

Особенности аудиторской проверки основных средств, запасов и управленческих расходов организации — участника конкурентных закупок

Features of the Audit of Fixed Assets, Stocks and Administrative Expenses of the Organization — Participant in Competitive Procurement

УДК 657.6

DOI: 10.12737/1998-0701-2020-19-24

Л.В. Сотникова, д-р экон. наук, профессор
Департамента учета, анализа и аудита
ФГОБУ ВО «Финансовый университет
при Правительстве РФ»
e-mail: Prof.Sotnikova@mail.ru

L.V. Sotnikova, Doctor of Economic Sciences,
Professor, Department of Accounting, Analysis
and Audit, Financial University under the Government
of the Russian Federation

e-mail: Prof.Sotnikova@mail.ru

Аннотация. Статья посвящена вопросам отражения в бухгалтерском и налоговом учетах вознаграждения специализированной организации, входящей в Группу обществ, обеспечивающей для всех остальных обществ этой группы организацию и проведение для них конкурентных закупок материальных ценностей и услуг сторонних организаций, которое, по мнению руководства Группы, должно быть включено в стоимость приобретаемых материальных ценностей и услуг сторонних организаций, несмотря на значительный временной разрыв между отражением в учете суммы вознаграждения и принятием к учету закупленных материальных ценностей и услуг сторонних организаций.

Ключевые слова: фактическая себестоимость запасов, вознаграждение за организацию и проведение конкурентных закупок, инвентаризация.

Abstract. The article is devoted to the issues of reflection in accounting and tax accounting of the remuneration of a specialized organization that is part of the Group of Companies, which provides for all other companies in this group to organize and conduct competitive purchases of material values and services of third-party organizations for them, which, according to the management of the Group, should be included in the value of acquired tangible assets and services of third parties, despite the significant time gap between the recognition of the amount of remuneration and taking into account purchased material values and services of third parties.

Keywords: actual cost of inventory, remuneration for organizing and conducting competitive procurements, inventory.

Одно из крупных российских акционерных обществ с преобладающей долей государственного участия в уставном капитале, а также все его дочерние общества, образующие с основным обществом Группу, в соответствии с действующим законодательством обязаны приобретать объекты основных средств, запасы и услуги сторонних организаций на конкурентной основе.

Первоначально каждое из обществ, входящих в Группу, самостоятельно организовывало и проводило закупку материальных ценностей и услуг сторонних организаций через участие в конкурентных торгах и расходы на проведение этой работы не выделялись в отдельную статью затрат общества, так как

это происходило за счет расширения обязанностей сотрудников.

Впоследствии по решению руководства Группы было принято решение о создании в составе Группы дочернего общества, которое будет осуществлять исключительный вид деятельности по проведению закупок на конкурентной основе объектов основных средств, запасов и услуг у сторонних организаций для всех обществ, входящих в Группу. При этом все дочерние общества Группы оплачивают услуги специализированного общества по организации для них закупок на конкурентной основе (далее — вознаграждение), причем размер этого вознаграждения определяется как определенный процент от объема закупок

и это для обществ превращается в выделяемую отдельно и существенную статью затрат.

Однако в Группе отсутствует единый подход к отражению в бухгалтерском и налоговом учетах сумм вознаграждений, выплачиваемых дочерними обществами акционерного общества за организацию и проведение торгов и конкурентных (неконкурентных) закупок материалов в форме предварительного отбора (далее в совокупности — конкурентные закупки) на право заключения с дочерними обществами договоров на поставку материальных ценностей, работ и услуг, отражаемых впоследствии в бухгалтерском учете в составе объектов основных средств, запасов и управленческих расходов.

Так как Группа обязана формировать консолидированную финансовую отчетность в соответствии с Федеральным законом от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» все общества, входящие в группу, должны применять единую учетную политику, а это означает, что должны быть сформированы единые методологические подходы как к бухгалтерскому учету, так и налоговому учету вознаграждения.

Решением Совета директоров материнского общества Группы было утверждено Положение о закупках товаров, работ, услуг Общества и его дочерних обществ (далее — Положение), которое регулирует отношения, связанные с осуществлением обществом и его дочерними обществами, представляющими собой Группу, закупочной деятельности в целях создания условий для своевременного и полного обеспечения потребностей Группы в товарах, работах и услугах с требуемыми показателями цены, качества и надежности.

После проведения закупочного конкурса договор заключается с победителем конкурса. Если победитель конкурса отказывается от заключения договора или признается уклонившимся от заключения договора, заказчик вправе заключить договор с другим участником этого же конкурса, заявка которого содержит лучшие по отношению к другим участникам конкурса условия исполнения договора.

Для проведения конкурентной закупки предоставляется извещение о закупке, документация о закупке, проект договора, являющийся неотъемлемой частью извещения о за-

купке, документация о закупке и изменения к ним. По результатам закупочной процедуры оформляются протоколы, содержащие информацию об объеме, цене закупаемых товаров (работ, услуг) и сроках исполнения договора.

Проведение конкурентных закупок направлено на выбор поставщика (подрядчика, исполнителя), с которым в дальнейшем Обществом будет заключен договор поставки товаров (выполнения работ, оказания услуг), определенных по результатам конкурентной закупки.

Без проведения соответствующей процедуры закупки товаров (работ, услуг), установленной в Обществе и его дочерних обществах и организациях, товары (работы, услуги) не могут быть приобретены и не могут быть приняты к учету.

Все вышесказанное стало основанием для вывода о наличии при проведении конкурентных закупок деловой цели организаций на приобретение товаров (работ, услуг) и необходимости заключения договоров на их поставку и прослеживании прямой причинно-следственной связи между проведением конкурентных закупок и последующей поставкой товаров (работ, услуг).

При проведении Обществом и его дочерними обществами конкурентных закупок, по результатам которых приобретаются материально-производственные запасы, оборудование и основные средства, для целей отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности был сделан вывод о необходимости включения вознаграждения организатора конкурентных закупок в стоимость приобретаемых материальных ценностей и услуг.

Согласно нормам положений по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов (п. 6 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», утвержденного приказом Минфина России от 09.06.2001 № 44н) и основных средств (п. 8 ПБУ 6/01 «Учет основных средств», утвержденного приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н) к фактическим затратам на приобретение материально-производственных запасов и основных средств относятся затраты, непосредственно связанные с приобретением материально-производственных запасов и приобретением, сооружением или изготовлением основных средств.



Расходы Общества на выплату вознаграждения организаторам конкурентных закупок, непосредственно связанные с приобретением материально-производственных запасов и основных средств, подлежат включению в фактическую себестоимость материально-производственных запасов с использованием отдельного счета «Отклонение в стоимости» отдельно для материально-производственных запасов и оборудования в установленном в обществах Группы порядке их учета и списания либо в первоначальную стоимость объектов основных средств.

При проведении конкурентных закупок дочерними обществами Группы, по результатам которых выполняются работы и оказываются услуги, связанные со строительством объектов основных средств с учетом вышеупомянутого п. 8 ПБУ 6/01 затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объектов основных средств, подлежат включению в первоначальную стоимость данных объектов.

Общество обязано участвовать в конкурентных закупках с момента вступления в силу Федерального закона от 18.07.2011 № 223-ФЗ «О закупках товаров, работ, услуг отдельными видами юридических лиц», но только 2018 г. в Обществе было принято решение о централизации технических функций по организации закупочной деятельности, такой как подготовка документации, объявление закупок, проведение торгов и публикация результатов закупок для нужд Общества и его дочерних обществ. В результате в 2018 г. для проведения конкурентных закупок в Группе было создано специализированное акционерное общество «Общество закупки», вся деятельность которого заключается в обеспечении всех дочерних обществ Группы запасами и основными средствами, и выручка которого складывается из «вознаграждений за организацию конкурентных закупок», которые ему уплачивают все дочерние общества и другие организации Группы. При этом фактические затраты дочерних обществ группы на организацию закупочной деятельности в связи с созданием АО «Общество закупки» и увеличением вознаграждения в пользу АО «Общество закупки» существенно возросли.

Централизация закупочной деятельности по мнению руководства Группы необходима

для сдерживания роста расходов дочерних обществ, входящих в Группу, а затраты дочерних обществ на услуги АО «Общество закупки» должны компенсироваться экономией, образующейся по результатам закупок, организованных АО «Общество закупки».

Рассмотрим вышеуказанный подход на примере.

Пример 1. Дочернему обществу «Общество 1» для целей основной производственной деятельности необходимо приобретение цемента. В Автоматизированной системе электронных закупок Группы была размещена следующая закупка: поставка цемента марки М-500-ДО в таре 50 кг по ГОСТ 10178-85 для нужд дочернего общества «Общество 1» в объеме 5 тонн по цене за весь объем 50 280 руб., в том числе НДС по ставке 20%. Таким образом, дочернее общество было готово понести расходы на приобретение материалов в сумме 50 280 руб.

АО «Общество закупки», исполнившее закупку, заключило договор на приобретение цемента на сумму 45 000 руб. (с учетом НДС). Следовательно, «виртуальная» экономия составила 5280 руб. (50 280 — 45 000). От этой «виртуальной» экономии АО «Общество закупки» получает вознаграждение — вознаграждение организатора конкурентных закупок, в размере 30% от экономии, т.е. $5280 \times 0,30 = 1584$ руб. (с учетом НДС).

АО «Общество 1» получит в 2020 г. акт оказанных услуг от АО «Общество закупки» на сумму 1584 руб. (с учетом НДС). Они будут учтены на счете 10 субсчет «Отклонение в сумме вознаграждения организатору конкурентных закупок» или, более кратко, субсчет «Отклонение в сумме ВОКЗ».

При поступлении цемента от поставщика, победившего в конкурентной закупке, будут получены документы на 5 т цемента на общую сумму 45 000 руб. (с учетом НДС). Цемент будет оприходован на счет 10 «Материалы» субсчет 1 «Сырье и материалы» по стоимости без НДС — 37 500 руб. И со счета 10 субсчет «Отклонение в сумме ВОКЗ» на счет 10 субсчет 1 «Сырье и материалы» будет списано вознаграждение организатора конкурентных закупок в сумме (без НДС) — 1320 руб. Итого стоимость цемента составит 38 820 (37 500 + 1320) руб.

Бухгалтерские записи, отражающие учет вознаграждения за проведение конкурентных

закупок в стоимости запасов, представлены в табл. 1.

Как видно из примера 1, аудиторам, которые должны присутствовать и наблюдать за проведением инвентаризации запасов по состоянию на 31 декабря 2020 г., трудно будет убедиться в наличии этих запасов, так как никакого цемента на отчетную дату у «Общества 1» еще нет.

Планирование денежных средств для уплаты агентского вознаграждения АО «Общество закупки» за организацию и проведение конкурентных закупок и маркетинговых исследований по текущей (приобретение материально-производственных запасов) и инвестиционной (приобретение и строительство объектов основных средств) деятельности должно быть организовано на следующих принципах:

- размер агентского вознаграждения определяется по результатам рассмотрения стоимости услуг АО «Общество закупки» на Сметной комиссии Общества и доводится до дочерних обществ Группы и АО «Общество закупки». В случае отсутствия решения Сметной комиссии на начало текущего года дочерние общества отражают и оплачивают агентское вознаграждение в объеме, определенном по результатам последнего заседания Сметной комиссии;
- экономия, полученная в результате проведения закупок, рассчитывается совокупно по источникам финансирования (собственные или инвестиционные средства);
- в части закупок, проведенных за счет собственных средств, агентское вознаграждение отражается по той статье бюджета доходов и расходов, по которой проводилась закупка. Пере-

распределение экономии между статьями бюджета доходов и расходов осуществляется в рамках регламентных бюджетных процедур и корректировок;

- в случае отсутствия совокупной годовой экономии по проведенным АО «Общество закупки» закупкам, оплата услуг АО «Общество закупки» производится по фиксированной величине за одну закупку;

- по закупкам, проведенным за счет инвестиционных средств, оплата агентского вознаграждения отражается по объекту основных средств, по которому проведена закупка;

- ответственными за корректность определения источника финансирования, статьи затрат, указываемой в автоматизированной системе электронных закупок Общества, по которым проводится закупка, за своевременное перераспределение полученной экономии являются дочерние общества Группы.

В 2018 г. вознаграждение организатору конкурентных закупок, также непосредственно связанное с приобретением материально-производственных запасов и основных средств, отражалось иначе, а именно, принималось к учету по счету «Общехозяйственные расходы» и, согласно учетной политике Общества, списывалось как расходы отчетного года полностью. Когда вознаграждение организатору конкурентных закупок (наряду с иными административными, управленческими и общехозяйственными расходами) отражалось в Отчете о финансовых результатах по статье «Управленческие расходы», у аудиторов, подтвердивших достоверность бухгалтерской отчетности Группы за 2018 г., это не вызвало претензий, подход отчитывающихся

Таблица 1

Бухгалтерские записи при учете вознаграждения за проведение конкурентных закупок в стоимости запасов

Факт хозяйственной жизни	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
Декабрь 2020 года			
Приняты к учету услуги — вознаграждение организатора конкурентных закупок	1320	10 субсчет «Отклонение в сумме ВОКЗ»	60 субсчет «Организатор конкурентных закупок»
Принят к учету НДС от стоимости вознаграждения организатора конкурентных закупок	264	19	60 субсчет «Организатор конкурентных закупок»
Март 2021 года			
Оприходованы 5 т цемента по стоимости 7500 руб./т	37 500	10-1	60
Списана сумма вознаграждения организатора конкурентных закупок, связанная с приобретением именно этой партии цемента	1320	10-1	10 субсчет «Отклонение в сумме ВОКЗ»
Принят к учету НДС от стоимости цемента ($37\ 500 \times 20\%$)	7500	19	60



организаций был признан соответствующим принципу осмотрительности, состоящему в сконцентрированном признании расходов, нежели доходов. Аудиторы не указали такой порядок учета управляемых расходов, связанных с конкурентными закупками, в составе ключевых вопросов аудита. Ключевые вопросы аудита включаются в аудиторское заключение либо в случае, когда акции аудируемого лица обращаются на фондовом рынке, либо когда аудитор и аудируемое лицо договорились об этом.

Для заинтересованных пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, особенно таких, как акционеры, рост (преобладающий рост) статьи «Управляемые расходы» при отсутствии роста по статьям «Выручка» и «Себестоимость» в Отчете о финансовых результатах фактически является сигналом к тому, чтобы сделать вывод о неэффективном руководстве — увеличение управляемых затрат не дает нужного эффекта, так как для получения выручки (которая, например, осталась неизменной по сравнению с предыдущими периодами) достаточно тех же самых затрат, представленных в отчетности в статье «Себестоимость» (и которые, например, также остались неизменными по сравнению с предыдущими периодами).

Подобную картину акционеры воспринимают как покушение на свои прямые интересы — вместо того, чтобы увеличить чистую прибыль, от которой акционеры получат свои дивиденды, руководство Общества увеличивает управляемые расходы — повышает вознаграждение управляемому персоналу, расширяет штат управляемцев и проч. В некоторых случаях такой подход может быть квалифицирован как предвзятое формирование учетной политики [1, с. 205].

Изменение порядка учета вознаграждения за организацию конкурентных закупок со списанием на управляемые расходы в том отчетном периоде, когда эти конкурентные закупки были проведены, и услуга, таким образом, была оказана, на учет вознаграждения за организацию конкурентных закупок в стоимости закупленных товаров (работ, услуг) позволяет отражать суммы вознаграждения в Бухгалтерском балансе по соответствующим статьям «Основные средства», «Запасы» в составе стоимости активов, а затем (по мере извлечения экономических выгод) в Отчете

о финансовых результатах по статье «Себестоимость». Таким образом, при неизменной сумме выручки роста будет себестоимость, а не управляемые расходы, что не так раздражающе будет действовать на акционеров.

В соответствии с п. 1 ст. 257 Налогового кодекса Российской Федерации первоначальная стоимость объектов основных средств определяется как сумма расходов на его приобретение, сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением налога на добавленную стоимость и акцизов, кроме случаев, предусмотренных НК РФ. Расходы на организацию конкурентных закупок, непосредственно связанные со строительством или приобретением объектов основных средств, формируют первоначальную стоимость объектов основных средств.

Таким образом, отражение вознаграждения за организацию конкурентных закупок в составе первоначальной стоимости основных средств при предлагаемом изменении приведет к сближению первоначальной стоимости объектов основных средств в бухгалтерском и налоговом учетах.

В отношении учета запасов в соответствии с п. 2 ст. 254 НК РФ стоимость материально-производственных запасов, включаемых в материальные расходы, определяется исходя из цен их приобретения, т.е. без учета налога на добавленную стоимость и акцизов, за исключением случаев, предусмотренных НК РФ, включая комиссионные вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям, ввозные таможенные пошлины и сборы, расходы на транспортировку и иные затраты, связанные с приобретением материально-производственных запасов. Исходя из этого, Обществом был сделан вывод, что расходы на организацию конкурентных закупок, непосредственно связанные с приобретением материально-производственных запасов, включаются в стоимость материально-производственных запасов.

Следовательно, если и в бухгалтерском, и в налоговом учетах вознаграждение за организацию конкурентных закупок сформирует стоимость МПЗ, это приведет к сближению их стоимостей в этих видах учета.

Изменение подхода к отражению вознаграждений за организацию конкурентных за-

купок было доведено до руководителей дочерних обществ письмом в середине отчетного года и не было оформлено как изменение учетной политики общества, при том что обсуждаемое вознаграждение представляет собой существенную сумму.

Аргументация методологов Общества может быть признана убедительной, если бы не то, что в большинстве случаев между датой проведения конкурентных закупок и датой приобретения МПЗ всегда проходит достаточно длительный период, который с точки зрения бухгалтерского учета можно признать долгосрочным.

Затраты на организацию проведения конкурентных закупок приобретают характер расходов, относящихся к будущим периодам, учитываемых на счете 97 «Расходы будущих периодов». Однако в процессе сближения российского бухгалтерского учета с международными стандартами финансовой отчетности большинство организаций отказались от использования этого счета.

Например, конкурентная закупка проводится в 2020 г., вознаграждение за организацию конкурентных закупок предъявляется также в 2020 году, но договор на поставку заключается на 2021 г., либо на период с 2021 по 2024 г., а также может быть заключен на срок до 5 лет. Если сумма вознаграждения станет известна организации — покупателю уже в 2020 г., а последняя поставка по договору произойдет через пять лет, т.е. в 2025 г., то до оприходования в 2025 году последней партии по этому договору приходящаяся на эту партию сумма отклонения должна быть каким-то образом учтена. Если применение счета 97 «Расходы будущих периодов» невозможно, то это будет субсчет к счету 10 «Материалы».

При приобретении МПЗ указанные затраты могут быть квалифицированы как отклонения от стоимости, однако эти отклонения не могут быть обезличенными, т.е. не могут составлять отдельную статью «Отклонение». Отклонение должно быть распределено по от-

дельным видам МПЗ. Возможность это сделать имеется, так как при выставлении документов на свое вознаграждение АО «Общество закупки» указывает номер той закупки, на которой удалось получить экономию или номер той закупки, на которой экономию получить не удалось, но тогда вознаграждение составляет фиксированную сумму. При этом необходимо обеспечить обособленный учет данных затрат и их распределение в состав отклонений в течение периода приобретения активов, исходя из периода заключенного по итогам торгов договора поставки.

Многие российские организации, являющиеся крупнейшими налогоплательщиками, осуществляют все свои закупки в соответствии с упомянутым Федеральным законом «О закупках товаров, работ, услуг отдельными видами юридических лиц». Рассмотренный вопрос затрагивает интересы многих российских организаций. В результате применения данного закона организации получают экономию, которая в бухгалтерском учете не отражается. Если за организацию конкурентных закупок уплачивается вознаграждение (как в рассмотренной нами ситуации), то организации могут включать такие расходы в фактические расходы на приобретение материально-производственных запасов. Такой порядок учета целесообразно предусмотреть в федеральных или отраслевых стандартах бухгалтерского учета как элемент учетной политики.

Аудиторам во время проведения аудиторской проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2020 г. в рассмотренной выше ситуации фактического изменения учетной политики следует указать на необходимость раскрытия данного факта в пояснениях к учетной политике. Последствия изменения учетной политики в части отражения вознаграждения организаторов конкурентных закупок в стоимости запасов (основных средств), а не в составе управленических расходов отчетного периода должны быть отражены ретроспективно, если их величина будет оценена как существенная.

Литература

1. Сотникова Л.В. Мошенничество в финансовой отчетности: обнаружение и предупреждение: учебник для подготовки студентов (магистров) по направлению 38.04.01 «Экономика» по магистерским программам «Бухгалтерский учет и правовое обеспечение бизнеса», «Международный учет и аудит», «Налоги, бухгалтерский учет, право». Москва : РУСАЙНС, 2019. 396 с.

