

## БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

УДК 657

**Е.А. ПЕТРОВА,**  
*старший преподаватель*

*Институт экономики, управления и права (г. Казань)*

### ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ОБОСОБЛЕННЫХ ПОДРАЗДЕЛЕНИЯХ

*При организации бухгалтерского учета в обособленных подразделениях возникает ряд вопросов, рассмотрение которых является актуальным на сегодняшний день. В статье предложены варианты организации учетного процесса в обособленных подразделениях и выделены признаки, по которым обособленное подразделение относится к определенному виду. При этом дана подробная характеристика каждого из предложенных вариантов. В результате систематизации информации были сформулированы основные принципы организации бухгалтерского учета в обособленных подразделениях.*

На сегодняшний день многие организации создают обособленные подразделения, что влечет за собой ряд вопросов, связанных с особенностями организации бухгалтерского учета и составления отчетности. Создание обособленных подразделений было разрешено юридическим лицам в целях обеспечения наиболее благоприятных условий для их дальнейшего развития и деятельности, осуществления всех или частично их функций, представления и защиты их интересов вне места нахождения юридического лица.

В организациях, имеющих обособленные подразделения, бухгалтерский учет можно осуществлять в различных формах. При этом факторами, влияющими на постановку бухгалтерского учета в филиале или представительстве, являются как функции обособленного подразделения и виды его деятельности, так и территориальная удаленность обособленного подразделения от головной фирмы и масштабы ее деятельности, а также организация движения финансовых и товарных потоков между головной организацией и обособленным подразделением.

Порядок ведения бухгалтерского учета организации, имеющей обособленные подразделения, зависит от характера и объема полномочий, которые предоставляет головная организация своим обособленным подразделениям.

Так, администрация организации может либо обязать свой филиал или представительство самостоятельно вести бухгалтерский учет осуществляемых ими операций с оформлением обособленного балансового отчета, либо лишить их данных полномочий, организовав бухгалтерский учет финансово-хозяйственной деятельности организации в целом в головном офисе. В последнем случае необходимо организовать четкую систему своевременного и полного сбора и передачи из обособленных структурных подразделений в головной офис первичных документов для отражения их в бухгалтерском учете организации в целом. Несомненно, такая система организации бухгалтерского учета применима только для небольших организаций, обособленные подразделения которых расположены относительно недалеко от головного офиса [1].

Таким образом, по характеру организации учетного процесса все обособленные структурные единицы юридического лица условно подразделяются на следующие виды:

- обособленные подразделения, не выделенные на отдельный баланс;
- обособленные подразделения, выделенные на отдельный баланс.

Отнесение обособленного подразделения к тому или иному виду обычно определяется объемом операций и количеством сотрудников данного подразделения. Следует отметить, что выделение обособленных подразделений на отдельный баланс есть право организации, равное праву учитывать эту деятельность на основном балансе головной организации.

Обособленные подразделения, выделенные на отдельный баланс, с точки зрения организации бухгалтерского учета также могут быть разделены на несколько групп:

1) обособленные подразделения, выделенные на отдельный баланс, но не имеющие банковского счета и соответственно не являющиеся налогоплательщиками;

2) обособленные подразделения, выделенные на отдельный баланс, не имеющие счета и не осуществляющие самостоятельную реализацию продукции (товаров, работ и услуг);

3) обособленные подразделения, имеющие расчетный счет и баланс, а также самостоятельно осуществляющие реализацию продукции (товаров, работ и услуг), – наиболее сложный объект для бухгалтерского и налогового учета.

Поскольку организация бухгалтерского учета каждого из вышеперечисленных видов структурных единиц имеет свои особенности, то хочется остановиться на них более подробно.

Соответственно, если объем операций и количество сотрудников незначительны, то бухгалтерский и налоговый учет чаще всего ведется без выделения обособленного подразделения на отдельный баланс.

Такие обособленные подразделения обычно не имеют отдельного текущего банковского счета. Все денежные и материальные потоки средств такие подразделения получают из головной организации. В обособленных подраз-

делениях, не выделенных на отдельный баланс, штатным расписанием не предусматривается бухгалтерской службы как таковой, бухгалтерский учет ведется в головном офисе. В этом случае все первичные учетные документы, которые оформляются обособленным подразделением, в установленные внутренними нормативными документами сроки передаются в бухгалтерию головной организации.

Бухгалтерская служба головной организации производит обработку указанных документов и отражает их в учете. На балансе головной организации для правильного и детального учета имущества и обязательств, непосредственно связанных с деятельностью обособленных подразделений, открываются отдельные субсчета на каждое из них.

Если штатным расписанием обособленного подразделения предусмотрено наличие бухгалтера, обработка первичных документов производится на месте. В этом случае в головную организацию передаются уже готовые реестры документов или справки в зависимости от формы отчетности, предусмотренной в учетной политике организации, составленные бухгалтером обособленного подразделения. Сроки предоставления такой информации устанавливаются внутренними актами. Отражение операций на счетах бухгалтерского учета бухгалтерией головной организации производится на основании предоставленных документов. Предприятием должен быть установлен документооборот между структурным подразделением и центральной бухгалтерией, обеспечивающий достаточную интенсивность и периодичность доставки первичных документов [2].

В связи с этим руководитель организации утверждает:

- перечень лиц, имеющих право подписи первичных документов, оформляющих хозяйственные операции, осуществляемые обособленным подразделением;

- перечень лиц, ответственных за приемку и отпуск материальных ценностей в обособленном подразделении, за правильное и своевременное оформление этих операций, а также за сохранность вверенных им материальных ценностей;

- порядок документооборота между головным и обособленными подразделениями.

Количество экземпляров выписываемых первичных документов и документооборот устанавливаются в зависимости от характера деятельности, особенностей организации снабжения, а также от системы организации учета. В любом случае должны быть установлены ответственные работники, а также сроки и способ передачи учетных первичных документов из обособленного подразделения в бухгалтерию. Также должен быть определен порядок приемки-сдачи первичных документов. Приемку-сдачу первичных документов целесообразно сопровождать составлением специального реестра.

Первичные документы могут не передаваться в бухгалтерию головного подразделения, если в обособленном подразделении есть бухгалтер, который осуществляет учет всех затрат подразделения. В этом случае записи в регистрах бухгалтерского учета в централизованной бухгалтерии осуществляются на основании справки, предоставленной бухгалтером обособленного подразделения.

Отражение выручки по видам осуществляемой деятельности (в том числе филиалом) должно осуществляться бухгалтерией раздельно в целях правильного исчисления налога на прибыль в соответствии с требованиями налогового законодательства.

Учетная политика организации, имеющей обособленные подразделения, не выделенные на отдельный баланс, должна содержать всю информацию об организации учетного процесса в таких обособленных подразделениях.

Головная организация должна обеспечить раздельный аналитический учет хозяйственных операций в подобных структурных единицах организации. Для этого в рабочем плане счетов головной организации необходимо предусмотреть отдельные субсчета для каждого структурного подразделения, не выделенного на отдельный баланс.

Формы отчетных документов обособленного подразделения перед головным офисом (справки, реестры и т.д.) в обязательном порядке утверждаются в приложении к учетной политике.

Внутренним приказом по организации устанавливаются порядок оформления и учета операций обособленного подразделения, порядок документооборота между ним и головной организацией, а также перечень ответственных лиц, способ и сроки доставки подтверждающих хозяйственно-финансовую деятельность документов в бухгалтерию головной организации.

Выделение филиала, представительства на отдельный баланс представляет собой организацию бухгалтерского учета операций подразделения, осуществляемого обособленно от операций головной организации. Выделение на отдельный баланс не предоставляет никакого юридического статуса.

В штатном расписании обособленного подразделения, выделенного на отдельный баланс, предусматривается собственная бухгалтерская служба, за действие и организацию работы которой наряду с руководителем несет ответственность и главный бухгалтер обособленного подразделения.

Структура аппарата бухгалтерии зависит от условий организации и технологии производства, объема учетной работы и наличия технических средств учета. Различают 3 вида структур:

- линейная (неиерархическая): все работники бухгалтерии подчиняются непосредственно главному бухгалтеру; применяется в бухгалтериях до 7-9 человек;

- вертикальная (линейно-штабная): создаются промежуточные звенья управления (отделы, бюро, секторы, группы), возглавляемые старшими бухгалтерами; применяется в большинстве средних и части крупных организаций;

- комбинированная (функциональная): выделяются специальные структурные подразделения бухгалтерии (например по производствам), выполняющие замкнутый цикл работ. Права старшего бухгалтера могут быть переданы руководителям подразделений. Применяется в особо крупных организациях и в производственных объединениях [3].

В этом случае бухгалтерией ведется бухгалтерский учет всех операций, имущества и обязательств обособленного подразделения, осуществляется обработка, систематизация и хранение

ние первичной документации, формирование полного объема бухгалтерской отчетности обособленного подразделения.

При организации бухгалтерского учета в обособленном подразделении, выделенном на отдельный баланс, необходимо иметь в виду следующее. Юридическое лицо согласно действующему законодательству имеет право наделять обособленные подразделения имуществом, но в этом случае обособленность выделенного имущества носит относительный характер, так как оно продолжает оставаться имуществом головной организации даже в том случае, когда учитывается на отдельном балансе обособленного подразделения [4].

По долговым обязательствам, связанным с деятельностью обособленного подразделения, головная организация несет ответственность всем принадлежащим ему имуществом, и взыскание по долговым обязательствам головной фирмы может быть обращено на имущество, выделенное обособленному подразделению, независимо от того, связаны долги головной организации с деятельностью обособленного подразделения или нет.

В приказе об учетной политике головной организации должен быть отражен порядок взаимодействия между бухгалтериями головной организации и обособленного подразделения, а также разработаны единые нормативные стандарты внутреннего аудита обособленных подразделений. Как приложение к приказу об учетной политике желательно утвердить положение о внутреннем учете и отчетности организации, имеющей в своем составе обособленные структурные подразделения.

При отражении, учете и распределении расходов между головной организацией и обособленными подразделениями в учетной политике следует оговорить порядок их документального подтверждения и обоснования.

При составлении учетной политики в головной организации должен быть разработан порядок организации бухгалтерского учета и отчетности в подразделениях, выделенных на отдельный баланс, а также определены порядок и сроки предоставления бухгалтерской отчетности.

По структурным подразделениям, как правило, разрабатываются определенные положения. В приложениях к положению об учетной политике рекомендуется привести образцы таких положений о филиалах, представительствах и других обособленных структурных подразделениях.

Кроме учетной политики для целей бухгалтерского учета в организации должна быть принята учетная политика в целях налогообложения. Бухгалтерскую и налоговую учетную политику можно утвердить одним приказом руководителя организации, четко разделив их.

Для формирования элементов учетной политики для целей налогообложения головной организацией определяется один из нескольких законодательно допустимых способов ведения. По каждому пункту учетной политики необходимо указывать конкретную статью Гражданского Кодекса Российской Федерации или другие акты налогового законодательства, позволяющие использовать тот или иной метод ведения налогового учета. В настоящее время многие операции в налоговом и бухгалтерском учете имеют различное отражение, поэтому методы их учета для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения не всегда должны быть аналогичными друг другу.

В учетной политике организации, имеющей обособленные подразделения, выделенные на отдельный баланс, необходимо указать уровень централизации учетных работ. Например, при централизованной форме весь учет ведет центральная бухгалтерия, которая находится в головной организации. При децентрализованной форме управления обособленные подразделения организуют учет по месту своего нахождения.

Вместе с тем отражение в бухгалтерском учете операций по перераспределению имущества между головным офисом и обособленными подразделениями, между самими филиалами (представительствами), а также по формированию себестоимости продукции (работ, услуг), производимой несколькими филиалами организации, осуществляется одновременно в нескольких сегментах ее бухгалтерской службы. Поэтому дан-



ные операции не могут быть отражены в бухгалтерском учете и внутренней бухгалтерской отчетности только головного офиса организации или одного из ее обособленных структурных подразделений. В отличие от учета так называемых внутрифилиальных операций бухгалтерская отчетность по взаиморасчетам головного офиса организации с обособленными подразделениями, а также этих подразделений между собой должна быть сформирована не в соответствии с данными внутренней бухгалтерской отчетности этих подразделений (как это зачастую делается), а в соответствии с требованиями ст. 9 Федерального закона от 21.11.96 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (на основании показателей регистров бухгалтерского учета головного офиса или обособленного подразделения, сформированных в соответствии с данными первичных учетных документов).

Учитывая изложенное, независимо от вида структурной единицы, система бухгалтерского учета организаций, имеющих сеть обособленных структурных подразделений, строится на основе следующих принципов:

- единство учетной политики организации в целом, отражение финансово-хозяйственных операций обособленных подразделений как в их бухгалтерском учете, так и в учете головной организации;

- четкое соответствие структуры бухгалтерского учета организации и ее филиалов (представительств) структуре ее производства и реализации, а также применяемым принципам обособления указанных подразделений (производственному или территориальному);

- организация четкой системы документооборота между головной организацией и обособленными подразделениями, а также между обособленными подразделениями организации;

- периодическая (как правило, ежемесячная) корректировка и увязка показателей бухгалтерского учета обособленных подразделений и организации в целом в соответствии с результатами анализа головной организации данных внутренней бухгалтерской отчетности.

#### Список литературы

1. Абелева Г.А. Филиалы, представительства и другие обособленные подразделения: как вести учет и платить налоги. – М.: «Вершина», 2006. – 208 с.
2. Гарнов И.Ю. Деятельность организаций, имеющих обособленные структурные подразделения. – М.: Междунар. финанс. еженедельник «Финансовая газета», 2007. – 48 с.
3. Пантелеев А.С., Звездин А.Л. Филиалы, представительства, обособленные подразделения организации. – Омега-Л, 2007. – 118 с.
4. Обособленные подразделения: организация бухгалтерского и налогового учета / под общ. ред. В.В. Семенихина. – М.: Изд-во Эксмо, 2005. – 112 с.

*В редакцию материал поступил 01.09.08.*

*Ключевые слова:* бухгалтерский учет, учетный процесс, систематизация, информация, обособленное подразделение.