

Чередниченко Юрий Михайлович.

**Научный руководитель: Миронова Ольга Владиславовна, доцент
кафедры экономика, ФГБОУВО «Российский государственный
университет правосудия»**

**«Особенности учета и отчетности при налогообложении
адвокатских образований, являющихся юридическими лицами»**

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).

Финансовая деятельность адвокатских образований, являющихся юридическими лицами, строится на основе федерального законодательства о бухгалтерском учете и отчетности, на основе положений ФЗ «Об адвокатской деятельности и адвокатуре в Российской Федерации», Налоговом Кодексе Российской Федерации и других нормативных правовых актов, а также постановлений и решений исполнительных органов адвокатских образований в пределах их компетенции

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.

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.

К отношениям, возникающим в связи с учреждением, деятельностью и ликвидацией коллегии адвокатов, согласно ч. 18 ст. "Об адвокатской деятельности и адвокатуре в Российской Федерации", так же, « применяются правила, предусмотренные для некоммерческих партнерств Федеральным законом "О некоммерческих организациях", если эти правила не противоречат положениям настоящего Федерального закона»¹.

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).

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.

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

¹ Федеральный закон от 31.05.2002 N 63-ФЗ (ред. от 29.07.2017) "Об адвокатской деятельности и адвокатуре в Российской Федерации"// СПС КонсультантПлюс

имущества, фонд нематериальных активов и фонд финансовых вложений при наличии таких объектов (основных средств, нематериальных активов, финансовых вложений).

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.

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, резервного 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. 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.

В соответствии со ст. 19 Закона № 402-ФЗ экономический субъект обязан организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни. 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.

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.

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».

Источники формирования имущества адвокатских образований, юридических лиц, являются: денежные взносы учредителей, внесенные ими при создании организации; вступительные взносы на общие нужды адвокатского образования, вносимые адвокатами при принятии их в его члены; обязательные членские и дополнительные взносы адвокатов на общие нужды адвокатского образования; добровольные имущественные взносы и пожертвования третьих лиц (физических или юридических), а также иные, не запрещенные законодательством Российской Федерации, поступления.

В соответствии со ст. 251 НК РФ, средства, которые поступают на содержание и ведение уставной деятельности адвокатских образований, носящие безвозмездный характер, при определении доходов для целей исчисления налога на прибыль организаций не учитываются.

Следует сразу же обратить внимание, на то, что и деятельность представителей адвокатского сообщества относится к категории не юридических услуг, а юридической помощи, поскольку носит не прибыльный характер, а компенсационный, и, так же, относится к видам некоммерческой деятельности, поскольку, согласно части 2 ст. 1 ФЗ "Об адвокатской деятельности и адвокатуре в Российской Федерации", адвокатская деятельность не является предпринимательской.

Постановка Коллегии адвокатов, как и всех форм адвокатских образований, являющихся юридическими лицами, «на учёт в налоговом органе в качестве налогоплательщика осуществляется независимо от возникновения обязанности по уплате того или иного налога. Она производится в целях проведения налогового контроля и регулируется положениями главы 14 НК РФ»².

Коллеги адвокатов обязаны применять общую систему налогообложения, поскольку не могут применять упрощенную систему налогообложения, что напрямую следует из подпункта 10 пункта 3 ст. 346.12. В соответствии со ст. 6 Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» адвокатские образования, в том числе и коллегии адвокатов, соответственно, обязаны вести бухгалтерский учет.

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.

Работа по подготовке годового бюджета должна вестись в тесном

² Особенности бухгалтерского учета, налогообложения и отчетности в адвокатских образованиях. Практические рекомендации для руководителей и бухгалтеров коллегий адвокатов, адвокатских бюро и адвокатских кабинетов. – М., 2007. С. 21.

взаимодействии как с высшим органом управления (адвокатами, входящими в него), так и персоналом, отвечающим за финансовую функцию организации.

Следует обратить внимание на то, что, по правилам, установленным в пункте 4 статьи 6 Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», некоммерческие организации вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, однако, согласно пункту 5 данной статьи, коллегии адвокатов не могут применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета³.

Здесь, по мнению автора, видится одна из основных проблем в хозяйственной деятельности адвокатских образований, поскольку такие организации и юридически, и фактически являются некоммерческими, и экономически верным, по мнению автора, было бы законодательное закрепление для них возможности применения упрощенной системы налогообложения, и упрощенных способов ведения бухгалтерского учета, либо разработка и внедрения специального налогового режима налогообложения для НКО в целом, и адвокатских образований в частности.

Вместе с тем и режим налогообложения, и порядок ведения бухгалтерского учета, и вся отчетность осуществляются в режиме функционирования коммерческого предприятия, на общих условиях, что усложняет работу не только таким организациям, но и создаёт путаницу для налоговых органов.

Для составления бухгалтерской отчетности адвокатские образования, являющиеся юридическими лицами, используются формы, утвержденные Приказом Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

При представлении налоговой отчетности адвокатские образования

³ См.: Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред. от 26.07.2019) "О бухгалтерском учете" (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2020) // СПС КонсультантПлюс.

руководствуются письмом ФНС РФ «О представлении форм отчетности коллегиями адвокатов» от 26 июня 2009 г. № 3-6-04/178.

Вместе с тем, как показывает практика, основы финансовой деятельности таких адвокатских образований базируются на положениях уставов данных юридических лиц, которые утверждаются решениями общих собраний их членов, а организации используют самостоятельно разработанные формы первичных документов, утверждаемые приказом руководителя.

Далее, следует обратить внимание и на существование и второй проблемы в осуществлении финансово-хозяйственной деятельности адвокатскими образованиями, являющимися юридическими лицами.

Как уже указывалось выше, адвокатские образования обязаны осуществлять ведение бухгалтерского учета в полном объеме, но ввиду специфики функционирования их в хозяйственных отношениях, весь перечень учетных операций является нецелесообразным, ведёт к их дублированию, усложнению учетной политики предприятия, нагромождению первичной и отчетной документации.

Кроме того, многие операции имеют исключительный характер, присущий только для такого вида организаций, и не предусмотрены государственным нормативным регулированием.

Существование данной проблемы порождает и специфические пути решения проблем. Многие вопросы ведения финансовой деятельности, ведения бухгалтерского учета и отчетности, как уже указывалось выше, разрешаются на уровне уставных документов данных предприятий, а более детальная регламентация этого отражена в локальных актах данных юридических лиц. При таких обстоятельствах, каждое адвокатское образование фактически порождает свою, исключительную форму бухгалтерского учета, и здесь проявляется некая свобода для творчества.

Отсутствие унификации в правилах ведения бухгалтерского учета для адвокатских образований – юридических лиц серьезная проблема для

налоговых органов при реализации налогового контроля их деятельности.

В эпоху существования СССР адвокатские образования, они же юридические консультации, в области финансов находились на полном хозяйственном расчете. Со временем изменилось законодательство, однако, с тех времен порядок финансовой деятельности фактически не изменился.

В период, к которому отсылает автор, существовал интересный для нашего исследования нормативный документ. Так, 13 декабря 1949 года, Министерством юстиции Союза ССР была утверждена Инструкция по бухгалтерскому учету и отчетности в юридических консультациях коллегий адвокатов. 5 января 1950 года названный документ был согласован и с Министерством финансов Союза ССР. Согласно данному документу, юридические консультации обязаны были вести бухгалтерский учет по настоящей инструкции⁴.

Представляется возможным, и в настоящее время, разработка и внедрение подобной инструкции в финансовую практику изучаемых организаций, что будет способствовать преодолению выше обозначенных проблем. Ранее действовавшая инструкция, и представленные в ней формы учета и отчетности могут быть взяты за основы, с учетом их актуализации в соответствии с реалиями сегодняшнего дня.

Список использованной литературы:

1. "Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая)" от 30.11.1994 N 51-ФЗ (ред. от 16.12.2019) // СПС КонсультантПлюс.
2. Федеральный закон от 31.05.2002 N 63-ФЗ (ред. от 29.07.2017) "Об адвокатской деятельности и адвокатуре в Российской Федерации" // СПС КонсультантПлюс.
3. Особенности бухгалтерского учета, налогообложения и отчетности в

⁴ Инструкция по бухгалтерскому учету и отчетности в юридических консультациях коллегий адвокатов. Утв. 13.12.1949 г. Министерством юстиции СССР. - М., 1950. С. 1

адвокатских образованиях. Практические рекомендации для руководителей и бухгалтеров коллегий адвокатов, адвокатских бюро и адвокатских кабинетов. – М.: Издательский дом «Русский врач», 2007. – 316 с.

4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 27.12.2019) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2020)// СПС КонсультантПлюс.

5. Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред. от 26.07.2019) "О бухгалтерском учете" (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2020))// СПС КонсультантПлюс.

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

7. Инструкция по бухгалтерскому учету и отчетности в юридических консультациях коллегий адвокатов. Утв. 13.12.1949 г. Министерством юстиции СССР. - М.: Государственное издательство юридической литературы, 1950. – 70 с.