

Ликвидация филиала: вопросы инвентаризации

Вопросы проведения инвентаризации филиалов при их ликвидации не регламентированы законодательно. Во многом это обусловлено тем, что данные объекты, как обособленные подразделения, имеют особый статус, допускающий многовариантность организации деятельности и функционирования, из-за чего вполне закономерно возникает множество вопросов.

- Каковы критерии для признания филиала выделенным на отдельный баланс?
- Зависит ли от этого порядок проведения инвентаризации?
- Каким образом в бухучете отразить операции, обусловленные ликвидацией подразделения?
- В частности, как передать его нераспределенную прибыль и иные собственные источники головной организации?
- Влияют ли передаваемые убытки на налогооблагаемую прибыль?
- Кто принимает решение об инвентаризации филиала и как оно оформляется?
- На что прежде всего следует обратить внимание при проведении инвентаризации ликвидируемого филиала, выделенного на отдельный баланс?
- Каковы последствия ее непроведения?

Чтобы ответить на поставленные вопросы, рассмотрим ситуацию детально, обращая внимание на особенности организации и ведение учета в филиалах.

Статус и особенности филиала

В соответствии с п. 2 ст. 51 Гражданского кодекса (ГК) филиал – обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения и осуществляющее все или часть его функций, в том числе – представительства. При этом они не являются юрлицами, наделяются имуществом создателя и действуют на основании утвержденных им положений (п. 3 ст. 51 ГК).

Кроме того, согласно п. 3 ст. 51 ГК, принадлежащее филиалу имущество учитывается отдельно на балансе создавшего его юрлица (отдельно в книге учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей (ИП), применяющих упрощенную систему налогообложения).

Особо подчеркнем, что бухгалтерский баланс – это важнейшая форма бухотчетности, по которой можно судить о финансовом состоянии организации, а также о том, чем она обладает и сколько долгов имеет. Формирование баланса осуществляется с учетом выхода на финансовый результат.

Статус филиала с отдельным балансом не означает, что он формирует его с учетом выхода на конечные результаты деятельности, как это имеет место в отношении юрлица в целом. Такой баланс может иметь усеченный формат, т.е. формироваться по ограниченному количеству показателей и не включать, например, финансовые результаты, собственные источники и др.

Конкретный перечень показателей для подразделения головная организация может устанавливать в своей учетной политике, а также в Положении о филиале. Условия формируются в определенной системе бухучета – рабочем плане счетов, являясь основой для появления отдельного баланса. Если это уже произошло, но филиал не создает финансовые результаты, инвентаризации подлежат закрепленные за ним активы и обязательства, а также расчеты между сторонами (филиалом и головной структурой).

Для обобщения информации о расчетах, в том числе по передаче имущества, с филиалами, представительствами и иными обособленными подразделениями организации, имеющими отдельные балансы, предназначен сч. 79 «Внутрихозяйствен-

ные расчеты» (п. 61 «Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета», утв. постановлением Минфина от 29.06.2011 № 50 (далее – Инструкция № 50)).

Стоимость переданного имущества отражается организацией по Д-ту сч. 79 и К-ту сч. 01 «Основные средства» и др. Стоимость имущества, полученного от организации указанными обособленными подразделениями, отражается по Д-ту сч. 01 «Основные средства» и др. и К-ту сч. 79.

Таким образом, **если филиал выделен на отдельный баланс, это означает, что он самостоятельно ведет бухгалтерский учет по закрепленным за ним операциям.** В таком случае можно говорить о децентрализованной системе бухучета и о том, что головная организация отражает в своем учете только непосредственно осуществляемые ею финансово-хозяйственные операции. При этом отчетность в целом составляется путем суммирования показателей учетных регистров головной организации и подразделения.

Если же филиал на отдельный баланс не выделен, учет по передаваемым ему активам ведется самой головной организацией, то есть централизованно. Для этого подразделение передает юрлицу все первичные учетные документы – как полученные от контрагентов, так и сформированные его сотрудниками, на основании которых бухгалтерия головной структуры ведет учет в целом по организации.

Особо отметим, что для совершения расчетных операций таким подразделениям головной организацией может быть открыт счет с предоставлением права распоряжаться денежными средствами на нем. Согласно п. 3 ст. 14 Налогового кодекса (НК) их должностные лица исчисляют суммы налогов, сборов (пошлин) и исполняют налоговые обязательства данного юрлица в части своей деятельности, если иное не установлено НК либо Президентом РФ.

Исполнение налоговых обязательств производится по месту постановки филиалов на учет (п. 3 ст. 69 НК). При этом уточним, что, согласно п.п. 1 и 2 ст. 14 НК, плательщиками налогов являются не они сами, а создавшие их организации. В таком случае операции, совершенные подразделением, головная организация будет включать в свои декларации.

При ликвидации филиала юрлицо обязано уведомить налоговый орган по месту постановки на учет в срок не позднее десяти рабочих дней со дня наступления обстоятельства, в связи с которым прекращается обязанность по исполнению налоговых обязательств (подп. 1.9.5 п. 1 ст. 22 НК). Снятие с учета осуществляется в течение десяти рабочих дней (абз. 4 п. 12 ст. 69 НК). Также в данной ситуации **у кредиторов не возникает права требовать прекращения или досрочного исполнения обязательств и возмещения ущерба.** Они исполняются юрлицом в порядке, установленном договором, в связи с чем законодательство не предусматривает необходимости уведомления кредиторов о ликвидации подразделения. Очевидно, что при данном процессе происходит и смена материально ответственных лиц; соответственно, с учетом законодательства (ст. 13 Закона от 12.07.2013 № 57-3 «О бухгалтерском учете и отчетности» (далее – Закон № 57-3)) в таких случаях также должна осуществляться инвентаризация.

Особенности инвентаризации

В соответствии с п. 9 «Инструкции по инвентаризации активов и обязательств», утв. постановлением Минфина от 30.11.2007 № 180 (далее – Инструкция № 180), инвентаризация активов и обязательств, числящихся за филиалами и представительствами, иными обособленными подразделениями, выделенными на отдельный баланс, проводится в порядке и сроки, установленные создавшим их юрлицом.

К особенностям данного процесса стоит отнести, например, то, что за филиалом может быть закреплено не только имущество, которое передавалось ему головной организацией, но и приобретенное лично в ходе осуществления хозяйственной деятельности.

В этой связи инвентаризация имущества подразделения предполагает исключительно инвентаризацию того, что закреплено за ним и учитывается отдельно на балансе создавшего его юрлица.

Также филиалу, выделенному на отдельный баланс, может быть предоставлено право формирования конечных результатов деятельности и использования полученной им чистой прибыли или ее части, что обуславливает необходимость инвен-

таризации ее остатков и последующую их передачу головной организации.

Должны быть проинвентаризированы счета учета денежных средств и проверены законные основания распоряжения ими в пределах предоставленных должностным лицам филиала полномочий, а также – обязательства по расчетам с бюджетом и внебюджетными фондами.

В ходе проверки сверяются данные бухгалтерского учета с суммами налогов, исчисленных в декларациях, а также с перечисленными в бюджет (п. 66 Инструкции № 180).

Результаты инвентаризации оформляются в порядке, предусмотренном законодательством, и являются основанием для оформления акта о передаче имущества, числящегося за филиалом, головной организации.

Очевидно, что ликвидация подразделения, выделенного на отдельный баланс, обуславливает определенные кадровые изменения, в частности, удаление должностей их руководителя и главного бухгалтера. С учетом норм ст. 8 Закона № 57-З в таких случаях должен оформляться акт приема-передачи дел. К нему в силу обязательности проведения инвентаризации в данных обстоятельствах должны прилагаться акты инвентаризации и о передаче имущества. Отсутствие таких документов может скрыть возможные хищения со стороны лиц, ответственных за обеспечение сохранности товарно-материальных ценностей, находящихся в филиале, нецелевое использование получаемых средств (кредитов, займов), собственных источников подразделения, другие злоупотребления, влияющие на формирование финансовых результатов юрлица в целом.

Ответственность за организацию и ведение учета согласно законодательству возложена на предприятия (п. 3 ст. 7 Закона № 57-З), а руководство бухгалтерским учетом в организации – на главного бухгалтера (п. 1 ст. 8 Закона № 57-З).

Соответственно, так как инвентаризация при ликвидации филиала, выделенного на отдельный баланс, является обязательной, в случае ее непроведения к данным сотрудникам может быть применена административная ответственность за нарушение порядка ведения бухгалтерского учета, установленная

ст. 12.1 Кодекса РБ об административных правонарушениях – предупреждение или наложение штрафа в размере от четырех до двадцати базовых величин.

Особенности передачи имущества

В силу того, что ликвидация филиала, выделенного на отдельный баланс, должна сопровождаться закрытием его счетов учета, все сальдо по имеющимся счетам должны быть переданы через сч. 79 «Внутрихозяйственные расчеты» головной организации.

Если подразделение формирует конечные финансовые результаты своей деятельности, то при его закрытии головной организации должен также передаваться и собственный капитал филиала, в частности, нераспределенная прибыль (если она не изымалась в полном объеме). Возможность и порядок данной операции в п. 61 Инструкции № 50 специально не оговорены. Вместе с тем приложением 51 к этому документу, определяющим корреспонденцию сч. 79 «Внутрихозяйственные расчеты», предусмотрена корреспонденция названного счета со сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» – как по дебету, так и по кредиту.

В этой связи передачу филиалом своей нераспределенной прибыли головной организации возможно отразить в учете записью по Д-ту сч. 84 и К-ту сч. 79. В учете головной организации получение нераспределенной прибыли от подразделения следует показать обратной записью: Д-т сч. 79 – К-т сч. 84.

В аналогичном порядке с использованием сч. 79 следует отражать передачу других собственных источников подразделения, выделенного на отдельный баланс.

Убытки филиалов, ликвидированных в результате изменения структуры юридических лиц, полученные ими еще во время осуществления деятельности, не учитываются при определении валовой прибыли головной организации (п. 10 ст. 167 НК).

СЕРГЕЙ КОРОТАЕВ,

партнер ЗАО «АудитКонсульт»,
аудитор, профессор, доктор экономических наук