

**РУКОВОДИТЕЛЬ И ГЛАВНЫЙ БУХГАЛТЕР В ОДНОМ ЛИЦЕ: ОСОБЕННОСТИ  
ОФОРМЛЕНИЯ ПАКЕТА ВЗАИМОСВЯЗАННЫХ ДОКУМЕНТОВ**

Во многих небольших организациях (если объем учетной работы позволяет) руководитель лично ведет бухгалтерский учет. Однако документально оформление таких функций руководителем организации далеко не всегда соответствует требованиям действующего трудового и бухгалтерского законодательства. Более того, в подобных ситуациях между кадровыми документами и бухгалтерскими документами, а также между разными взаимосвязанными кадровыми документами имеются определенные противоречия.

1. Требования к бухгалтерским документам

Подпункт "г" п. 2 ст. 6 Федерального закона от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее - Закон о бухгалтерском учете) допускает возможность ведения бухгалтерского учета лично руководителем организации.

Поскольку порядок организации бухгалтерского учета является одним из элементов учетной политики, то данное обстоятельство должно быть зафиксировано в бухгалтерской учетной политике организации в соответствии с требованиями Положения по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" ПБУ 1/98, утвержденного Приказом Минфина России от 09.12.1998 N 60н.

Форма такого приказа организацией разрабатывается самостоятельно исходя из действующей в ней системы делопроизводства.

Ниже в качестве примера приведен образец подобного приказа применительно к ситуации, при которой решение о том, что руководитель ведет учет лично, принято на дату утверждения учетной политики по бухгалтерскому учету на очередной финансовый год.

Пример 1.

Закрытое акционерное общество "Амато"

Приказ

25 декабря 2007 г.

N 76

г. Москва

Об Учетной политике  
ЗАО "Амато" на 2008 год

В соответствии с требованиями ст. 6 Федерального закона от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" и Положения по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" ПБУ 1/98, утвержденного Приказом Минфина России от 09.12.1998 N 60н, Налогового кодекса Российской Федерации, иных законодательных и нормативных актов, а также в соответствии с Уставом ЗАО "Амато"

Приказываю:

1. Утвердить Положение об Учетной политике по бухгалтерскому учету ЗАО "Амато" на 2008 г. (Приложение N 1 к настоящему Приказу).
2. Утвердить Положение об Учетной политике для целей налогообложения ЗАО "Амато" на 2008 г.
3. Контроль за соблюдением положений Учетной политики ЗАО "Амато" на 2008 г. возлагаю на себя.

Генеральный директор

(Вишнев)

А.Ю.Вишнев

Приложение N 1  
к приказу от 25.12.2007 N 76  
(фрагмент)

Учетная политика по бухгалтерскому учету  
ЗАО "Амато"  
на 2008 год

1. Организационно-технический раздел  
1.1. Организация учетной службы

1.1.1. Обязанности по ведению бухгалтерского учета и составлению бухгалтерской отчетности возлагаются на генерального директора ЗАО "Амато".

.....  
.....

Генеральный директор

(Вишнев)

А.Ю.Вишнев

Закрытое акционерное общество "Амато"

Приказ

9 января 2008 г.

№ 1к

г. Москва

О возложении обязанностей по ведению бухгалтерского учета

В связи с отсутствием в штатном расписании ЗАО "Амато" должности главного бухгалтера на основании пп. "г" п. 2 ст. 6 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ "О бухгалтерском учете"

Приказываю:

1. Возложить с 9 января 2008 г. обязанности по ведению бухгалтерского учета и составлению бухгалтерской отчетности на генерального директора Вишнева Андрея Юрьевича.
2. Контроль за исполнением настоящего Приказа оставляю за собой.

Генеральный директор

(Вишнев)

А.Ю.Вишнев

Пунктом 5 ст. 13 Закона о бухгалтерском учете и п. 17 Положения по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" ПБУ 4/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.07.1999 № 43н, определено, что бухгалтерская отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером (бухгалтером) организации <1>.

-----  
<1> Проблем с подписанием налоговой отчетности применительно к рассматриваемой ситуации не имеется. В соответствии с Федеральным законом от 27.07.2006 № 137-ФЗ "О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации" в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования, внесшим изменения в п. 5 ст. 80 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ), начиная с 1 января 2007 г. главный бухгалтер не обязан подписывать налоговую отчетность. С этой даты налоговые декларации подписывает представитель налогоплательщика, тем самым подтверждая достоверность и полноту указанных в ней сведений. Законным представителем организации является ее руководитель, действующий на основании учредительных документов (п. 1 ст. 27 НК РФ).

Соответственно бухгалтерская отчетность организации, в которой бухгалтерский учет ведется ее руководителем лично, подписывается только руководителем организации. Вторая подпись (подпись главного бухгалтера) в этом случае не проставляется. Поэтому копию приказа об учетной политике по бухгалтерскому учету, в котором предусмотрено возложение обязанностей главного бухгалтера на руководителя организации, рекомендую представить в налоговую инспекцию.

В то же время напоминаем читателям журнала, что учетная политика не входит в состав сдаваемой в налоговые органы бухгалтерской и налоговой отчетности. Потребовать ее налоговые инспекторы могут только при проведении камеральных или выездных налоговых проверок. Поэтому представление этого документа в налоговую инспекцию вместе с бухгалтерской отчетностью за соответствующий финансовый год является делом добровольным. Применительно к рассматриваемой ситуации во избежание ненужных конфликтов и учитывая то обстоятельство, что учетная политика не является конфиденциальной информацией, все-таки целесообразно представлять ее в налоговую инспекцию в начале каждого финансового года.

Кроме того, копия приказа об учетной политике по бухгалтерскому учету на практике часто выдается организацией для своих покупателей и заказчиков. Это связано с тем, что при реализации продукции (работ, услуг), имущественных прав организация выставляет в адрес своих контрагентов счета-фактуры, которые должны быть подписаны руководителем организации и ее главным бухгалтером либо иными лицами, уполномоченными на то приказом (иным распорядительным документом) согласно п. 6 ст. 169 НК РФ. Если руководитель организации ведет бухгалтерский учет лично, его подпись один раз проставляется на счете-фактуре (за руководителя). Подписи главного бухгалтера на счете-фактуре в соответствии с требованиями п. 6 ст. 169 НК РФ в этом случае не будет (Постановление Президиума ВАС РФ от 09.07.2002 № 58/02, доведено до налоговых органов Письмом МНС России от 02.09.2002 № ШС-6-14/1353).

В примере 1 рассмотрена ситуация, когда решение о том, что руководитель организации лично ведет бухгалтерский учет, принято на дату утверждения учетной политики по бухгалтерскому учету на очередной финансовый год.

Однако такое решение руководитель организации, руководствуясь соображениями финансовой экономии, нехваткой квалифицированных кадров и другими причинами, может принять в любое время начавшегося финансового года, когда учетная политика по бухгалтерскому учету уже утверждена.

В этом случае в соответствии с требованиями п. 16 ПБУ 1/98 должны быть оформлены дополнения в ранее принятую бухгалтерскую учетную политику в том же порядке, что и сама учетная политика, то есть приказом руководителя организации. Напомним читателям журнала, что согласно последнему абзацу п. 16 ПБУ 1/98 не считается изменением учетной политики утверждение способа ведения бухгалтерского учета фактов хозяйст-

венной деятельности, которые отличны по существу от фактов, имевших место ранее, или возникли впервые в деятельности организации.

Пример 2.

Закрытое акционерное общество "Амато"

Приказ

31 июля 2008 г.

N 45

г. Москва

О внесении дополнений в Учетную политику по бухгалтерскому учету ЗАО "Амато" на 2008 год

На основании требований ст. 6 Федерального закона от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете", п. 16 Положения по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" ПБУ 1/98, утвержденного Приказом Минфина России от 09.12.1998 N 60н, иных законодательных и нормативных актов, а также в соответствии с Уставом ЗАО "Амато"

Приказываю:

1. Внести следующие дополнения в Учетную политику по бухгалтерскому учету ЗАО "Амато" на 2008 г.: изложить п. 1.1.1 подраздела 1.1 "Организация учетной службы" Организационно-технического раздела Учетной политики по бухгалтерскому учету ЗАО "Амато" на 2008 г. в следующей редакции:  
"Обязанности по ведению бухгалтерского учета и составлению бухгалтерской отчетности начиная с 1 августа 2008 г. возлагаются на генерального директора ЗАО "Амато".
2. Контроль за соблюдением положений Учетной политики по бухгалтерскому учету ЗАО "Амато" на 2008 г. с учетом произведенных дополнений возлагаю на себя.

Генеральный директор

(Вишнев)

А.Ю.Вишнев

Закрытое акционерное общество "Амато"

Приказ

1 августа 2008 г.

N 17к

г. Москва

О возложении обязанностей по ведению бухгалтерского учета

В связи с отсутствием в штатном расписании ЗАО "Амато" должности главного бухгалтера на основании пп. "г" п. 2 ст. 6 Федерального закона от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете"

Приказываю:

1. Возложить с 1 августа 2008 г. обязанности по ведению бухгалтерского учета и составлению бухгалтерской отчетности на генерального директора Вишнева Андрея Юрьевича.
2. Контроль за исполнением настоящего Приказа оставляю за собой.

Генеральный директор

(Вишнев)

А.Ю.Вишнев

Приказ о внесении дополнений в Учетную политику по бухгалтерскому учету также целесообразно представить в налоговую инспекцию, контрагентам организации (покупателям, заказчикам) и другим заинтересованным пользователям.

По нашему мнению, принятие решения о возложении функций по ведению бухгалтерского учета и составлению бухгалтерской отчетности лично на руководителя организации после утверждения учетной политики по бухгалтерскому учету на очередной финансовый год является существенным обстоятельством для организации, и мы рекомендуем, руководствуясь нормами п. 4 ст. 13 Закона о бухгалтерском учете, п. п. 15 и 23 ПБУ 1/98, п. 1 Указаний о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утвержденных Приказом Минфина России от 22.07.2003 N 67н, раскрыть данное существенное обстоятельство в тексте пояснительной записки, входящей в состав годовой бухгалтерской отчетности. Вышеуказанный документ составляется организацией в произвольной форме.

### Пример 3. Фрагмент Пояснительной записки

Закрытое акционерное общество "Амато", ОГРН 1027739913829

Пояснительная записка к годовой бухгалтерской отчетности ЗАО "Амато" за 2008 год

<...>

#### Раздел 2. Особенности учетной политики

2.1. Бухгалтерская отчетность сформирована ЗАО "Амато" исходя из действующих в Российской Федерации правил бухгалтерского учета и отчетности.

2.2. Ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской отчетности в течение 2008 г. осуществлялось следующими уполномоченными лицами:

- за период с 01.01.2008 по 31.07.2008 - главным бухгалтером ЗАО "Амато" Колывановой Натальей Сергеевной;

- за период с 01.08.2008 по 31.12.2008 - генеральным директором ЗАО "Амато" Вишневым Андреем Юрьевичем.

.....  
.....

Генеральный директор (Вишнев) А.Ю.Вишнев

19 марта 2009 г.

## 2. Требования к кадровым документам

В рассматриваемой ситуации руководитель организации лично выполняет функции главного бухгалтера, связанные с формированием учетной политики, ведением бухгалтерского учета, своевременным представлением полной и достоверной бухгалтерской отчетности. Как отмечено выше, такая возможность для руководителя прямо предусмотрена бухгалтерским законодательством (пп. "г" п. 2 ст. 6 Закона о бухгалтерском учете).

### 2.1. Штатное расписание

Бытует мнение: если в организации ведется бухгалтерский учет, то должен быть и главный бухгалтер. Это справедливо далеко не во всех случаях. Вводить в штатное расписание должность главного бухгалтера совсем не обязательно, если руководитель сам ведет бухгалтерский учет организации.

Действующим законодательством не предусмотрено обязательное наличие в штате организации должности главного бухгалтера (как и должности рядового бухгалтера).

Согласно Письму Роструда от 28.12.2006 N 2263-6-1, если руководитель организации лично ведет бухгалтерский учет, это должно быть отражено в приказе об учетной политике по бухгалтерскому учету. Введение в штатное расписание (унифицированная форма N Т-3) <\*> должности главного бухгалтера в этом случае не требуется.

-----

<\*> Здесь и далее ссылки на унифицированные формы первичных учетных документов по учету кадров, рабочего времени и расчетов с персоналом по оплате труда, утвержденные Постановлением Госкомстата России от 05.01.2004 N 1.

Пример 4. В ходе аудиторской проверки было установлено, что пакет документов, подтверждавших возложение функций по ведению бухгалтерского учета и составлению бухгалтерской отчетности на соответствующих должностных лиц ООО "Эстер", а также на привлеченного к этой работе стороннего специалиста, был оформлен неправильно.

Так, в 2007 г. бухгалтерский учет и составление отчетности в ООО "Эстер" осуществлялись:

- за период с 01.01.2007 по 28.02.2007 - генеральным директором ООО "Эстер", возложившим на себя функции главного бухгалтера в соответствии с приказом по ООО "Эстер" от 10.07.2006 N 5. Приказ о сложении функций главного бухгалтера с генерального директора начиная с 01.03.2007 аудиторю представлен не был;

- за период с 01.03.2007 по 10.09.2007 - Смирновой Ольгой Петровной по договору подряда б/н от 01.03.2007 (услуги по сдаче годовой отчетности и ведению бухгалтерии). Годовая бухгалтерская и налоговая отчетность за 2007 г., сданная 31.03.2008 (бухгалтерская отчетность), 28.03.2008 (налог на прибыль), 27.03.2008 (налог на имущество организаций), 23.03.2008 (единый социальный налог, Пенсионный фонд Российской Федерации), подписаны Смирновой О.П. Одновременно в представленных аудитору документах есть приказ по ООО "Эстер" от 28.02.2007 N 12 о назначении Смирновой О.П. с 01.03.2007 на должность главного бухгалтера с окладом согласно штатному расписанию (документ составлен в произвольной форме, что не соответствует требованиям п. 2 ст. 9 Федерального закона от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете". При этом трудовой договор со Смирновой О.П. был заключен только 11.09.2007);

- за период с 11.09.2007 по 31.12.2007 - главным бухгалтером Смирновой О.П. по трудовому договору от 11.09.2007 N 25-к.

Решение генерального директора ООО "Эстер" о возложении на себя функций главного бухгалтера отражено в приказе по ООО "Эстер" от 10.07.2006 N 5 и не отражено в приказе от 31.12.2006 N 1-УП "О бухгалтерской учетной политике ООО "Эстер" на 2007 год". В приказе по ООО "Эстер" от 10.07.2006 N 5 (документ, составленный в произвольной форме) генеральным директором использована следующая формулировка: "В связи с от-

сутствием в штатном расписании ООО "Эстер" должности главного бухгалтера ведение бухгалтерского учета возлагаю на себя".

К материалам аудиторской проверки было представлено штатное расписание ООО "Эстер", действовавшее в 2007 г., в котором предусмотрена такая штатная единица, как главный бухгалтер. Таким образом, формулировка приказа по ООО "Эстер" от 10.07.2006 N 5 некорректна.

Кроме того, решение ООО "Эстер" о передаче функций по ведению бухгалтерского учета и составлению бухгалтерской отчетности на договорных началах бухгалтеру-специалисту не зафиксировано ни в приказе по ООО "Эстер" от 31.12.2006 N 1-УП "О бухгалтерской учетной политике ООО "Эстер" на 2007 год", ни в отдельном организационно-распорядительном документе по ООО "Эстер".

Напротив, в п. 3 приказа по ООО "Эстер" от 31.12.2006 N 1-УП "О бухгалтерской учетной политике ООО "Эстер" на 2007 год" прямо установлено, что ведение учета осуществляется главным бухгалтером, а не сторонним специалистом по гражданско-правовому договору и не генеральным директором.

Вышеприведенное некорректное и противоречивое оформление пакета взаимосвязанных документов по ведению бухгалтерского учета и составлению бухгалтерской отчетности лично генеральным директором ООО "Эстер" и привлеченным сторонним специалистом может привести к налоговым рискам, связанным с признанием для целей налогообложения прибыли стоимости услуг стороннего бухгалтера по гражданско-правовому договору за период с 01.03.2007 по 10.09.2007 и главного бухгалтера - за период с 11.09.2007 по 31.12.2007.

## 2.2. Совмещение или совместительство

Если должность главного бухгалтера в штатном расписании организации уже имеется, а руководитель приказом возложил на себя функции главного бухгалтера, то в этом случае возможно оформление трудовых отношений с использованием нижеследующих вариантов.

### 2.2.1. Вариант внутреннего совмещения

Трудовой кодекс Российской Федерации (ТК РФ) не содержит норм, запрещающих руководителю совмещать должности внутри организации.

Согласно ст. 60.2 ТК РФ совмещение профессий (должностей) - это выполнение работником наряду со своей основной работой, обусловленной трудовым договором, дополнительной работы по другой профессии (должности) и выполнение обязанностей временно отсутствующего работника без освобождения от своей основной работы в течение установленной законодательством продолжительности рабочего дня (рабочей смены).

Особенности совмещения профессий (должностей) ТК РФ не устанавливает.

На основании ст. 423 ТК РФ в части, не противоречащей настоящему Кодексу, продолжают действовать Постановление Совмина СССР от 04.12.1981 N 1145 "О порядке и условиях совмещения профессий (должностей)" и Инструкция ВЦСПС, Минфина СССР и Госкомтруда СССР от 14.05.1982 N 53-ВЛ "По применению Постановления Совета Министров СССР от 4 декабря 1981 г. N 1145 "О порядке и условиях совмещения профессий (должностей)".

Согласно пп. "а" п. 15 Постановления Совмина СССР от 04.12.1981 N 1145 данное Постановление не распространяется на руководителей организаций. Однако в настоящее время это ограничение не применяется, так как Верховный Суд Российской Федерации Определением от 25.03.2003 N КА03-90 признал недействующим указанный подпункт Постановления Совмина СССР в части, ограничивающей совместительство руководителей. Суд указал, что ограничение свободы труда, установленной Конституцией Российской Федерации и ТК РФ, возможно на основании Федерального закона только в той мере, в какой это необходимо в целях защиты основ конституционного строя, нравственности, здоровья, прав и законных интересов других лиц, обеспечения обороны страны и безопасности государства. Таким образом, норма Постановления Совмина СССР от 04.12.1981 N 1145, запрещающая совмещение должностей руководителям организаций, применению не подлежит.

При этом читателям журнала следует иметь в виду, что согласно ст. 276 ТК РФ руководитель организации не может входить в состав органов, осуществляющих функции надзора и контроля в данной организации (например, в ревизионную комиссию, службу охраны труда).

Таким образом, руководитель организации может совмещать несколько руководящих должностей в одной организации (в том числе лично вести бухгалтерский учет), если данные должности не относятся к должностям органов контроля и надзора данной организации.

Совмещение профессий (должностей) влечет изменение, во-первых, трудовой функции работника (в данном случае руководителя) путем ее дополнения или увеличения, а во-вторых, условий оплаты труда путем установления работнику доплаты за выполнение им дополнительной работы по другой профессии (должности) в порядке, определенном ст. 151 ТК РФ.

Из вышеприведенного следует, что внутреннее совмещение должности руководителя с должностью главного бухгалтера - это дополнительная работа за дополнительную плату. Значит, первоначальные обязательные условия трудового договора с руководителем организации о трудовой функции и об оплате труда на период, пока будет длиться внутреннее совмещение, изменяется. Согласно ст. 72 ТК РФ изменение определенных сторонами условий трудового договора может быть оформлено только письменным дополнительным соглашением к трудовому договору.

Пример 5.

Дополнительное соглашение  
к трудовому договору от 25.03.2006 N 14/2006

г. Москва

Настоящим Соглашением, заключенным между Работодателем - ЗАО "Амато" в лице Председателя Совета директоров ЗАО "Амато" Золотова Виталия Николаевича, действующего на основании Решения внеочередного общего собрания акционеров ЗАО "Амато" (Протокол внеочередного общего собрания акционеров от 31.07.2008 N 4), и Работником - Вишневым Андреем Юрьевичем, Генеральным директором ЗАО "Амато", регулируется порядок осуществления Работником наряду со своей основной работой дополнительной работы по должности "главный бухгалтер" в порядке совмещения.

1. Работник осуществляет дополнительную работу по должности "главный бухгалтер" в полном объеме в соответствии с должностной инструкцией.

2. Дополнительная работа по должности "главный бухгалтер" выполняется Работником в рамках режима рабочего времени основной работы, предусмотренного Правилами внутреннего трудового распорядка ЗАО "Амато" и трудовым договором от 25.03.2006 N 14/2006.

3. За совмещение должностей Работнику устанавливается ежемесячная доплата в размере 30 000 (тридцать тысяч) рублей.

4. Настоящее Соглашение действует с 01.08.2008 по 31.12.2008 и может быть продлено на основании письменного соглашения Сторон.

5. Каждая Сторона имеет право досрочно отказаться от исполнения обязательств по настоящему Соглашению, предупредив об этом другую Сторону в письменной форме не позднее чем за три рабочих дня.

6. Реквизиты и подписи Сторон.

Работодатель:

Работник:

ЗАО "Амато"

Вишнев Андрей Юрьевич

Адрес:

105678, Москва,

ул. Яблоневая, д. 15, стр. 4

р/с 40702810000000123456

в ЗАО "Международный Московский Банк", г. Москва,

БИК 044525545

корр.счет 30101810000000123456

ИНН/КПП 7706654321/770601001

ИНН 123456789123

N свидетельства ПФР

012-345-678 89

Адрес:

132457, Москва,

бул. Весны, д. 57, корп. 2, кв. 23

паспорт 45 00 123456

выдан ОВД "Ветрово"

г. Москвы

дата выдачи 12.03.1999

Председатель Совета директоров А.Ю.Вишнев

В.Н.Золотов

А.Ю.Вишнев

С должностной инструкцией ознакомлен:

\_\_\_\_\_ А.Ю.Вишнев 1 августа 2008 г.

Экземпляр настоящего Соглашения получен на руки:

\_\_\_\_\_ А.Ю.Вишнев 1 августа 2008 г.

На основании заключенного дополнительного Соглашения необходимо издать приказ по основной деятельности о совмещении должностей, например, с таким текстом: "В соответствии со ст. 151 ТК РФ за выполнение дополнительной работы работнику полагается доплата, размер которой определяется соглашением сторон" (см. пример 6).

Закрытое акционерное общество "Амато"

Приказ

1 августа 2008 г.

N 17к

г. Москва

О совмещении должностей

На основании положений ст. ст. 60.2 и 151 Трудового кодекса РФ

Приказываю:

1. Поручить Вишневу Андрею Юрьевичу, Генеральному директору, выполнение в порядке совмещения трудовых обязанностей по вакантной должности Главного бухгалтера в полном объеме в соответствии с должностной инструкцией с 1 августа по 31 декабря 2008 г.

2. Установить Вишневу А.Ю., Генеральному директору, ежемесячную доплату за совмещение должности в размере 30 000 (тридцать тысяч) руб.

Основание:

Дополнительное соглашение от 01.08.2008 N 2 к трудовому договору от 25.03.2006 N 14/2006.

Генеральный директор (Вишнев) А.Ю.Вишнев

С приказом ознакомлен:

\_\_\_\_\_ А.Ю.Вишнев

1 августа 2008 г.

Таким образом, если руководитель организации и ее главный бухгалтер - одно и то же лицо, то этот факт должен быть документально подтвержден в порядке, установленном ТК РФ, Постановлением Совмина СССР от 04.12.1981 N 1145 и Инструкцией ВЦСПС, Минфина СССР и Госкомтруда СССР от 14.05.1982 N 53-ВЛ.

При использовании этого варианта оформления трудовых отношений в порядке непосредственного совмещения должностей пакет незаменимых кадровых документов включает:

- письменное дополнительное соглашение на дополнительную работу к трудовому договору с основным работником, ранее заключенному с руководителем, включающее изменение таких обязательных условий, как трудовая функция и оплата труда;

- приказ по основной деятельности о совмещении должностей;

- штатное расписание (унифицированная форма N Т-3), включающее такую позицию, как должность главного бухгалтера организации.

При таком внутреннем совмещении дополнительная работа по должности главного бухгалтера выполняется руководителем в основное рабочее время (не более 40 часов в неделю), поэтому табель учета рабочего времени (форма N Т-12 или форма N Т-13) в рассматриваемой ситуации ведется в общеустановленном порядке. Дополнительная работа по должности главного бухгалтера в качестве отдельной позиции в нем не отражается.

Ранее (до момента совмещения должностей) должны были быть оформлены следующие документы:

- решение учредителей/акционеров об избрании единоличного исполнительного органа общества с ограниченной ответственностью или акционерного общества (выписка из протокола очередного или внеочередного собрания учредителей/акционеров) в соответствии с порядком, установленным уставом общества;

- трудовой договор с руководителем на основную работу, заключенный в порядке, установленном гл. 43 ТК РФ, а также требованиями Федеральных законов от 26.12.1995 N 208-ФЗ "Об акционерных обществах", от 08.02.1998 N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью";

- приказ по личному составу о приеме на основную работу - приказ (распоряжение) о приеме работника на работу по форме N Т-1;

- личная карточка работника по форме N Т-2, оформленная по основному месту работы.

## 2.2.2. Вариант внутреннего совместительства

В соответствии со ст. 60.1 ТК РФ внутреннее совместительство - это выполнение в свободное от основной работы время другой регулярной оплачиваемой работы у того же работодателя.

Поэтому если руководитель организации является еще и главным бухгалтером этой организации, то данный факт можно квалифицировать как внутреннее совместительство. В этом случае с руководителем организации должно быть заключено два трудовых договора:

- трудовой договор на основную работу (должность руководителя);

- трудовой договор на работу по совместительству (должность главного бухгалтера).

Трудовой договор с совместителем в целом не отличается от трудового договора с основным работником. В нем должны содержаться те же сведения и условия (как обязательные, так и дополнительные). Но при этом в трудовом договоре с совместителем обязательно должно быть указание на то, что работа является совместительством (ч. 4 ст. 282 ТК РФ), например: "Работа является совместительством", "Договор является договором о работе по совместительству".

При использовании такого варианта оформления трудовых отношений пакет незаменимых кадровых документов включает:

- трудовой договор с основным работником;

- трудовой договор с совместителем;

- заявление о приеме на работу внутренним совместителем;

- штатное расписание (унифицированная форма N Т-3), включающее такую позицию, как должность главного бухгалтера организации;

- приказ по личному составу о приеме на основную работу и приказ по личному составу о приеме на работу по совместительству - оба приказа (распоряжения) о приеме работника на работу по форме N Т-1. При оформлении данного приказа на внутреннего совместителя применяются правила, действующие в отношении основного работника. При этом в строке "Условия приема на работу, характер работы" должна быть сделана отметка о совместительстве, например: "На условиях совместительства", "Работа по совместительству";

- личная карточка работника (форма N Т-2), оформляемая отдельно на работника по основному месту работы (на генерального директора) и отдельно на работника-совместителя (на главного бухгалтера). При оформлении личной карточки на внутреннего совместителя в графе "Вид работы" следует указать, что работа осуществляется по совместительству, а также реквизиты трудового договора с внутренним совместителем. Остальные реквизиты заполняются по аналогии с личной карточкой на основного работника;

- табель учета рабочего времени (форма N Т-12 или N Т-13). Применительно к рассматриваемой ситуации в таблице учета рабочего времени руководитель, работающий в одной организации, помимо основной работы и как внутренний совместитель в должности главного бухгалтера, должен проходить дважды (несмотря на то что фактически зарплата начисляется одному и тому же лицу), поскольку он занимает две разные должности. Соответственно заработная плата должна рассчитываться применительно к каждой занимаемой должности на основании табеля учета рабочего времени.

Порядок отражения затрат рабочего времени внутренних совместителей в таблице учета рабочего времени разъяснен в Письме Роструда России от 18.03.2008 N 660-6-0, в соответствии с которым рекомендуется увеличить в унифицированной форме N Т-13 количество граф для проставления необходимых дополнительных реквизитов в отношении работников - внутренних совместителей.

Применительно к рассматриваемой ситуации, если организация не обеспечит ведение табеля учета рабочего времени в отношении внутренних совместителей, то в соответствии с п. 1 ст. 120 НК РФ ее могут привлечь к налоговой ответственности в виде штрафа размере 5000 руб. за грубое нарушение правил учета доходов и расходов (см. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 18.11.2005 по делу N А56-14249/2005).

Данный вариант оформления трудовых отношений с руководителем организации, работающим по совместительству главным бухгалтером в этой же организации, связан с налоговыми рисками по вопросу признания для целей налогообложения прибыли выплат совместителю.

В хозяйственной деятельности возникают споры по поводу ограничений в налоговом учете размера оплаты труда совместителя, в частности признается ли расходом оплата труда совместителя:

- в размере, превышающем 50% должностного оклада главного бухгалтера (применительно к рассматриваемой ситуации); или

- пропорционально отработанному совместителем времени; или

- в размере оклада по совмещаемой должности (должности главного бухгалтера) соответствующей штатной единицы?

Исход таких споров непосредственно зависит от правильного оформления кадровых документов.

В соответствии с п. 3 ст. 255 НК РФ к расходам на оплату труда в целях гл. 25 настоящего Кодекса относятся в том числе начисления стимулирующего и (или) компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда, в том числе надбавки к тарифным ставкам и окладам за совмещение профессий, производимые в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Пунктом 1 ст. 252 НК РФ установлено, что налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в ст. 270 настоящего Кодекса). Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 НК РФ, - убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором). Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Согласно ст. 285 ТК РФ оплата труда лиц, работающих по совместительству, производится пропорционально отработанному времени в зависимости от выработки либо на других условиях, определенных трудовым договором.

Статьей 284 ТК РФ установлено, что продолжительность рабочего времени при работе по совместительству не должна превышать четырех часов в день. В дни, когда по основному месту работы работник свободен от исполнения трудовых обязанностей, он может работать по совместительству полный рабочий день (смену). В течение одного месяца (другого учетного периода) продолжительность рабочего времени при работе по совместительству не должна превышать половины месячной нормы рабочего времени (нормы рабочего времени за другой учетный период), установленной для соответствующей категории работников.

По мнению контролирующих органов, изложенному в Письмах Минфина России от 01.02.2007 N 03-03-06/1/50 и УФНС России по г. Москве от 30.09.2005 N 20-12/69936, расходы организации на оплату труда совместителя могут уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль в пределах суммы, не превышающей размер оплаты труда, предусмотренный для совместителей ст. ст. 284 и 285 ТК РФ, исходя из должностного оклада, определенного коллективным договором организации для совмещаемой штатной единицы.

ФАС Северо-Западного округа в Постановлении от 02.05.2006 N А56-18935/2005 указал, что условие об оплате работы по совместительству в размере 50% от оклада является условием трудового договора. Таким образом, в силу ст. ст. 255 и 264 НК РФ сумма оплаты труда, предусмотренная в трудовом договоре, относится к расходам налогоплательщика на оплату труда, а следовательно, правомерно включена им в расходы, уменьшающие облагаемую налогом на прибыль базу.

Пример 6. Согласно штатному расписанию ООО "Шелби" для должности главного бухгалтера по основной работе предусмотрена ставка 40 000 руб. В соответствии с условиями трудового договора генеральный директор Платонов Р.М., принятый на эту должность, работает по совместительству на 0,5 ставки.

Могут ли в этом случае возникнуть у ООО "Шелби" налоговые риски, связанные с документальным оформлением размера оплаты труда совместителя Платонова Р.М.?

По мнению автора, налоговые риски в данной ситуации не возникают по следующим причинам.

Отражение совместителей в штатном расписании может быть различным.

Все работающие в организации сотрудники, должности которых предусмотрены штатным расписанием, являются штатными работниками. Причем штатными будут считаться и те работники, для кого это основное ме-

сто работы, и совместители, если их должность есть в штатном расписании. Штатное расписание (форма N Т-3) утверждается приказом (распоряжением), подписанным руководителем организации или уполномоченным им на это лицом.

В Указаниях по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, утвержденных Постановлением Госкомстата России от 05.01.2004 N 1, разъяснено, что при заполнении графы 4 штатного расписания количество штатных единиц по соответствующим должностям (профессиям), по которым предусматривается содержание неполной штатной единицы с учетом особенностей работы по совместительству в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации, указывается в соответствующих долях, например: 0,25; 0,5; 2,75 и т.д. В этом случае в графе 5 штатного расписания приводится полный оклад (тарифная ставка), из которого будет начисляться оплата пропорционально отработанному времени.

Однако встречается и другой способ - отражение в штатном расписании работника-совместителя как целой штатной единицы. При этом указывается реальный размер заработной платы в зависимости от выбранного варианта оплаты труда.

Главное, чтобы определенный режим рабочего времени, система и размер заработной платы совместителя, помимо штатного расписания, нашли отражение в трудовом договоре и локальных нормативных актах работодателя (в правилах внутреннего распорядка, в Положении об оплате труда и т.д.).

Применительно к рассматриваемой ситуации в штатном расписании ООО "Шелби" указана не целая штатная единица для работника-совместителя (главного бухгалтера), а целая штатная единица главного бухгалтера по основной работе. Поэтому и в графе 5 штатного расписания отражена полная тарифная ставка - 40 000 руб., из которой согласно условиям трудового договора в соответствии с нормами ст. 285 ТК РФ будет начисляться оплата труда совместителя Платонова Р.М.

Пример 7. Генеральный директор Кузьмин А.А. работает на условиях внутреннего совместительства главным бухгалтером с повременной оплатой труда и окладом 44 000 руб. в месяц. В условиях трудового договора и в приказе о приеме Кузьмина А.А. на работу по совместительству указано "с оплатой пропорционально отработанному времени". При этом в таблице учета рабочего времени Кузьмин А.А. проходит только один раз как работник по основной работе. Расчет выплат внутреннему совместителю ведется исходя из того, что работник ежемесячно отработывает 20 часов в неделю, то есть 80 часов в месяц. В таблице учета рабочего времени время, фактически отработанное внутренним совместителем Кузьминым А.А., не зафиксировано.

Например, норма времени в августе составляет 168 ч. Расчет оплаты труда внутреннего совместителя Кузьмина А.А. произведен следующим образом:

размер оклада при полной занятости (44 000 руб.) разделен на норму рабочего времени в августе (168 ч.) и умножен на количество фактически отработанного в августе времени (80 ч.), что документально не подтверждено.

Таким образом, размер оплаты труда внутреннего совместителя Кузьмина А.А. в августе составил 20 952,38 руб. (44 000 руб. : 168 ч. x 80 ч.). Вышеуказанная сумма была признана организацией для целей исчисления налога на прибыль.

Из-за неотражения в таблице учета рабочего времени затрат рабочего времени работника, работающего по совместительству на другой должности помимо основной работы в этой же организации, возникают налоговые риски в части необоснованного признания выплат внутреннему совместителю на основании п. 1 ст. 252 НК РФ.

Пример 8. Генеральный директор ООО "Сафолк" Захаров И.О. работает главным бухгалтером на условиях внутреннего совместительства 20 часов в неделю. ООО "Сафолк" не рассчитывает заработную плату пропорционально полной ставке для штатной должности главного бухгалтера. Ежемесячная оплата труда совместителя Захарова И.О., указанная в трудовом договоре как 0,5 ставки и фактически выплачиваемая ООО "Сафолк", составляет 27 000 руб. При этом в графе 4 штатного расписания "Количество штатных единиц" указана полная штатная единица; в графе 5 отражена полная ставка 54 000 руб.; в графе 9 "Всего в месяц, руб." указано 54 000 руб.

Возникают ли в этом случае налоговые риски ООО "Сафолк", связанные с признанием заработной платы совместителя Захарова И.О. для целей налогообложения прибыли?

Во избежание налоговых рисков пакет кадровых документов должен быть оформлен следующим образом:

- в трудовом договоре, заключенном с совместителем Захаровым И.О., должна содержаться следующая запись: "Продолжительность рабочего времени работника составляет 20 часов в неделю. Работодатель выплачивает работнику заработную плату в форме должностного оклада в размере 27 000 руб.";

- в таблице учета рабочего времени у совместителя Захарова И.О. ежемесячно должны стоять "четверки";

- в графе 4 "Количество штатных единиц" штатного расписания по позиции "Главный бухгалтер" нужно указать вместо полной единицы 0,5 единицы. При этом в графе 5 штатного расписания должен быть отражен должностной оклад, соответствующий полной ставке главного бухгалтера, то есть 54 000 руб. Соответственно в графе 9 "Всего в месяц, руб." получится 27 000 руб.

Фрагмент штатного расписания

Общество с ограниченной ответственностью "Сафолк"

Код	
Форма по ОКУД   0301017	

по ОКПО | |



Именно на объем учетной работы сделан акцент законодателем в п. 2 ст. 6 Закона о бухгалтерском учете, а именно: руководители организаций могут в зависимости от объема учетной работы:

- учредить бухгалтерскую службу как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером;
- ввести в штат должность бухгалтера;
- передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета централизованной бухгалтерии, специализированной организации или бухгалтеру-специалисту;
- вести бухгалтерский учет лично.

Если не учитывать фактор реальных объемов учетной работы, для организации в отдельных случаях могут возникнуть крайне негативные налоговые последствия, о которых необходимо помнить топ-менеджерам при принятии соответствующих управленческих решений.

Согласно п. 5 Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды" о необоснованности налоговой выгоды могут свидетельствовать подтвержденные доказательствами доводы налогового органа о наличии, в частности, такого обстоятельства, как отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности в силу отсутствия управленческого или технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств.

Реализация данного положения подтверждается весьма противоречивой арбитражной практикой.

Так, ФАС Московского округа в Постановлении от 17.04.2006 по делу N КА-А40/2860-06 отказал организации в возмещении НДС по экспорту металлолома, обосновывая свое решение тем, что представленные товарные накладные, выписанные ООО "ГлоблИнвест", были подписаны одним лицом, которое, как следовало из документов, одновременно выполняло функции генерального директора, главного бухгалтера и кладовщика, который отпускал товар со склада. Судьи отметили, что совмещение вышеуказанных должностей одним лицом с учетом объема экспорта являлось невозможным, поскольку осуществление торговли металлоломом требовало больших человеческих и производственных ресурсов, которыми ООО "ГлоблИнвест" не располагало.

В то же время в Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 04.05.2007 по делу N А56-33821/2006 судьи подчеркнули, что не являются основанием для признания неправомерным применением обществом налоговых вычетов по НДС:

- низкая рентабельность деятельности общества;
- минимальный уставный капитал;
- отсутствие ликвидного имущества;
- совмещение одним лицом должностей главного бухгалтера и генерального директора;
- указание на недобросовестность поставщика товара, который не отражает в налоговых декларациях суммы НДС по операциям реализации товара обществу.

В Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 28.04.2007 по делу N А56-27733/2006 рассмотрен налоговый спор, суть которого сводится к следующему.

По мнению налогового органа, ООО "Рыбная компания" являлось недобросовестным налогоплательщиком, поскольку фактически не находилось по адресу, указанному в его учредительных документах; имело малую среднесписочную численность работников (1 человек), функции учредителя, генерального директора и главного бухгалтера общества выполняло одно лицо; у общества отсутствовали складские помещения и транспортные средства; товар реализовался недобросовестному покупателю - ООО "Геоинтех" (было неизвестно его местонахождение и им сдавалась "нулевая отчетность"); таможенные платежи при ввозе товара на таможенную территорию Российской Федерации, в том числе суммы НДС, были оплачены налогоплательщиком за счет денежных средств, полученных от покупателей товара; отсутствовали накладные расходы; наблюдались рост дебиторской и кредиторской задолженности, низкая рентабельность общества; к уплате была начислена незначительная сумма НДС.

Судьи подчеркнули, что ссылки налогового органа на вышеперечисленные обстоятельства были обоснованно отклонены судами первой и апелляционной инстанций, так как данные обстоятельства сами по себе не служили основанием для отказа в применении налоговых вычетов и возмещении сумм НДС из бюджета. Налоговая инспекция не доказала недобросовестность ООО "Рыбная компания" как налогоплательщика при исчислении им НДС, а следовательно, у нее не имелось правовых оснований для доначисления НДС и привлечения общества к налоговой ответственности.

Если при принятии управленческого решения о соединении функций руководителя и главного бухгалтера в одном лице не учитывать фактор уровня профессиональной подготовки и опыта руководителя для осуществления дополнительной работы по ведению учета, у организации могут возникнуть также налоговые риски.

Так, в Постановлении ФАС Московского округа от 13.03.2008 по делу N А40-34807/07-146-224 рассмотрен хозяйственный спор о признании недействительным решения Росстрахнадзора, касающегося отказа выдать ООО "Страховой брокер "СИБ-Брокер" лицензию на осуществление страховой брокерской деятельности.

Согласно ст. 6 Закона о бухгалтерском учете одним из способов организации бухгалтерского учета является ведение бухгалтерского учета лично руководителем организации.

Из представленной заявителем (ООО "Страховой брокер "СИБ-Брокер") в составе документов для получения лицензии справки следовало, что функции главного бухгалтера общества осуществлялись его генеральным директором Б.

Согласно копии трудовой книжки вышеупомянутого лица, представленной в лицензирующий орган, у исполняющего функции главного бухгалтера Б. отсутствовал стаж работы по специальности в страховой перестраховочной организации и (или) брокерской организации, зарегистрированных на территории Российской Федерации (требования п. 2 ст. 32.1 Закона РФ от 27.11.1992 N 4015-1 "Об организации страхового дела в Российской Федерации").

Ссылка общества на отсутствие в штате общества должности главного бухгалтера судом была отклонена, поскольку право организации возложить исполнение функций главного бухгалтера на генерального директора не свидетельствовало об отсутствии обязанности исполнения квалификационных требований. Нормы законода-

тельства о бухгалтерском учете устанавливают возможные формы осуществления бухгалтерского учета в организации и положений, исключающих исполнение требований, предъявляемых ст. 32.3 Закона РФ от 27.11.1992 N 4015-1, не содержат.

Положения этой нормы права предназначены для обеспечения квалифицированного ведения учета страховой организации с учетом специфики данного вида деятельности. Таким образом, независимо от избранной лицензиатом формы осуществления учета в целях соблюдения квалификационных требований он был обязан обеспечить соответствие лиц, непосредственно осуществлявших бухгалтерский учет, установленному законом уровню профессиональной подготовки.

Поскольку документы, подтверждавшие такое соответствие в отношении лица, осуществлявшего бухгалтерский учет в организации, не были представлены, в выдаче лицензии было правомерно отказано.

Учитывая вышеизложенное, принятию управленческого решения о возложении на руководителя организации ведения бухгалтерского учета должно обязательно предшествовать:

- во-первых, экономическое обоснование такого решения с учетом реальных объемов учетной работы и реального уровня профессиональной подготовки руководителя к ведению бухгалтерского учета;
- во-вторых, тщательный анализ всех факторов риска организации.

Только после этого целесообразно максимально корректно оформить полный пакет взаимосвязанных бухгалтерских и кадровых документов в соответствии с данными выше рекомендациями.

Е.В.Орлова  
Зам. генерального директора  
ЗАО "АСМ Аудит"

Подписано в печать  
06.11.2008

---