

Выручка от продаж как ключевой вопрос аудита в России (часть 1)

Sales Revenue As a Key Audit Issue in Russia (Part 1)

УДК 330.332

DOI: 10.12737/1998-0701-2021-7-2-13-22

Л.В. Сотникова, д-р экон. наук, профессор
Департамента аудита и корпоративной отчетности,
ФГБОУ ВО «Финансовый университет
при Правительстве РФ»

e-mail: Prof.Sotnikova@mail.ru

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

e-mail: Prof.Sotnikova@mail.ru

Аннотация. Организации, чьи ценные бумаги обращаются у организаторов торговли на рынке ценных бумаг, к которым относятся публичные акционерные общества, подлежат обязательному аудиту. В аудиторских заключениях, согласно требованиям международного стандарта аудита 701, выдаваемых таким организациям, должны быть раскрыты ключевые вопросы аудита. Очень часто аудиторы останавливают свой выбор на таком ключевом вопросе как «признание выручки». В статье рассматриваются ситуации, когда выбор тематики ключевого вопроса, посвященного выручке, представляется недостаточно обоснованным, а формулировки ключевых вопросов столь одинаковыми, как если бы их текст был стандартизирован, в то время как принятие стандарта 701 имело прямо противоположную цель — информационную прозрачность, конкретику и отражение особенностей деятельности каждого аудируемого лица.

Ключевые слова: ключевые вопросы аудита, аудиторское заключение, выручка от продаж, существенность ошибки, международные стандарты аудита.

Abstract. Organizations whose securities are traded with the organizers of trading in the securities market, which include public joint stock companies, are subject to mandatory audit. The auditor's reports, in accordance with the requirements of International Standard on Auditing 701, issued to such organizations, must disclose key audit matters. Very often, auditors opt for such a key issue as "revenue recognition". The article discusses situations when the choice of the topic of the key question on revenue seems insufficiently justified, and the wording of the key questions is as identical as if their text was standardized, while the adoption of standard 701 had the opposite goal — information transparency, specificity and reflection of the characteristics of the activities of each audited entity.

Keywords: key audit issues, auditor's report, sales proceeds, materiality of error, international auditing standards.

«И всегда ходи с бубей, если хода нету»

Э. Успенский «Бабушка пирата»

В примечаниях к Международному стандарту аудита 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности» раскрыты риски недобросовестных действий при признании выручки [3].

При выявлении и оценке рисков существенного искажения вследствие недобросовестных действий аудитор должен, основываясь на допущении наличия рисков недобросовестных действий в признании выручки, оценить, какие типы выручки, операций по признанию выручки или предпосылки влекут за собой такие риски (п. 26 МСА 240).

Если аудитор пришел к выводу, что презумпция наличия риска существенного искажения вследствие недобросовестных действий в отношении признания выручки в обстоятельствах данного задания не применима, он должен включить в аудиторскую документацию обоснование для этого вывода (п. 47 МСА 240).

Существенное искажение вследствие недобросовестности при подготовке финансовой отчетности в отношении признания выручки во многих случаях является результатом:

- **завышения** показателей выручки при помощи, в частности, преждевременного признания выручки или отражения фиктивной выручки;

- **занижения** выручки при помощи, в частности, ненадлежащего переноса признания выручки на более поздний период (п. А28).

Риски недобросовестных действий при признании выручки в одних организациях могут быть выше, чем в других (п. А29).

Факторами давления или побуждения руководства к недобросовестному составлению финансовой отчетности путем ненадлежащего признания выручки выше в организациях:

- чьи ценные бумаги допущены к организованным торгам, когда результаты деятельности измеряются в показателях годового прироста выручки или прибыли;
- которые получают значительную часть выручки от продаж с расчетом наличными денежными средствами.

МСА 240 указывает, что презумпция того, что существуют риски недобросовестных действий при признании выручки, может быть опровергнута (п. А30), а значит аудитор может сделать вывод об отсутствии риска существенного искажения вследствие недобросовестных действий при признании выручки в случае осуществления простых операций единственного вида, например, при признании выручки от сдачи в аренду единственного объекта недвижимости.

В Российской Федерации организации, чьи ценные бумаги допущены к организованным торгам, имеют организационно-правовую форму публичных акционерных обществ, т.е. именно у них риск недобросовестных действий при признании выручки может быть выше, чем у других. Однако это не означает, что ключевые вопросы, посвященные признанию выручки, следует включать в аудиторские заключения ПАО только потому, что «так надо», в том числе без указания на повышенный риск ее искажения.

Согласно [6], в аудиторских заключениях, выданных ПАО за 2019 г., такой ключевой вопрос как выручка (доходы) присутствует в 16% аудиторских заключений и занимает третье место после таких, как «обесценение финансовых вложений» (22%) и «обесценение дебиторской задолженности» (18%).

В соответствии с пп. в) п. 12 ПБУ 9/99 «Доходы организации», выручка признается в бухгалтерском учете только тогда, когда имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации, а эта уверенность имеется только в случае, когда ор-

ганизация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива [2].

Следовательно, сомнительная и безнадежная дебиторская задолженность покупателей по основным видам деятельности возникает тогда, когда вышеуказанный пп. в) п. 12 ПБУ 9/99 на момент признания выручки не выполнялся. Поэтому при объединении таких ключевых вопросов, как «обесценения дебиторской задолженности» (18%) и «признание выручки» (16%) проблема признания выручки с уверенностью выходит на первое место — 34%.

Однако анализ исключительно ключевых вопросов, связанных с признанием выручки, в аудиторских заключениях, выданных ПАО за 2019 год, показывает, что во многих случаях этот ключевой вопрос указывают по следующим причинам или их комбинации:

- в аудиторском заключении ПАО должны быть указаны ключевые вопросы, хотя бы один, почему же это не может быть «признание выручки»?
- выручка для всех ПАО является существенным показателем;
- проверка такого показателя как выручка сопряжена с большими трудозатратами аудиторской группы — проверка многочисленных договоров, в том числе с различными переходами права собственности, пересчет курсовых разниц и многое другое.

Такие ключевые вопросы можно квалифицировать как формальные и не отвечающие той цели, в соответствии с которой был принят Международный стандарт аудита 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении» [4].

Таким образом, при ответе на вопрос — у какого числа ПАО признание выручки является единственным ключевым вопросом аудита и, исходя из таблицы 1, ключевой вопрос аудита «Признание выручки» является единственным в 33% случаев (14 аудиторских заключений из 43).

Для ответа на вопрос — какова отраслевая принадлежность ПАО, в аудиторских заключениях которых представлен ключевой вопрос аудита «Признание выручки», автором была составлена табл. 2.

Таким образом, исходя из таблицы 2, такой ключевой вопрос, как «признание выручки»,



Таблица 1

**Публичные акционерные общества, в аудиторских заключениях
которых представлен ключевой вопрос аудита «Признание выручки»**

№ п/п	Отрасль экономики и публичные акционерные общества, относящиеся к отрасли	Количество ключевых вопросов аудита	Аудитор, выдавший аудиторское заключение за 2019 год
1	Химическая промышленность		
1.1	Владимирский химический завод	1	ООО «АКЦ «Консуэло»
1.2	Химпром	2	ООО «ФБК Грант Торнтон»
2	Нефтехимическая промышленность		
2.1	Нижнекамскнефтехим	2	АО «ПрайсвотерхаусКуперс Аудит»
2.2	Казаньнефтеоргсинтез	1	АО «ПрайсвотерхаусКуперс Аудит»
2.3	СИБУР-холдинг (нефтехимия)	1	АО «ПрайсвотерхаусКуперс Аудит»
3	Электроэнергетика		
3.1	Межрегиональная распределительная сетевая компания Волги	3	ООО «Эрнст энд Янг»
3.2	Межрегиональная распределительная сетевая компания Северного Кавказа	3	ООО «Эрнст энд Янг»
3.3	Межрегиональная распределительная сетевая компания Центра и Приволжья	3	ООО «Эрнст энд Янг»
3.4	Ленэнерго	3	ООО «Эрнст энд Янг»
3.5	Кубаньэнерго	3	ООО «Эрнст энд Янг»
3.6	Московская объединенная электросетевая компания	3	ООО «Эрнст энд Янг»
3.7	Томская распределительная компания	1	ООО «Эрнст энд Янг»
3.8	Рязанская энергетическая сбытовая компания	3	ООО «РСМ — Русь»
3.9	Красноярскэнергосбыт	3	ООО «РСМ — Русь»
4	Добыча природных ресурсов		
4.1	Алроса — Нюрба	1	ООО «ФБК Грант Торнтон»
4.2	Русолово	3	ООО «Кроу Экспертиза»
4.3	Селигдар	2	ООО «Кроу Экспертиза»
5	Девелопмент		
5.1	ПИК	1	АО «БДО Юникон»
6	Внедрение систем электроснабжения		
6.1	Европейская Электротехника	2	ООО «ФБК Грант Торнтон»
7	Связь и телекоммуникации		
7.1	МегаФон	2	АО «КПМГ»
7.2	Таттелеком	2	ООО «АКК «Кроу Аудэкс»
7.3	Вымпел — Коммуникации	3	АО «БДО Юникон»
7.4	Ростелеком	3	ООО «Эрнст энд Янг»
7.5	МГТС	1	АО «Делойт и Туш СНГ»
7.6	МТС	2	АО «Делойт и Туш СНГ»
8	Машиностроение		
8.1	Компания «Сухой»	1	Аудитор не раскрывается
8.2	Первый Московский завод радиодеталей	1	АО «АКК «ЭКФИ»
8.3	ЗАРЕМ	1	ООО «Аудит-Эксперт»
8.4	Силовые машины — ЗТЛ, ЛМЗ, Электросила, Энергомашэкспорт	2	АО «БДО Юникон»

Окончание табл. 1

№ п/п	Отрасль экономики и публичные акционерные общества, относящиеся к отрасли	Количество ключевых вопросов аудита	Аудитор, выдавший аудиторское заключение за 2019 год
8.5	КАМАЗ	3	ООО «Эрнст энд Янг»
8.6	Туймазинский завод автобетононасосов (группа КАМАЗ)	2	ООО «АКК «Кроу Аудэкс»
8.7	НЕФАЗ (группа КАМАЗ)	3	ООО «АКК «Кроу Аудэкс»
9	Металлургия		
9.1	Кокс	4	ООО «Аудит-Оптим-К»
9.2	Тулачермет	2	ООО «Аудит-Оптим-К»
9.3	Коршуновский ГОК	1	АО «ЭНЕРДЖИ КОНСАЛТИНГ»
9.4	Русполимет	1	Аваль — Ярославль
9.5	Косогорский металлургический завод	1	ООО «ТиЭсЭй консалтинг»
9.6	Ашинский металлургический завод	2	АО «ПрайсвотерхаусКуперс Аудит»
10	Добыча и транспортировка нефти и газа		
10.1	Сургутнефтегаз	2	ООО «Кроу Экспертиза»
10.2	Газпром	4	ООО «ФБК Грант Торнтон»
10.3	Группа Газпром нефть (КФО)	3	ООО «ФБК Грант Торнтон»
10.4	ВНИПИгаздобыча	1	ООО «ПРИМА аудит. Группа ПРАУД»
11	Пищевая промышленность		
11.1	Новороссийский комбинат хлебопродуктов	2	ООО «Эрнст энд Янг»

Таблица 2

Отраслевая принадлежность компаний, в аудиторских заключениях которых представлен ключевой вопрос аудита «Признание выручки»

№ п/п	Отрасль	Количество компаний	Процент
1	Электроэнергетика	9	21
2	Машиностроение	7	16
3	Связь и телекоммуникации	6	14
4	Металлургия	6	14
5	Добыча и транспортировка нефти и газа	4	9
6	Добыча природных ресурсов	3	7
7	Нефтехимическая промышленность	3	7
8	Химическая промышленность	2	6
9	Пищевая промышленность	1	2
10	Девелопмент	1	2
11	Внедрение систем энергоснабжения	1	2
	ИТОГО	43	100

больше всего содержится в аудиторских заключениях, выданных предприятиям энергетической отрасли (21% от общего числа случаев), на втором месте — предприятия машиностроительной отрасли (16%), третье место разделили предприятия металлургической

промышленности и телекоммуникационные компании (по 14%).

Для ответа на вопрос, какие аудиторские компании наиболее часто выделяют такой ключевой вопрос аудита как «признание выручки», была составлена табл. 3.



Таблица 3

**Количество аудиторских заключений, включающих ключевой вопрос
«признание выручки», выданных одним аудитором**

№ п/п	Аудиторские организации, включившие в аудиторские заключения, выданные публичным акционерным обществам за 2019 год, ключевой вопрос «Признание выручки»	Место в рейтинге аудиторов ¹ *)	Количество аудиторских заключений
1	ООО «Эрнст энд Янг»	2	10
2	ФБК «Грант Торнтон»	6	5
3	АО «ПрайсвотерхаусКуперс Аудит»	4	4
4	АО «БДО Юникон»	5	3
5	ООО «АКК «Кроу Аудэкс»	40	3
6	ООО «Кроу Экспертиза»	7	3
7	АО «Делойт и Туш СНГ»	3	2
8	ООО «Аудит-Оптим-К»	34	2
9	ООО «РСМ — Русь»	-	2
10	АО «ЭНЕРДЖИ КОНСАЛТИНГ»	-	1
11	АО «АКК «ЭКФИ»	67	1
12	АО «КПМГ»	1	1
13	ООО «ПРИМА аудит. Группа ПРАУД»	26	1
14	Аваль — Ярославль	-	1
15	ООО «Аудит Эксперт»	-	1
16	ООО «ТиЭсЭй консалтинг»	-	1
17	ООО «АКЦ «Консуэло»	-	1
18	Не указан	-	1
	ИТОГО		43

Для ответа на вопрос о том, меняется ли формулировка такого ключевого вопроса аудита, как «Признание выручки» в аудиторских заключениях, выданных одним аудитором своим клиентам, рассмотрим содержание этих ключевых вопросов.

Химическая промышленность. К публичным акционерным обществам данной отрасли, аудиторские заключения которых за 2019 год включают такой ключевой вопрос как «Признание выручки», относятся ПАО «Владимирский химический завод» (аудитор ООО «АКЦ «Консуэло») и ПАО «Химпром» (ООО «ФБК Грант Торнтон»).

В аудиторском заключении, выданном ПАО «Химпром» аудитором АО «ФБК Грант Торнтон», содержатся два ключевых вопроса, один из которых — «Признание выручки». Аудитор особое внимание в ходе аудита уделил признанию выручки в связи с тем, что имеются различные потоки поступления выручки, где условия признания, передачи рисков и выгод отличаются.

При проверке другого предприятия химической отрасли — ПАО «Владимирский химический завод» — аудитор ООО «АКЦ «Консуэло» выдал мнение с оговоркой, сформулировав два ключевых вопроса, одним из которых является «Признание выручки и расходов». Таким образом, аудитор поставил вопрос шире — уделил особое внимание не только признанию выручки, но и признанию расходов, а также исследовал «соотнесение доходов и расходов к соответствующему отчетному периоду». Нетипичным представляется обоснование аудитора, а именно то — почему особое внимание в ходе аудита он уделил признанию выручки и расходов: «ввиду того, что стоимость товаров в части контрактов выражена в иностранной валюте, кроме того колебания курсов валют приводит к формированию курсовых разниц». Остается только предположить, что для аудитора является тревожным момент, что при низкой рентабельности продукции и снижении курса

иностранной валюты некоторые контракты могут становиться убыточными.

Нефтехимия и нефтепереработка. Аудитором всех трех ПАО, относящихся к этой отрасли, в аудиторских заключениях которых был сформулирован ключевой вопрос «Признание выручки» — ПАО «СИБУР-холдинг», ПАО «Нижнекамскнефтехим» и ПАО «Казаньнефтеоргсинтез» (две последние компании входят в Группу «ТАИФ») — являлось АО «ПрайсвотерхаусКуперс Аудит».

Аудитор АО «ПрайсвотерхаусКуперс Аудит» в выданном ПАО «СИБУР Холдинг» положительном аудиторском заключении на годовую бухгалтерскую отчетность за 2019 год указал единственный ключевой вопрос аудита: признание выручки.

Аудитор отметил, что они «продолжили уделять особое внимание признанию выручки по следующим причинам:

- в связи с постоянным вниманием пользователей к этой строке финансовой отчетности в качестве показателя результатов деятельности;
- значительности суммы в стоимостном выражении;
- МСА предусматривает опровержимое допущение о наличии риска недобросовестных действий в области признания выручки.

Основной источник поступления выручки Общества — это реализация продуктов нефтехимии. Общество признает выручку от продажи продукции в момент перехода права собственности на нее, который определяется условиями договора с соответствующим покупателем. В ряде договоров на продажу определены разные моменты перехода права собственности и связанных с ним рисков и выгод.

По-прежнему большие объемы транзакций и возможное ручное вмешательство создают возможности для преднамеренных манипуляций или ошибок.

Аудитор отметил, что он оценил риск недобросовестных действий или ошибок и адаптировали свою стратегию аудита, основываясь на понимании процесса формирования бухгалтерской отчетности и ожидаемой уверенности в отношении системы внутреннего контроля.

Аудитор «ПрайсвотерхаусКуперс Аудит» в положительном заключении, выданном ПАО

«Нижнекамскнефтехим» за 2019 год, выделил два ключевых вопроса, подчеркнув, что он продолжает их считать ключевыми и в текущем году. Следовательно, выручка была выделена как ключевой вопрос этим аудитором и в аудиторских заключениях за предыдущие годы.

В отношении ПАО «Нижнекамскнефтехим» аудитор отметил, что «общество осуществляет значительное количество транзакций с большим количеством покупателей из разных стран на различных условиях перехода права собственности и рисков.

Общество признает выручку от продажи своей продукции на основании количества отгруженной продукции и цен, согласованных с покупателем.

Несмотря на то что при признании выручки Общества применяется ограниченное профессиональное суждение, в силу существенности суммы и большого количества операций аудит выручки требует значительных затрат времени аудиторской группы и является областью повышенного внимания аудитора».

АО «ПрайсвотерхаусКуперс Аудит» выдал еще одному другому своему клиенту — ПАО «Казаньоргсинтез» — аудиторское заключение по бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2019 г., включив в него один ключевой вопрос — «Признание выручки», сформулировав его дословно также, как и для ПАО «Нижнекамскнефтехим». Аудитор также подчеркнул, что продолжает относить вопрос признания выручки к ключевым аналогично тому, как это было и в прошлом году.

Таким образом, можно предположить, что компаниям, входящим в одну группу, аудиторы в случае, если включают в аудиторское заключение один и тот же ключевой вопрос, то формулируют его совершенно одинаково.

Электроэнергетика. Из девяти компаний этой отрасли, имеющих в аудиторских заключениях ключевой вопрос «Признание выручки», а конкретнее «Признание и оценка выручки от услуг по передаче электроэнергии» в семи компаниях аудитором являлась аудиторская компания ООО «Эрнст энд Янг», в двух — аудиторская компания ООО «РСМ-Русь». За исключением ПАО «Томская распределительная компания», в котором этот ключевой вопрос был единственным, ауди-



торские заключения остальных ПАО включали еще два ключевых вопроса:

- обесценение дебиторской задолженности;
- признание, оценка и раскрытие резервов и условных обязательств.

Содержание ключевых вопросов в аудиторских заключениях, выданных энергетическим компаниям, представлено в таблице 4.

Примечательно, что текст ключевого вопроса «Признание и оценка выручки от услуг по передаче электроэнергии» во всех представленных в таблице 4 положительных аудиторских заключениях совпадает практически дословно. Но проблема не в отсутствии разнообразия формулировок, а в том, что проблемы у этих компаний были идентичными

Таблица 4

**Содержание ключевых вопросов в аудиторских заключениях,
выданных энергетическим компаниям**

№ п/п	Аудитор	Аудируемое лицо	Содержание ключевого вопроса
1	ООО «Эрнст энд Янг»	ПАО «Межрегиональная распределительная сетевая компания Волги»	<p align="center">Признание и оценка выручки от услуг по передаче электроэнергии</p> <p>Признание и оценка выручки от услуг по передаче электроэнергии являлись одним из наиболее значимых вопросов нашего аудита в связи с определенной спецификой механизмов функционирования рынка электроэнергии, что обуславливает наличие разногласий между электросетевыми, энергосбытовыми и иными компаниями в отношении объемов и стоимости переданной электроэнергии. Сумма оспариваемой контрагентами выручки является существенной для бухгалтерской (финансовой) отчетности Общества. Оценка руководством Общества вероятности разрешения разногласий в свою пользу является в значительной степени субъективной. Выручка признается тогда, когда, с учетом допущений, разногласия будут разрешены в пользу Общества</p>
2	ООО «Эрнст энд Янг»	ПАО «Межрегиональная распределительная сетевая компания Северного Кавказа»	<p align="center">Признание и оценка выручки от услуг по передаче электроэнергии</p> <p>Признание и оценка выручки от услуг по передаче электроэнергии являлись одним из наиболее значимых вопросов нашего аудита в связи с определенной спецификой механизмов функционирования рынка электроэнергии, что обуславливает наличие разногласий между электросетевыми, энергосбытовыми и иными компаниями в отношении объемов и стоимости переданной электроэнергии. Сумма оспариваемой контрагентами выручки является существенной для бухгалтерской (финансовой) отчетности Общества. Оценка руководством Общества вероятности разрешения разногласий в свою пользу является в значительной степени субъективной. Выручка признается тогда, когда, с учетом допущений, разногласия будут разрешены в пользу Общества</p>
3	ООО «Эрнст энд Янг»	ПАО «Межрегиональная распределительная сетевая компания Центра и Приволжья»	<p align="center">Признание и оценка выручки от услуг по передаче электроэнергии</p> <p>Признание и оценка выручки от услуг по передаче электроэнергии являлись одним из наиболее значимых вопросов нашего аудита в связи с определенной спецификой механизмов функционирования рынка электроэнергии, что обуславливает наличие разногласий между электросетевыми, энергосбытовыми и иными компаниями в отношении объемов и стоимости переданной электроэнергии. Сумма оспариваемой контрагентами выручки является существенной для бухгалтерской (финансовой) отчетности Общества.</p>

№ п/п	Аудитор	Аудируемое лицо	Содержание ключевого вопроса
			Оценка руководством Общества вероятности разрешения разногласий в свою пользу является в значительной степени субъективной. Выручка признается тогда, когда, с учетом допущений, разногласия будут разрешены в пользу Общества
4	ООО «Эрнст энд Янг»	ПАО «Ленэнерго»	<p>Признание и оценка выручки от услуг по передаче электроэнергии</p> <p>Признание и оценка выручки от услуг по передаче электроэнергии являлись одним из наиболее значимых вопросов нашего аудита в связи с определенной спецификой механизмов функционирования рынка электроэнергии, что обуславливает наличие разногласий между электросетевыми, энергосбытовыми и иными компаниями в отношении объемов и стоимости переданной электроэнергии. Сумма оспариваемой контрагентами выручки является существенной для бухгалтерской (финансовой) отчетности Общества.</p> <p>Оценка руководством Общества вероятности разрешения разногласий в свою пользу является в значительной степени субъективной. Выручка признается тогда, когда, с учетом допущений, разногласия будут разрешены в пользу Общества</p>
5	ООО «Эрнст энд Янг»	ПАО энергетики и электрификации Кубани (ПАО «Кубаньэнерго»)	<p>Признание и оценка выручки от услуг по передаче электроэнергии</p> <p>Признание и оценка выручки от услуг по передаче электроэнергии являлись одним из наиболее значимых вопросов нашего аудита в связи с определенной спецификой механизмов функционирования рынка электроэнергии, что обуславливает наличие разногласий между электросетевыми, энергосбытовыми и иными компаниями в отношении объемов и стоимости переданной электроэнергии. Сумма оспариваемой контрагентами выручки является существенной для бухгалтерской (финансовой) отчетности Общества.</p> <p>Оценка руководством Общества вероятности разрешения разногласий в свою пользу является в значительной степени субъективной. Выручка признается тогда, когда, с учетом допущений, разногласия будут разрешены в пользу Общества</p>
6	ООО «Эрнст энд Янг»	ПАО «Московская объединенная электросетевая компания»	<p>Признание и оценка выручки от услуг по передаче электроэнергии</p> <p>Признание и оценка выручки от услуг по передаче электроэнергии являлись одним из наиболее значимых вопросов нашего аудита в связи с определенной спецификой механизмов функционирования рынка электроэнергии, что обуславливает наличие разногласий между электросетевыми, энергосбытовыми и иными компаниями в отношении объемов и стоимости переданной электроэнергии. Сумма оспариваемой контрагентами выручки является существенной для бухгалтерской (финансовой) отчетности Общества.</p> <p>Оценка руководством Общества вероятности разрешения разногласий в свою пользу является в значительной степени субъективной. Выручка признается тогда, когда, с учетом допущений, разногласия будут разрешены в пользу Общества</p>
7	ООО «Эрнст энд Янг»	ПАО «Томская распределительная компания»	<p>Признание и оценка выручки</p> <p>Сумма выручки от услуг по передаче электроэнергии составила 7 091 479 тыс.руб. за 2019 г.</p> <p>Признание и оценка выручки являлись одним из наиболее значимых вопросов нашего аудита в связи с определенной спецификой механизмов функционирования рынка электроэнергии, что обуславливает наличие разногласий между</p>

Окончание табл. 4

№ п/п	Аудитор	Аудируемое лицо	Содержание ключевого вопроса
			электросетевыми, энергосбытовыми и иными компаниями в отношении объемов и стоимости переданной электроэнергии. Оценка руководством Общества вероятности разрешения разногласий в свою пользу является в значительной степени субъективной. Выручка признается тогда, когда, с учетом допущений, разногласия будут разрешены в пользу Общества
8	ООО «РСМ Русь»	ПАО «Рязанская энергетическая сбытовая компания»	Признание и оценка выручки Признание и оценка выручки являлись одними из наиболее значимых вопросов нашего аудита в связи с определенным несовершенством механизмов функционирования розничного рынка электроэнергии, что обуславливает наличие разногласий между электросетевыми и энергосбытовыми компаниями в отношении объемов передачи электроэнергии. Оценка руководством Общества вероятности разрешения разногласий в свою пользу является в значительной степени субъективной и основывается на допущениях разрешения разногласий
9	ООО «РСМ Русь»	ПАО «Красноярск-энергосбыт»	Признание и оценка выручки Признание и оценка выручки являлись одними из наиболее значимых вопросов нашего аудита в связи с определенным несовершенством механизмов функционирования розничного рынка электроэнергии, что обуславливает наличие разногласий между электросетевыми и энергосбытовыми компаниями в отношении объемов передачи электроэнергии. Оценка руководством Общества вероятности разрешения разногласий в свою пользу является в значительной степени субъективной и основывается на допущениях разрешения разногласий

и настолько существенными, что автор вынуждена привести сообщение Следственного департамента МВД России, имеющее непосредственное отношение к этим компаниям.

Следственный департамент МВД России 22 октября 2020 г. возбудил уголовное дело о хищении в одном из крупнейших независимых энергосбытовых холдингов страны — ПАО «ТНС энерго». ПАО Группа компаний «ТНС энерго» является субъектом оптового рынка электроэнергии, а также управляет 10 энергосбытовыми компаниями, обслуживающими потребителей в 11 регионах Российской Федерации, из которых 6 сами являются ПАО, в частности, ПАО «ТНС энерго Кубань» (ранее — ОАО «Кубаньэнергосбыт») (строка 5 таблицы 4).

Основанием для этого послужило заявление руководства ПАО «Россети Центр и Приволжье» (бывшее «МРСК Центра и Приволжья» (строка 3 таблицы 4), в котором говорилось, что ПАО «ТНС энерго» с августа 2011 года по октябрь 2020 года отправляла получаемые

от потребителей электроэнергии средства на сторонние проекты, в том числе за границу, при этом поставщика электроэнергии вводили в заблуждение, предъявляя ему документы о неплатежах.

Тверской районный суд г. Москвы 3 ноября 2020 г. отправил в СИЗО до 22 декабря 2020 г. бывшего генерального директора и акционера холдинга «ТНС энерго» Дмитрия Аржанова, подозреваемого в соучастии в хищении более 5,5 млрд руб. у ПАО «Россети Центр и Приволжье»¹ (строка 3 таблицы 4), того самого ПАО, которое получило от АО «Эрнст энд Янг» положительное аудиторское заключение с ключевым вопросом относительно признания выручки. Преступление, в котором подозревается Д. Аржанов — мошенничество в особо крупном размере (ч. 4 ст. 159 УК РФ).

Дмитрий Аржанов стал уже пятым фигурантом громкого уголовного дела, расследуемого следственным департаментом (СД) МВД, о хи-

¹ Газета «Коммерсантъ» от 3 ноября 2020 года.

щении средств, которые от «ТНС энерго» рассчитывали получить «Россети». 30 октября 2020 г. судом были удовлетворены соответствующие ходатайства СД МВД в отношении гендиректора холдинга Сергея Афанасьева, его супруги, бывшего члена совета директоров ТНС, заместителя гендиректора по управлению дочерними обществами Софьи Афанасьевой, заместителя гендиректора—исполнительного директора «ТНС энерго Нижний Новгород» Бориса Щурова.

При избрании меры пресечения суд установил, что к миллиардеру Аржанову следует применить арест, так как, во-первых, инкриминируемое ему преступление не относится к неарестной сфере предпринимательской деятельности, а, во-вторых, не все участники преступления еще установлены.

Причастность Дмитрия Аржанова к хищению миллиардов подтверждается материалами дела; заключением специалиста, установившего причинение значительного ущерба «Россетям»; действиями топ-менеджеров «ТНС энерго»; показаниями свидетелей и самих фигурантов расследования.

В частности, в деле говорится, что причастность Дмитрия Аржанова к махинациям с оплатой электроэнергии (а это и есть получение ранее начисленной выручки) засвидетельствовал гендиректор АО «Межрегиональная энергосервисная компания» Джамил Дашин, един-

ственный из задержанных по этому делу, кого Тверской райсуд заключил под домашний арест.

Защита Дмитрия Аржанова, не признающего свою вину, предлагала ограничиться в отношении него залогом или домашним арестом, однако суд счел, что в данном случае альтернативные меры пресечения неуместны, тем более, что в ходе судебного заседания было установлено, что инкриминируемое Дмитрию Аржанову преступление не относится к совершенным в ходе предпринимательской деятельности.

Дмитрий Аржанов является бывшим мажоритарием «ТНС энерго» — через кипрскую Sunflake Limited он контролировал до 53% сбытовой компании, а также занимал пост гендиректора «ТНС энерго» в 2012–2017 годах. После прихода в «ТНС энерго» структур Государственной корпорации по содействию разработке, производству и экспорту высокотехнологичной промышленной продукции «Ростех», выкупивших у офшорной Sunflake Limited 25% акций, Дмитрий Аржанов покинул пост руководителя компании, но остался в ней в должности советника генерального директора, а также входил в ее совет директоров. Еще 19,9% акций в компании косвенно распоряжается банк ВТБ, также акциями владеют «Гарант Энерго» и банк «Российский капитал». В последний раз Forbes оценивал активы Дмитрия Аржанова в 2014 году, на тот момент они достигали \$1 млрд [5].

(Окончание следует)

Литература

1. Постановление Правительства РФ от 4 апреля 2019 г. № 400 «Об особенностях раскрытия и предоставления информации, подлежащей раскрытию и предоставлению в соответствии с требованиями Федерального закона «Об акционерных обществах» и Федерального закона «О рынке ценных бумаг».
2. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99). Утв. Приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 32н.
3. МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 24.10.2016 № 192н).
4. МСА 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении». Приложение N 31 к приказу Министерства финансов Российской Федерации от 09.01.2019 № 2н.
5. Сенаторов Ю., Дятел Т. Миллиардера заподозрили в миллиардных хищениях. Арестован бывший глава и совладелец «ТНС энерго» Дмитрий Аржанов // Газета «Коммерсантъ». — № 202 от 3 ноября 2020 г. С. 4.
6. Сотникова Л.В. Ключевые вопросы в аудиторском заключении: состав, классификация, приоритеты // Аудитор. — 2020. — № 11. — С. 18–30.
7. Рейтинг крупнейших российских аудиторских организаций (субъектов аудиторской деятельности) по итогам 2019 года https://raex-rr.com/business/audit/rating_of_audit_companies#table

