адвокаты, смета финансируется за счет отчислений из их доходов, поэтому нередко мы слышим следующие заявления: «Средства наши, мы приняли решение произвести данный расход, включили его в смету, значит, он целевой». Это не совсем так. Целевыми у адвокатских образований признаются расходы, предусмотренные для них законом и уставом. Поэтому целевые расходы будут делиться на административные (содержание организации как юридического лица) и расходы, необходимые для обеспечения нормальной работы адвокатов. Вторая часть расходов должна сверяться с уставными задачами: если есть задача обеспечить повышение квалификации адвокатов, значит, это целевой расход; если есть задача централизованного обеспечения страхования ответственности в уставе, значит, и это целевой расход; если есть социальная защита адвокатов и членов их семей, значит, это тоже целевой расход. Но, например, перевод в благотворительный фонд помощи детям или в учреждение для инвалидов с деятельностью адвокатов никак не связано, подобные расходы не будут целевыми в любом случае.

Важно отметить, что если совет (общее собрание) принимает решение, например, оказать помощь пострадавшим от наводнения (не адвокатам, а просто жителям региона), то это будет расходом по смете, так как бухгалтер и даже директор не могут не выполнить решение общего собрания. Для целей налогообложения данный расход целевым признан не будет, его необходимо включить в налоговый регистр «Целевые средства, израсходованные нецелевым образом» и заплатить 20% налога на прибыль со всей суммы расхода.

Часто задают вопрос о том, какими проводками отражается нецелевое использование средств. Само понятие нецелевое использование — это норма налогового учета, поэтому в бухгалтерском учете возможно два варианта.

При несанкционированном, не одобренном высшим органом управления нецелевом использовании будет применяться счет 91 «Прочие расходы».

Например, организация должна заплатить пени или штрафы, которые не были предусмотрены в смете. Отнести их на целевые расходы нельзя, бухгалтер будет делать проводку по дебету счета 91. При этом для целей налогообложения расходы не уменьшают базу по налогу на прибыль, возникнет постоянная разница.

Указанные операции отражены записями:

Дебет 91-2 Кредит 68

- 120 000 руб. — начислены штрафные санкции по налогу,

Дебет 99 Кредит 68

- 24 000 руб. (120 000 руб. × 20%) — начислено постоянное налоговое обязательство в отношении сумм штрафных санкций.

В случае когда нецелевой расход предусмотрен бюджетом, расход будет отражаться на счете 20 (26), а затем списываться в дебет счета 86 «Целевое финансирование». Он будет представлен в отчете по смете адвокатского образования.

Но, зная о том, что расход нецелевой, бухгалтер и в этом случае обязан начислить постоянное налоговое обязательство (ПНО).

Указанные операции отражены записями:

Дебет 20 Кредит 68

- 120 000 руб. — переведено в благотворительный фонд,

Дебет 86 Кредит 20 — отражен источник перечисления в благотворительный фонд, предусмотренный сметой.

Дебет 99 Кредит 68

- 24 000 руб. (120 000 руб. × 20%) — начислено постоянное налоговое обязательство в отношении сумм, перечисленных в благотворительный фонд.

Таким образом, в бухгалтерском учете нецелевое использование по сути отражается доначислением налога, а в налоговом учете отражением в регистре «Целевые средства, израсходованные нецелевым образом».

Еще один важный момент, связанный с нецелевым использованием средств, — это образование базы для налогообложения прибыли или для УСН в палатах, применяющих УСН.

Итак, в базу для дохода будут включены:

1. Внереализационные доходы.

Например,

- от сдачи имущества, включая земельные участки, сдаваемые в аренду (субаренду);
- от предоставления в пользование прав на результаты интеллектуальной деятельности и иных прав;
- в виде процентов, полученных по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада, а также по ценным бумагам и другим долговым обязательствам;
- в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав (если это нецелевые поступления);
- целевые средства, израсходованные нецелевым образом.

2. Доходы от реализации (даже если эта разовая реализация):

- продажа автомобиля;
- продажа мебели;
- продажа валюты и т.д.

В заключение необходимо обратить внимание на принцип разделения расходов адвокатского образования и адвоката. Часто бухгалтеры адвокатских образований считают, что если

в командировке был адвокат, то это его расход, а не расход адвокатского образования. К сожалению, это не так. В качестве расхода адвоката, как уже было указано выше, принимаются только расходы, непосредственно связанные с выполнением договора с доверителем. Если есть расходы на командировки и т.п., они должны быть предусмотрены этим договором, в противном случае их нельзя признать в качестве профессионального вычета.

Но существуют расходы, необходимые всему адвокатскому образованию — участие в международных конференциях, рекламные расходы образования и т.д. В большинстве случаев эти расходы будут признаны целевыми для адвокатского образования, но не будут признаны в качестве профессиональных вычетов, уменьшающих базу по НДФЛ адвоката.

3.4. Налог на имущество организаций

Статья 381 НК РФ. Налоговые льготы

Освобождаются от налогообложения...

14) имущество коллегий адвокатов, адвокатских бюро и юридических консультаций.

Таким образом, адвокатские образования не платят налог на имущество, а палата адвокатов в этот перечень не попадает. Если палата применяет общий режим налогообложения, она является плательщиком налога на имущество.

3.4.1. Транспортный налог

Если адвокатское образование имеет на своем балансе имущество, которое в соответствии с законодательством РФ зарегистрировано как транспортное средство и оно признается в соответствии со ст. 358 НК РФ объектом обложения транспортным налогом, то адвокатские образования будут начислять и перечислять транспортный налог в региональный бюджет РФ.

Налоговые ставки на автотранспортные средства, принадлежащие адвокатским образованиям, определены в ст. 361 НК РФ.

3.4.2. Земельный налог

Если адвокатскому образованию принадлежат земельные участки по праву собственности, постоянного (бессрочного) пользования или пожизненного наследуемого владения и они признаются в соответствии со ст. 389 НК РФ объектом обложения земельным налогом, то адвокатские образования будут начислять и перечислять земельный налог в местный бюджет РФ.

Стандартная ставка для большинства земельных участков, принадлежащих адвокатским образованиям, составит 1,5%.

3.4.3. Налог на доходы физических лиц

Адвокатские образования будут являться налоговыми агентами в отношении всех выплат своим адвокатам и сотрудникам адвокатских образований.

По умолчанию на все доходы адвокатов и сотрудников адвокатских образований будет начисляться НДФЛ по ставке 13%, при этом адвокаты, кроме стандартных, социальных, имущественных вычетов, могут пользоваться еще и профессиональными налоговыми вычетами, что зачастую сильно уменьшает выплаты данного вида налога.

В соответствии с п. 4 ст. 226 НК РФ адвокатское образование как налоговый агент обязано удерживать начисленную сумму налога непосредственно из доходов конкретного адвоката при фактической выплате денежных средств. Удержание производится за счет любых денежных средств, выплачиваемых адвокату.

Дата фактического получения дохода определяется как день выплаты дохода, в том числе перечисления дохода на счета налогоплательщика в банках либо по его поручению на счета третьих лиц (подп. 1 п. 1 ст. 223 НК РФ).

Исчисленные и удержанные бухгалтерией адвокатского образования с доходов адвокатов суммы НДФЛ уплачиваются по месту учета в налоговом органе соответствующего адвокатского образования в порядке, предусмотренном в ст. 226 НК РФ.

Кроме того, налоговые агенты должны ежегодно представлять в налоговый орган по месту учета сведения о полученных адвокатами доходах и удержанных суммах НДФЛ по форме 2-НДФЛ (ст. 230 НК РФ).

По вопросу заполнения форм отчетности, в частности формы 2-НДФЛ, существует два мнения:

1. В справке показываются доходы за вычетом расходов, отражаются только стандартные вычеты.
2. В справке показывается доход полностью, отдельно отражаются расход и стандартные вычеты.

На наш взгляд, первый вариант не точен и может стать источником проблем адвокатских образований при взаимодействии с налоговой службой при проверке НДФЛ, так как он будет квалифицироваться как занижение налогооблагаемой базы.

Доход адвоката отражается по коду 2010 «Договоры гражданско-правового характера», по этому коду полностью отражаются доходы, предусмотренные соответствующим договором ГПХ, а в случае с адвокатом — договор с доверителем. Адвокат имеет право на профессиональный налоговый вычет, который отражается по коду 403 и будет признан налоговой службой профессиональным вычетом только в том случае, если он правильно отражен в декларации (в нашем случае в справке 2-НДФЛ).

Мы рекомендуем показывать полный доход в отчетности и уменьшать его на сумму предусмотренных законодательством вычетов.

3.5. Налоговая отчетность

Многие адвокатские образования ошибочно полагают, что если нет налоговой базы, то и нет необходимости сдавать со-

ответствующую отчетность. При этом они забывают о том, что п. 2 ст. 80 НК РФ распространяется только на организации, применяющие специальные налоговые режимы, а это означает, что даже если у коллегии адвокатов вся деятельность являлась освобожденной от налогообложения, то обязанность по сдаче налоговых деклараций сохраняется.

Таким образом, адвокатские образования должны сдавать все налоговые декларации по применяемым налогам.

3.6. Раздельный учет

Пункт 4 ст. 149 НК РФ определяет, что в случае, если налогоплательщиком осуществляются операции, подлежащие налогообложению, и операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения), то налогоплательщик обязан вести раздельный учет таких операций.

Боле того, подп. 14 п. 1 и абз. 1 п. 2 ст. 251, п. 2 ст. 274 НК РФ обязывают вести раздельный учет при наличии целевого финансирования, какими для адвокатских образований являются обязательные отчисления адвокатов.

Таким образом, если у адвокатского образования есть деятельность, отличная от деятельности ее адвокатов и получения обязательных отчислений от ее адвокатов, то адвокатское образование обязано обеспечить раздельный учет таких доходов и связанных расходов.

Итоги данного раздела кратко подведены в табл. 6.

Таблица 6

Налоги адвокатского образования

Налоги, которые платят адвокатские образования	«Обычные» ставки налогов	
	по профессиональной деятельности	по прочей деятельности
1) налог на добавленную стоимость	–	18%

Окончание табл. 6

Налоги, которые платят адвокатские образования	«Обычные» ставки налогов	
	по профессиональной деятельности	по прочей деятельности
2) налог на прибыль организаций	–	20%
3) налог на доходы физических лиц	13%	

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Доход адвоката не может быть учтен в составе целевых доходов, так как адвокат и адвокатское образование являются разными субъектами. Обосновать, что полученный по договору услуг доход (доход адвоката) является целевым для адвокатского образования, не получится. Глава 25 НК РФ не относит данный доход к целевым (все целевые поступления, не облагаемые налогом, перечислены в НК РФ), и если их нет в ст. 251 НК РФ, то они признаются внереализационным доходом. Поэтому очень важно правильно классифицировать доход. Это доход адвоката, и адвокатские образования являются лишь посредниками по его приему, учету и передаче.

Выплата дохода адвоката через счета заработной платы нарушает закон об адвокатской деятельности, так как адвокат не может заключать трудовые договоры по адвокатской деятельности.

Включение в расходы адвоката расходов, не предусмотренных соглашением с доверителем, тоже рискованно с точки зрения налогообложения, так как расходы адвоката уменьшают базу по НДФЛ.

Это единственный подобный случай в законодательстве РФ. Во всех других случаях расходы, осуществляемые за счет предприятия, признаются доходом налогоплательщика и, наоборот, увеличивают базу по НДФЛ.

У адвокатов уменьшение дохода за счет «сомнительных» расходов приводит к снижению налоговой нагрузки и жестко контролируется налоговыми органами.

При наличии счета прибыли закрываются по состоянию на 31 декабря. Прибыль переносится в состав целевого финансирования, например, на субсчет «Целевые средства, полученные от деятельности, приносящей доход, после налогообложения».

Счет 84 «Нераспределенная прибыль» в адвокатских образованиях не применяется.

Остатки целевых средств сохраняют статус целевых средств и могут быть использованы в следующих периодах, неизрасходованные целевые средства в базу по налогу на прибыль не включаются.

Полученная прибыль от приносящей доход деятельности не может быть распределена между членами адвокатского образования, а потрачена только на цели адвокатского образования.

Все расходы должны быть разделены между коммерческой и некоммерческой деятельностью прямым образом, пропорциональное распределение общих расходов для адвокатских образований не предусмотрено, все общехозяйственные расходы, связанные с управлением организацией, должны относиться к расходам по основной некоммерческой деятельности.

НДС по некоммерческой деятельности включается в стоимость основных средств и материалов и услуг.

Таким образом, бухгалтерский учет и налогообложение адвокатских образований регулируется общими для всех хозяйствующих субъектов законами, однако имеет ряд особенностей, в первую очередь связанных со спецификой деятельности некоммерческих организаций, а также выполнением посреднических функций в интересах адвокатов, предусмотренных Законом № 63-ФЗ.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Гражданский кодекс Российской Федерации: часть первая от 30.11.1994 № 51-ФЗ; часть вторая от 26.01.1996 № 14-ФЗ; часть третья от 26.11.2001 № 146-ФЗ; часть четвертая от 18.12.2006 № 230-ФЗ.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации: часть первая от 31.07.1998 № 146-ФЗ; часть вторая от 05.08.2000 № 17-ФЗ.
3. Федеральный закон от 12.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях».
4. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».
5. Федеральный закон от 31.05.2002 № 63-ФЗ «Об адвокатской деятельности и адвокатуре в Российской Федерации».
6. Баханькова Е.Р. Некоммерческие организации. Финансовое управление. Финансовое планирование, составление бюджета, анализ и контроль деятельности. — М.: Книга и бизнес, 2012.
7. Общее управление НКО: курс лекций / Центр поддержки НКО. — М.: СоЭс, 2002.
8. Управление человеческими ресурсами НКО: курс лекций / Центр поддержки НКО. — М.: СоЭс, 2002.
9. Справочно-правовая система «Гарант».
10. Справочно-правовая система «КонсультантПлюс».

ОГЛАВЛЕНИЕ

ОТ АВТОРА.....	3
ГЛАВА 1. ОСНОВНЫЕ ОСОБЕННОСТИ АДВОКАТСКИХ ОБРАЗОВАНИЙ	5
ГЛАВА 2. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА В АДВОКАТСКИХ ОБРАЗОВАНИЯХ	11
2.1. Смета	11
2.2. Учетная политика	20
2.3. План счетов	27
2.4. Отчетность адвокатских образований	30
2.5. Основные средства в адвокатских образованиях	34
2.6. Процедура внутреннего контроля	38
2.7. Расчеты с адвокатами	42
2.8. Кассовые операции и применение контрольно-кассовой техники.....	51
2.9. Бесплатная юридическая помощь и ее оплата	56
2.10. Обучение и повышение квалификации адвокатов.....	58
2.11. Особые отношения с физическими лицами в адвокатском образовании	59
2.12. Выборные должности в адвокатском образовании	61
2.13. Учет операций с персоналом	62
2.13.1. Заработная плата.....	62
2.13.2. Материальная ответственность	65
2.13.3. Должностные инструкции	65
2.13.4. Первичные учетные документы.....	66
2.13.5. Удержания из заработной платы	66
2.13.6. Структура календарного фонда рабочего времени ..	67
2.13.7. Первичные учетные документы.....	70
2.13.8. Депонирование	71
2.13.9. Начисления органам социального страхования и обеспечения	71
2.13.10. Бухгалтерские записи.....	72
2.14. Подотчетные лица.....	73
2.15. Учет в адвокатском кабинете	75

2.16. Авансовые платежи	76
2.17. Учет доходов и расходов	77

**ГЛАВА 3. НАЛОГИ, ОТЧЕТНОСТЬ
И РАЗДЕЛЬНЫЙ УЧЕТ83**

3.1. НДС	85
3.2. Налог на прибыль организаций	88
3.3. Раздельный учет. Нецелевое использование средств	89
3.4. Налог на имущество организаций	93
3.4.1. Транспортный налог	93
3.4.2. Земельный налог	94
3.4.3. Налог на доходы физических лиц	94
3.5. Налоговая отчетность	95
3.6. Раздельный учет	96

ЗАКЛЮЧЕНИЕ98

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ100

Учебное издание

Баханькова Екатерина Рудольфовна

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В АДВОКАТСКИХ ОБРАЗОВАНИЯХ

Практическое руководство

Подписано в печать 27.01.2017.
Формат 60×90/16. Гарнитура Newton.
Бумага офсетная. Печать цифровая.
Усл. печ. л. 6,44. Уч.-изд. л. 5,78.
Тираж 2000 экз. Заказ № 00000.
Цена свободная.

ООО «Издательский Центр РИОР»
127282, Москва, ул. Полярная, д. 31В.
info@rior.ru www.rior.ru

