

# Выручка от продаж как ключевой вопрос аудита в России (часть 2)

## Sales Revenue As a Key Audit Issue in Russia (Part 2)

УДК 330.332

DOI: 10.12737/1998-0701-2021-7-3-53-60

**Л.В. Сотникова**, д-р экон. наук, профессор  
Департамента аудита и корпоративной отчетности,  
ФГОБУ 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.

**Д**обыча природных ресурсов. К публичным акционерным обществам, аудиторские заключения которых за 2019 г. включают такой ключевой вопрос, как «Признание выручки», относятся ПАО «Алроса-Нюрба» (аудитор — ООО «ФБК Грант Торнтон»), а также ПАО «Русолово» (входит в оловодобывающий дивизион холдинга «Селигдар») и ПАО «Селигдар» (аудитор — ООО «Кроу Экспертиза»).

Аудитор «ФБК Грант Торнтон» в положительном аудиторском заключении на годовую бухгалтерскую отчетность за 2019 год, выданном ПАО «АЛРОСА-Нюрба», сформулировал единственный ключевой вопрос «Признание выручки», в котором указал, что особое внимание в ходе аудита было уделено признанию выручки, так как потоки выручки формируются в различных географических

сегментах, где условия признания, передачи рисков и выгод отличаются.

Аудиторское заключение ООО «Кроу Экспертиза» о бухгалтерской (финансовой) отчетности ПАО «Русолово» за 2019 год включало три ключевых вопроса, одним из которых являлось «Формирование выручки». Приведем его дословно: «Мы считаем, что данный вопрос является одним из наиболее значимых для нашего аудита в связи с тем, что выручка Компании является его важнейшим финансовым показателем. Мы выполнили проверку своевременности и полноты отражения выручки в отчетности Компании, произвели арифметический пересчет финансовых показателей в разрезе структуры выручки». Дословно такой же ключевой вопрос был сформулирован и для другого клиента этого аудитора — ПАО «Селигдар» в аудиторском заключении за 2019 г.

Оставим на суд читателя информационную емкость такого ключевого вопроса аудита. В связи с такими указаниями в аудиторских заключениях автор вынесла в эпиграф настоящей статьи слова из песни Э.Успенского «Бабушка пирата».

**Девелопмент.** В полученном ПАО «Группа Компаний ПИК» аудиторском заключении за 2019 год, выданном АО «БДО Юникон», выделен единственный ключевой вопрос — «риск существенного искажения выручки». Аудитор указал, что в качестве ключевого вопроса аудита он выделил «риск искажения выручки и взаимосвязанных с ней показателей финансовой отчетности ввиду особого порядка перехода права собственности на недвижимое имущество, который раскрыт в учетной политике Организации и в пункте 5.6 пояснений к бухгалтерской (финансовой) отчетности».

В целях снижения данного риска аудитор расширил перечень контрольных процедур и рассмотрел большее количество первичных документов, подтверждающих факт государственной регистрации перехода права собственности при продаже объектов недвижимости.

Согласно п. 5.6 пояснений к отчетности ПАО «Группа Компаний ПИК» доходы от реализации объектов недвижимости признаются на более раннюю из дат:

- дату акта приема-передачи объекта недвижимости к договору купли-продажи с покупателем;
- дату вступления в силу решения суда по объектам недвижимости, право собственности по которым признано на основании решения суда, но еще не зарегистрировано в законодательном порядке;
- дату государственной регистрации договора уступки права требования — для дохода от уступки права требования, вытекающего из договора долевого участия в строительстве.

В чем в данном случае состоит риск искажения бухгалтерской отчетности совершенно понятно — выручка признается в соответствии с юридической формой, а не исходя из экономической сущности сделок. Поэтому аудитор проверял документы о государственной регистрации сделок, так как это может происходить только после перехода права собственности к покупателю недвижимости.

Информационную емкость сформулированного таким образом ключевого вопроса можно оценить как очень высокую.

**Внедрение систем электроснабжения.** Аудитор «ФБК Грант Торнтон» в отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности ПАО «Европейская Электротехника» отметил два ключевых вопроса, в том числе «Признание выручки от продаж». Указанный ключевой вопрос представляет собой описание классического риска для показателя выручки — ее искусственное завышение. Классическим является не только стремление к существенному увеличению выручки, но и средство достижения цели — через взаимозависимые организации, в частности, дочерние общества.

Аудитор отметил, что «данний вопрос являлся значимым для нашего аудита в связи со значительным ростом в 2019 году выручки от продаж, обусловленным заключением контракта на поставку товаров (электромонтажные материалы и оборудование) в адрес дочернего общества», т.е. четко указал, почему было совершенно необходимо осветить этот вопрос.

Аудитор проверил полноту и точность формирования выручки от продаж, изучив договорные обязательства ПАО «Европейская Электротехника» и документы по приобретению и продаже товаров, проанализировал механизмы погашения задолженности покупателями товаров, рассмотрел взаимосвязь выручки и себестоимости продаж товаров, провел оценку сделок купли-продажи, протекающих по обе стороны от отчетной даты, оценил достаточность раскрытий, сделанных ПАО «Европейская Электротехника», о величине и видах выручки от продаж.

На основании проведенных процедур аудитор пришел к выводу, что информация о выручке адекватно раскрыта в отчете о финансовых результатах и пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

Информационную емкость сформулированного таким образом ключевого вопроса можно оценить как высокую.

**Связь и телекоммуникации.** Такой ключевой вопрос, как «Признание выручки», содержался в аудиторских заключениях, выданных всем крупнейшим представителям этой отрасли, а именно:

- «МТС» (лидер рынка в 2019 году<sup>1</sup>);
- «МГТС» (дочернее общество компании «МТС»);

<sup>1</sup> Королев Игорь «МТС, «Билайн» и «Мегафон»: кто больше заработал в 2019 году?. 08.04.2020. [https://www.cnews.ru/news/top/2020-04-08\\_mtsbilajn\\_i\\_megafon](https://www.cnews.ru/news/top/2020-04-08_mtsbilajn_i_megafon).



- «Мегафон» (второе место в отрасли в 2019 году);
- «Вымпел-Коммуникации» (третье место в отрасли в 2019 году);
- «Ростелеком»;
- «Таттелеком».

Аудитор АО «Делойт и Туш СНГ» сформулировал таким образом ключевой вопрос «Признание выручки» для ПАО «МТС»: «выручка Компании от оказания услуг связи состоит из большого количества индивидуально несущественных транзакций, полученных из нескольких систем, баз данных и прочих источников, включающих автоматизированные системы расчетов.

Учет и отражение такой выручки представляют собой высоко автоматизированный процесс и базируются на установленных тарифных планах».

Данный вопрос был отнесен аудитором к ключевым в связи со «сложностью информационных систем, задействованных в процессе учета выручки, и рисков некорректного признания выручки в условиях большого разнообразия и постоянного изменения тарифных планов, маркетинговых предложений и скидок, предоставляемых абонентам».

Это потребовало от аудитора увеличения объема аудиторских процедур и привлечения специалистов, обладающих знаниями в области информационных технологий, для выявления, тестирования и оценки систем, программных приложений и автоматизированных процедур контроля компании.

Так как аудитором дочернего общества ПАО «МТС» — компании «МГТС» также являлась компания АО «Делойт и Туш СНГ», то в ее аудиторском заключении содержится (дословно) такой же ключевой вопрос, как и в заключении, выданном материнскому обществу — ПАО «МТС». Таким образом, выдвинутое нами предположение о том, что аудиторы не радуют разнообразием текстов ключевых вопросов клиентов, относящихся к одной Группе компаний, в данном случае подтверждается.

Аудитор АО «КПМГ» указал в аудиторском заключении, выданном ПАО «Мегафон», два ключевых вопроса, в том числе «Признание выручки — организация учета». По мнению аудитора, выручка представляет собой существенную сумму, сформированную из множества индивидуально несущественных транзакций. Для обработки данных, относящихся к выручке,

Группа использует биллинговые системы и полагается на результаты работы этих систем.

Наиболее существенные риски искажения выручки возникают в связи:

- с регистрацией, обработкой и передачей данных о параметрах оказанных услуг между биллинговыми системами и учетной системой;
- неприменением применением тарифов, меняющихся на протяжении года.

АО «БДО Юникон» в аудиторском заключении, выданном ПАО «Вымпел — Коммуникации», обозначило три ключевых вопроса, в том числе «Признание выручки».

В ключевом вопросе «Признание выручки» указано, что организация ПАО «Вымпел — Коммуникации» использует сложные АСР (автоматизированные системы расчетов) для обработки данных по выручке и полагается на их результаты.

Выручка представляет собой сумму, сформированную из множества индивидуально несущественных транзакций, а наличие различных тарифных планов и многокомпонентных соглашений требует от руководства Организации применить профессиональные суждения для отражения доходов.

Аудитор отметил, что в ходе аудита он уделил особое внимание признанию выручки, которая, как описано в пункте 7.12 пояснений к бухгалтерской (финансовой) отчетности, составила 289 324 431 тыс. руб.

В аудиторском заключении за 2019 год, выданном аудитором ООО «Эрнст энд Янг» ПАО «Ростелеком», в составе трех ключевых вопросов указан такой ключевой вопрос, как «Признание и оценка выручки от предоставления телекоммуникационных услуг».

Общая сумма выручки за 2019 год составила 319 726 тыс. руб. Признание и оценка выручки от предоставления ТКУ (телекоммуникационных услуг) являлись одним из наиболее значимых вопросов нашего аудита ввиду того, что Общество использует сложные автоматизированные системы расчетов (ACP) для определения выручки.

Наличие различных тарифных планов и многокомпонентных соглашений с клиентами, наличие одноразовых и периодических платежей за оказанные услуги, а также признание выручки от предоставления облачных услуг потребовало от руководства Общества существенных суждений при применении положений ПБУ 9/99 «Доходы организации».

Аудитор так рассматривал в ходе аудита указанный ключевой вопрос: «в рамках проведения аудиторских процедур в отношении автоматизированных систем расчетов мы провели тестирование на выборочной основе расчетов, выполняемых в АСР, включая проверку алгоритмов расчетов, которые используются в АСР для формирования показателей выручки, дебиторской задолженности и авансов полученных».

Аудитор ООО «АКК «Кроу Аудэкс» свор-мулировал два ключевых вопроса, в том числе «Признание выручки» в отношении еще одной телекоммуникационной компании — ПАО «Таттелеком».

«Для обработки данных, относящихся к вы-ручке, Общество использует отдельную автома-тизированную систему расчета (билинговую систему), полагаясь на ее результаты.

Признание выручки в текущем году, как и в прошлом, являлось одним из значимых вопросов аудита в связи с наличием значи-тельных рисков, связанных с точностью и своевременностью признания выручки, в силу сложности информационных систем, задей-ствованных в процессе ее учета, рисками, свя-занными с переносом данных из билинговых систем в учетную систему, существенностью суммы в стоимостном выражении и связан-ными рисками существенного искажения от-четности в результате недобросовестных дей-ствий или ошибки».

Очевидно, что в области телекоммуникаций (на шесть компаний — пять аудиторов) разные аудиторы формулируют ключевой вопрос, связанный с выручкой, практически одинаково, отражая типичные для отрасли риски.

**Машиностроение.** К ПАО, в аудиторских заключениях которых за 2019 год указывается ключевой вопрос, касающийся признания выручки, относятся три предприятия Группы «КАМАЗ» — ПАО «Камаз» и его дочерние общества ПАО «Туймазинский завод автобетононасосов» и ПАО «НЕФАЗ» (аудитором ПАО «КАМАЗ» выступало ООО «Эрнст энд Янг», аудитором его дочерних компаний — ООО «АКК «Кроу Аудэкс»), а также ПАО «Сухой», ПАО «Силовые машины — ЗТЛ, ЛМЗ, Электросила, Энергомашэкспорт», ПАО «ЗАРЕМ» и ПАО «Первый Московский завод радиодеталей».

Аудитор ООО «Эрнст энд Янг» выдал ПАО «КАМАЗ» положительное аудиторское заклю-

чение на бухгалтерскую отчетность за 2019 год, выделив в нем три ключевых вопроса аудита:

- «Признание выручки»;
- «Учет затрат на опытно-конструкторские разработки»;
- «Учет кредитов и займов».

Аудитор отметил, что выручка является одним из ключевых показателей деятельности Общества: «договоры поставок, заключаемые Обществом с покупателями, содержат различные условия перехода права собственности, что приводит к повышенному риску признания выручки в некорректном периоде. В связи с этим вопрос признания выручки является одним из ключевых вопросов аудита».

Аудитор в ходе аудита сосредоточился на анализе условий договоров в части пере-хода рисков и права собственности, а также положений о возврате продукции, сравнил даты перехода права собственности с датой признания выручки, провел процедуры по вы-явлению существенных возвратов в период после отчетной даты, проанализировал остат-ки готовой продукции на складах дилеров на 31 декабря 2019 г. и сравнил динамику остатков с историческими данными.

Аудитор «АКК «Кроу Аудэкс» в аудиторском заключении за 2019 год, выданном ПАО «Туй-мазинский завод автобетононасосов», чрез-вычайно подробно раскрывает ключевой вопрос «Признание выручки», указывая, что выручка является одним из ключевых пока-зателей деятельности Общества. Величина выручки существенна для бухгалтерской (финансовой) отчетности. Выручка может быть отражена в некорректном периоде, что может привести к ее потенциальному завышению или занижению. Показатель выручки может подвергаться искажению с целью достижения целевых показателей.

И далее — «в общей сумме выручки Обще-ства, выручка, полученная от связанных сторон (группы компаний ПАО «КАМАЗ») составляет значительный объем. Влияние этих операций на бухгалтерскую (финансовую) отчетность является существенным. Характер взаимоотношений и операций между связан-ными сторонами может обуславливать воз-никновение более высоких рисков существен-ного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности. В связи с этим вопрос признания выручки являлся одним из ключевых вопро-сов аудита».



Тот же аудитор раскрыл дословно также ключевой вопрос «Признание выручки» в отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности другого дочернего общества ПАО «КАМАЗ» — ПАО «НЕФАЗ».

Положительное аудиторское заключение за 2019 год, выданное ПАО «Силовые машины — ЗТЛ, ЛМЗ, Электросила, Энергомашэкспорт» аудитором АО «БДО Юникон», содержит два ключевых вопроса, в том числе «Признание выручки по строительным контрактам». Аудитор констатирует, что «по большинству контрактов с заказчиками Организация признает выручку по мере готовности в соответствии с методом, определенным в учетной политике в соответствии с пунктом 13 ПБУ 9/99 «Доходы организации» и пунктом 17 ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда».

Признание выручки по мере готовности предусматривает надежную оценку затрат, необходимых для завершения работ по контрактам с заказчиками. Оценка затрат по контрактам влияет на сумму выручки, признанной в отчетном периоде, и на величину оценочного обязательства по убыточным контрактам.

Аналогичный, но единственный ключевой вопрос был сформулирован в отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности ПАО «ВНИПИгаздобыча» за 2019 год аудитором ООО «ПРИМА аудит. Группа ПРАУД»: «основной объем выручки ПАО «ВНИПИгаздобыча» составляет доход по договорам подряда, длительность которых составляет более одного отчетного года (долгосрочный характер) или сроки начала и окончания которых приходятся на разные отчетные периоды».

Выручка определяется способом «по мере готовности», если финансовый результат прибыль или убыток) по договору может быть достоверно определен. Для определения суммы, которая отражена в отчете о финансовых результатах, руководители проектов применяют суждение исходя из стоимости работ по определенной в договоре цене, корректируемой в случаях и на условиях, предусмотренных договором.

Аудиторы указали, что они сфокусировали внимание «на признании доходов и отражении в учете непредъявленной к оплате выручки, поскольку доход представляет собой значительную величину бухгалтерской (финансовой) отчетности ПАО «ВНИПИгаздобыча»».

Еще одно аудиторское заключение, в котором аудитор указывает ключевой вопрос, связанный с признанием выручки «по мере готовности», но не для объектов строительства, а для технически сложной продукции, выдано ПАО «Компания «Сухой» аудитором, название которого не раскрывается в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 04.04.2019 № 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» [1]. В данном заключении аудитор выразил мнение с оговоркой и раскрыл единственный ключевой вопрос — «признание выручки от продажи продукции по мере готовности продукции». Особое внимание аудитор уделил анализу признания выручки от продажи продукции по мере готовности в связи с тем, что:

- процесс оценки готовности изделий, а также финансового результата по договорам с покупателями предполагает применение значительных суждений руководства;
- сумма возможного искажения может оказаться существенной.

Проведя соответствующие ключевому вопросу аудиторские процедуры, аудитор отметил, что «приемлемость текущих оценок руководства в отношении признания выручки от продажи продукции по мере готовности продукции не является гарантией того, что с наступлением будущих событий данные оценки не претерпят значительных изменений».

Особым получился ключевой вопрос в отношении выручки, сформулированный аудитором АО «АКК «ЭКФИ» в аудиторском заключении за 2019 год для ПАО «Первый Московский завод радиодеталей» — «признание выручки по договорам аренды». Аудитор указал, что «данний вопрос является одним из наиболее значимых для аудита в связи с некоторыми положениями договоров на аренду, которые влияют на признание выручки в зависимости от смены курса иностранной валюты по отношению к рублю».

Аудитор ООО «Аудит-Эксперт» в положительном аудиторском заключении, выданном на годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность за 2019 год ПАО «ЗАРЕМ» («Майкопский редакторный завод») выделил единственный ключевой вопрос «Признание выручки», описав

его до чрезвычайности лаконично: «мы выполнили оценку последовательности применения учетной политики в области отражения выручки к разным источникам поступления выручки Общества», не обосновав при этом, почему вопрос является ключевым, где и как он раскрыт в отчетности аудируемого лица, т.е. не указав ничего из того, чего требует МСА 701.

**Черная и цветная металлургия.** ПАО, в отношении которых аудиторы сочли ключевым вопросом признание выручки в отчетности за 2019 год, — это шесть компаний, к которым относятся ПАО «Кокс» и ПАО «Тулачкермет», входящие в Группу «ПМХ» и которых аудировали ООО «Аудит-Оптим-К», ПАО «Русполимет» (аудитор ООО «Аваль-Ярославль»), ПАО «Косогорский металлургический завод» (аудитор ООО «ТиЭсЭй консалтинг») и ПАО «Ашинский металлургический завод» (АО «ПрайсвотерхаусКуперс Аудит»), а также Коршуновский ГОК (аудитор АО «ЭНЕРДЖИ КОНСАЛТИНГ»).

Формулировка единственного ключевого вопроса «Признание выручки» для ПАО «Тулачкермет» (аудитор ООО «Аудит-Оптим-К») — «особое внимание в ходе аудита мы уделили признанию выручки, так как этот показатель является является одним из ключевых показателей деятельности Организации, а договора (привожу в редакции оригинала, СЛВ) на реализацию продукции содержат различные условия, влияющие на порядок признания выручки, включая определение цены, передачу права собственности, рисков и выгод».

Тот же аудитор — ООО «Аудит-Оптим-К» в отношении отчетности ПАО «Кокс» сформулировал четыре ключевых вопросов, первым из которых был «Признание выручки», однако сформулирован также кратко, как и в предыдущем случае: «признание и оценка выручки являются одними из существенных вопросов нашего аудита, так как выручка один из ключевых показателей деятельности Организации, что порождает риск того, что данный показатель может подвергаться искажению». Так и хочется спросить: наступила информационная прозрачность?

Аудиторская фирма «Аваль — Ярославль», выдавшая положительное аудиторское заключение на годовую бухгалтерскую отчетность за 2019 год ПАО «Русполимет» подробно описана единственный ключевой вопрос аудита: признание выручки.

Аудитор отметил, что в разделе 2 пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах раскрывается информация о принятой учетной политике в отношении признания выручки. В разделе 3.4 пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах раскрыта информация о выручке аудируемого лица по операциям со связанными сторонами. В разделе 3.5 пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах представлена информация о выручке аудируемого лица по отчетным сегментам.

Аудитор уделил особое внимание признанию выручки, так как выручка Общества поступает из различных источников, с разными условиями признания выручки, включая особые условия перехода права собственности. Общество реализует продукцию как на российском рынке, так и в иностранные государства. При продажах на экспорт цена продукции установлена в иностранной валюте, что увеличивает вероятность ошибок в процессе признания выручки при пересчете ее в рубли.

Аудиторская фирма ООО «ТиЭсЭй консалтинг» (ОГРН 1067759220462, г. Москва) выдала положительное аудиторское заключение по годовой бухгалтерской отчетности за 2019 год ПАО «Косогорский металлургический завод» также отметила единственный ключевой вопрос: признание выручки.

В разделе II Пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах раскрывается информация о принятой учетной политике в отношении признания выручки. В таблице 16.1 пункта 16 Пояснений представлена информация о выручке Общества по отчетным сегментам.

Аудитор уделил особое внимание признанию выручки, так как выручка Общества поступает из различных источников, с разными условиями признания выручки, включая особые условия перехода права собственности. Общество реализует продукцию как на российском рынке, так и в иностранные государства. При продажах на экспорт цена продукции установлена в иностранной валюте, что увеличивает вероятность ошибок в процессе признания выручки, при пересчете ее в рубли.

Кроме того, международные стандарты аудита содержат допущение о наличии риска недобросовестных в отношении отражения выручки при каждом аудиторском задании. Мы оценили риск недобросовестных действий



и ошибок при отражении выручки по разным источникам поступления выручки.

Аудитор АО «ПрайсвотерхаусКуперс Аудит» выдал ПАО «Ашинский металлургический завод» аудиторское заключение с выраженным в нем мнением с оговоркой в отношении годовой бухгалтерской отчетности за 2019 год с выделенными двумя ключевыми вопросами аудита:

- возмещаемость авансов, выданных на приобретение и реконструкцию основных средств;
- признание выручки.

В отношении ключевого вопроса «Признание выручки» аудитор указал, что «общество осуществляет значительное количество операций с большим количеством покупателей из разных стран на различных условиях перехода права собственности. Общество признает выручку от продажи своей продукции исходя из количества отгруженной продукции и цен, согласованных с покупателями. Несмотря на то что при признании выручки Общество 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. Мы считаем данный вопрос ключевым вопросом аудита».

Примечательно, что мнение с оговоркой было выражено аудитором в связи с несоответствующим периодом отражения резерва по сомнительным долгам. Представляется, что признание долгов покупателей сомнительными имеет непосредственное отношение к признанию выручки, пусть и в предыдущих периодах.

Заметим, что МСА 701 не предусматривает такого основания для выявления ключевого вопроса аудита, что для проверки определенного риска от аудитора требуется много времени и труда. Риск состоит в искажении отчетности, а не в повышенных трудозатратах для аудитора.

Аудитор АО «ЭНЕРДЖИ КОНСАЛТИНГ» в отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2019 год ПАО «Коршуновский ГОК», относящегося к Группе «МЕЧЕЛ», сформулировал единственный ключевой вопрос, имеющий отношение к выручке, но во взаимосвязи с иными показателями отчетности. Ключевой вопрос поименован как «Динамика показателей выручка и себестоимость продажи железорудного концентратра — оценка и полнота». Аудитор отметил, что «этот вопрос

квалифицирован в качестве ключевого, поскольку выручка представляет собой существенную величину, а ее динамика является важной характеристикой деятельности аудируемого лица. Показатели объемов добычи основываются на данных оперативного учета, верифицируемых посредством систематических замеров». Представляется, что последнее предложение сразу снимает все риски.

**Добыча и транспортировка нефти и газа.** У крупнейших представителей этой отрасли в аудиторских заключениях также был указан ключевой вопрос, посвященный признанию выручки, это: ПАО «Сургутнефтегаз» (аудитор ООО «Кроу экспертиза»), ПАО «Газпром» и Группа Газпром нефть (аудитор ООО «ФБК Грант Торнтон»), а также ВНИПИгаздобыча (ООО «ПРИМА аудит. Группа ПРАУД»).

Аудиторская фирма ООО «Кроу Экспертиза» в положительном аудиторском заключении по годовой бухгалтерской отчетности за 2019 год ПАО «Сургутнефтегаз» указала два ключевых вопроса аудита:

- признание выручки;
- учет финансовых вложений.

Аудитор ограничился тем, что указал на то, что «признание выручки является значимым для нашего аудита, так как сумма выручки является существенной для годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности Общества».

По мнению автора, информативность данного ключевого вопроса достаточно низкая.

В аудиторском заключении по годовой бухгалтерской отчетности ПАО «Газпром» за 2019 год, выданном ООО «ФБК Грант Торнтон», аудитор отмечает, что «особое внимание в ходе аудита мы уделили признанию выручки, потому что имеются различные потоки поступления выручки, где условия ее признания, включая порядок определения и изменения цены, передачи права собственности, рисков и выгод, значительно отличаются».

Аудиторское заключение на консолидированную финансовую отчетность ПАО «Газпром нефть» за 2019 год содержит три ключевых вопроса, первым из которых является «Признание выручки». Как указывает аудитор, «особое внимание в ходе аудита он уделил признанию выручки, так как сумма выручки является существенной, потоки выручки формируются в различных географических и операционных сегментах. Помимо этого, потоки выручки отличаются условиями признания,

такими как определение обязанности к исполнению и цены сделки, порядок передачи рисков и выгод. Несмотря на высокий уровень автоматизации, большой объем договоров и значительное количество операций создают риск искажения данного показателя».

**Пищевая промышленность.** В выданном ПАО «Новороссийский комбинат хлебопродуктов» аудитором ООО «Эрнст энд Янг» аудиторском заключении один из двух ключевых вопросов звучит как «Признание выручки от продаж»: «признание выручки является сложным процессом, учитывая объем операций и различные виды деятельности Общества. Данный вопрос был одним из ключевых вопросов аудита в связи с тем, что признание выручки требует от руководства формирования суждений на основе толкования условий договоров, рыночных условий поставки товаров и характера услуг».

### **Заключение**

Включение в аудиторские заключения такого ключевого вопроса, как «Признание выручки» по принципу необходимости представления

хотя бы одного ключевого вопроса, не способствует информативности, актуальности и прозрачности аудиторских заключений. МСА 701 был принят как ответ на возросшую критику в адрес стандартизированной формулировки мнений аудиторов в аудиторских заключениях.

Что же мы наблюдаем теперь: практически стандартизованные формулировки ключевых вопросов; одинаковые ключевые вопросы, включаемые в аудиторские заключения в масштабе только потому, что выручка является существенной и в некоторых случаях выражена в иностранной валюте; формулировки ключевых вопросов во многих случаях ясности не добавляют.

Если ситуация не изменится и стандартный состав и стандартные формулировки ключевых вопросов перестанут удовлетворять пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, то через некоторое время придется принимать новый стандарт аудита, в котором от аудитора опять будут требовать индивидуального подхода к проблемам каждого аудитируемого лица и таких же индивидуальных характеристик, т.е. отказа от словесных штампов.

### **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. Миллиардер 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 [Электронный ресурс]. — URL: [https://raex-rr.com/business/audit/rating\\_of\\_audit\\_companies#table](https://raex-rr.com/business/audit/rating_of_audit_companies#table)

