

## Специфика отражения влияния пандемии в бухгалтерском учете и финансовой отчетности организаций

О. А. Давыдова<sup>1</sup>, А. Ю. Румянцева<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Санкт-Петербургский университет технологий управления и экономики, Санкт-Петербург, Россия

Распространение коронавирусной инфекции, объявление в связи с этим пандемии и последующий за ней экономический кризис оказали существенное влияние на бухгалтерский учет и финансовую отчетность российских и зарубежных компаний.

**Цель.** Раскрыть влияние пандемии на бухгалтерский учет и финансовую отчетность организаций.

**Задачи.** Выделить и классифицировать аспекты влияния пандемии на финансово-экономическое состояние организаций и исследовать методику отражения их в бухгалтерском учете и отчетности согласно требованиям современной системы нормативного регулирования в российской и мировой практике.

**Методология.** В качестве методологической базы использовались общенаучные методы познания: наблюдение, обобщение, сравнение, методы аналитической оценки содержания нормативно-правовых документов в области бухгалтерского учета и отчетности.

**Результаты.** Исходя из требования осмотрительности, которое должно быть обеспечено учетной политикой каждой организации согласно ПБУ 01/2008, в качестве аспектов влияния пандемии на финансово-экономическое состояние компаний выделены те из них, которые носят негативный характер. Данные аспекты классифицированы по трем направлениям: рост текущих расходов организации (по обычной деятельности и прочие расходы), снижение экономических выгод от расходов, произведенных в прошлом (идентификация обременительных договоров), создание неопределенности среды функционирования компании в будущем (корректирующие и некорректирующие события). Если рост общих, условно-постоянных расходов организаций в условиях пандемии вполне может быть компенсирован значительным снижением переменных расходов обычной деятельности компании в случае сокращения ее объемов, то эффективность расходов, связанных с выполнением договоров, заключенных еще до начала вызванного пандемией кризиса в ряде случаев снижается. Изменение ожиданий экономических выгод относительно расходов по этим договорам требует отражения в отчетности. Для адекватного отражения в бухгалтерской отчетности неопределенности условий деятельности в будущем, необходимо применение профессионального суждения лиц, ответственных за формирование и представление данной отчетности заинтересованным пользователям. Такое суждение, в частности, в условиях пандемии должно применяться относительно оценки допущения о непрерывности деятельности организации, чистой возможной цены продажи запасов, обесценения дебиторской задолженности, основных средств и нематериальных активов, обязательств по обременительным договорам и др.

**Выводы.** Методология отражения в бухгалтерском учете влияния пандемии на финансово-экономическое состояние организации в достаточной мере разработана и закреплена в действующих редакциях международных стандартов финансовой отчетности. В зависимости от обстоятельств, характерных для конкретной организации, лицами, ответственными за формирование отчетности организаций, должны выноситься профессиональные суждения по различным существенным вопросам. При этом следует соблюдать особую осторожность, так как завышение оценки доходов и активов (занижение оценки расходов и обязательств) может ввести в заблуждение заинтересованных пользователей, а завышение величины создаваемых резервов (занижение стоимости активов, завышение расходов и обязательств) — к несправедливому снижению инвестиционной привлекательности компании. Информация о таких суждениях должна в полной мере раскрываться в соответствии с МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности». Так как согласно Закону «О бухгалтерском учете» международные стандарты финансовой отчетности лежат в основе разработки федеральных и отраслевых стандартов, действующих в РФ, эти вопросы также потребуют решения в процессе составления как промежуточной, так и итоговой финансовой отчетности российских предприятий в 2020 году.

**Ключевые слова:** бухгалтерский учет и отчетность, пандемия, международные стандарты финансовой отчетности, требование осмотрительности, расходы организации, обременительный договор, неопределенность условий деятельности, профессиональное сужение бухгалтера.

**Для цитирования:** Давыдова О. А., Румянцева А. Ю. Специфика отражения влияния пандемии в бухгалтерском учете и финансовой отчетности организаций // *Экономика и управление*. 2020. Т. 26. № 7. С. 766–774. <http://doi.org/10.35854/1998-1627-2020-7-766-774>

# Specific Aspects of Recording the Impact of the Pandemic in the Accounting and Financial Reporting of Organizations

O. A. Davydova<sup>1</sup>, A. Yu. Rumyantseva<sup>1</sup>

<sup>1</sup> St. Petersburg University of Management Technologies and Economics, St. Petersburg, Russia

The spread of coronavirus infection, the resulting pandemic, and the subsequent economic crisis have had a significant impact on the accounting and financial reporting of Russian and foreign companies.

**Aim.** The presented study aims to analyze the impact of the pandemic on the accounting and financial reporting of organizations.

**Tasks.** The authors identify and classify areas of the financial and economic performance of organizations affected by the pandemic and examine methods for recording them in accounting and reporting in accordance with the requirements of the modern regulatory system in Russia and worldwide.

**Methods.** The methodological framework of this study includes general scientific methods of cognition, namely observation, generalization, comparison, analytical assessment of the content of legal documents in the field of accounting and reporting.

**Results.** Based on the principle of prudence, which should be ensured by the accounting policy of each organization in accordance with Russian Accounting Standard 01/2008, areas of the financial and economic performance of organizations affected by the pandemic are those with a negative impact. These areas are divided into three directions: increased operating costs (for ordinary activities and other expenses), decreased economic benefits gained from expenses incurred in the past (identification of onerous contracts), and uncertain future business environment (adjusting and non-adjusting events). While the overall increase of semi-fixed expenses of organizations during the pandemic may be compensated by a significant reduction in variable costs of the company's ordinary activities due to their reduced scope, cost-effectiveness associated with the execution of contracts concluded before the pandemic may be reduced in some cases. Adjustments in the estimated economic benefits relative to the costs of these contracts must be reflected in financial statements. In order to adequately reflect the future uncertainty of the business environment in the accounting records, it is necessary to use the professional judgment of persons responsible for the formation and presentation of these records to interested users. In the context of the pandemic, this judgment should be applied to the assessment of the going concern assumption, net realizable value, impairment of receivables, fixed assets and intangible assets, obligations under onerous contracts, etc.

**Conclusions.** The methodology for recording the impact of the pandemic on the financial and economic performance of the organization in accounting has been sufficiently developed and enshrined in the current versions of international financial reporting standards. Depending on the circumstances specific to a particular organization, persons responsible for financial reporting should make professional judgments regarding various significant issues. At the same time, special care should be taken in this regard, because overestimating income and assets (or underestimating expenses and liabilities) can mislead interested users, and overestimating the created reserves (underestimating the value of assets, overestimating expenses and liabilities) can lead to an unfair decrease in the company's investment attractiveness. Information about such judgments should be fully disclosed in accordance with IAS 1 – Presentation of Financial Statements. According to Russian accounting law, federal and industry standards effective in the Russian Federation are based on international financial reporting standards, which means that these issues will need to be addressed when preparing interim and final financial statements of Russian enterprises in 2020.

**Keywords:** *accounting and reporting, pandemic, international financial reporting standards, principle of prudence, expenses of the organization, onerous contract, uncertain business environment, accounting professional judgement.*

**For citation:** Davydova O.A., Rumyantseva A.Yu. Specific Aspects of Recording the Impact of the Pandemic in the Accounting and Financial Reporting of Organizations. *Ekonomika i upravlenie = Economics and Management*. 2020;26(7):766-774 (In Russ.). <http://doi.org/10.35854/1998-1627-2020-7-766-774>

Распространение коронавирусной инфекции, объявление в связи с этим пандемии и последующий за ней экономический кризис оказали и еще будут — по мнению авторов — оказывать разнонаправленное влияние на финансово-экономическое состояние различных компаний. Одни компании оказались в более выигрышном положении в связи с произошедшими изменениями конъюнктуры рынка, на какие-то компании эти изменения мало повлияли,

однако целый ряд компаний в сложившихся экономических условиях пострадал. Исходя из принципов формирования финансовой отчетности МСФО и требования осмотрительности согласно ПБУ 01/2008, в основе методики учета компаний должна лежать большая готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов. В связи с этим, в данной статье мы рассмотрим те аспекты влияния пандемии на

экономику предприятий, которые бухгалтер, благодаря своему критическому мышлению (профессиональному скептицизму), так необходимому для соблюдения фундаментальных этических принципов и обеспечения профессионального компетентного уровня предоставления собственных услуг, расценивает как негативные.

Влияние пандемии и последующего за ней экономического кризиса на финансово-экономическое состояние и эффективность деятельности, а следовательно, на бухгалтерский учет и отчетность организаций, на наш взгляд, будет заключаться:

- в росте условно-постоянных расходов обычной деятельности и прочих расходов организаций, а следовательно, возможном снижении величины прибыли и эффективности деятельности за отчетный период, необходимости своевременного отражения данных видов расходов в бухгалтерском учете и отчетности соответствующего отчетного периода;
- в изменении ожиданий экономических выгод относительно расходов, уже осуществленных в прошлом (то есть по уже действующим договорам), в связи с вновь возникшими экономическими обстоятельствами, а следовательно, возможном снижении эффективности этих расходов в будущем. Эти изменения ожиданий должны найти свое отражение уже в текущей отчетности;
- в создании неопределенности в отношении условий для предпринимательской деятельности компаний в будущем. Данная неопределенность, например, может быть связана с высоким риском повторения пандемии и возникновения в связи с этим экономических трудностей при осуществлении деятельности организации в будущем году и требует своего отражения в данных бухгалтерской (финансовой) отчетности в текущем периоде.

Итак, влияние пандемии на финансовую отчетность организаций включает несколько аспектов. Первым из них является изменение состава, величины и эффективности расходов организации.

Во-первых, в условиях пандемии возникает целый ряд статей расходов, не имевших место в прежней жизнедеятельности компании, которые с началом эпидемии многие работодатели, выполняя рекомендации вирусологов, начали и продолжают осуществлять. К ним относятся такие, как закупка масок и антисептиков, оплата работникам проезда на такси, оплата услуг по обеспечению связи с работниками, осуществляющими работу удаленно, услуги медиков, приглашаемых для проведения ежедневных осмотров сотрудников и т. п. В си-

стеме бухгалтерского (финансового) учета все такие расходы вполне могут быть признаны целесообразными и отнесены на расходы обычной деятельности. В целях же уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль налоговые органы признают только те расходы, которые соответствуют рекомендациям уполномоченного органа. В вопросах эпидемии коронавируса роль такого органа в России выполняет Роспотребнадзор. Расходы, произведенные работодателем для защиты сотрудников от возможного заражения, но сверх рекомендаций Роспотребнадзора, в налоговом учете приняты не будут. Они признаются экономически необоснованными с точки зрения статьи 252 Налогового кодекса РФ.

Список мероприятий по профилактике коронавирусной инфекции Роспотребнадзор рекомендовал в письме от 10.03.2020 № 02/3853-2020-27. Оправданными расходами, таким образом, считаются: покупка антисептиков с дозаторами или дезинфицирующих салфеток; покупка электронных или инфракрасных термометров или переносных тепловизоров; покупка мыла и антисептиков; покупка дезинфицирующих средств вирулицидного действия; покупка дезинфицирующих средств для уборки помещений и обработки рук, масок и респираторов; покупка бактерицидных ламп или рециркуляторов воздуха. Данные расходы можно отразить в составе расходов на обеспечение нормальных условий труда (подп. 7 п. 1 ст. 264 НК).

Предписания Роспотребнадзора, содержащие рекомендации по соблюдению санитарно-эпидемического режима, при соблюдении которых можно осуществлять экономическую деятельность, работодателями должны быть исполнены в установленные сроки. Например, если у компании при проверке не оказалось градусников и запаса дезинфицирующих средств на пять дней, максимальный штраф, который заплатит компания, составляет 500 000 руб., а руководитель — 150 000 руб. (ч. 2 ст. 6.3 КоАП). В бухгалтерском учете эти штрафы отражаются на дату вступления в силу постановления по делу об административном правонарушении в составе прочих расходов организации (п. 16, 18 ПБУ 10/99).

Помимо этого, в составе прочих расходов компаниям пришлось отражать заработную плату работников за период нерабочих дней и соответствующие отчисления на социальные нужды, а также оплату вынужденного простоя из-за приостановления деятельности организации.

Вопросы учета вновь возникших в связи с пандемией расходов организации и их классификации разъяснены Минфином Рос-

сии в Письме № 14/2020 «О практике формирования в бухгалтерском учете информации в условиях распространения новой коронавирусной инфекции», опубликованном, на наш взгляд, довольно поздно — лишь 15.07.2020 [1]. Другие вопросы влияния пандемии на бухгалтерскую отчетность российских организаций в данном письме не разъяснены. Для обоснования методологии учета других аспектов влияния пандемии на отчетность организаций, на наш взгляд, необходимо использовать указания действующих редакций МСФО и российских федеральных учетных стандартов, разработанных на их основе.

Вторым аспектом влияния пандемии на показатели финансовой отчетности компаний является увеличение их накладных расходов в связи с резким сокращением объемов деятельности. Чтобы остановить быстрое распространение инфекции, правительства многих стран (в том числе России) ограничили ведение бизнеса на довольно значительный период. Эти ограничения, то есть снижение объемов и даже на время полное прекращение деятельности, так или иначе затронули практически все сферы бизнеса. Однако, согласно требованиям МСФО (IAS) 2 «Запасы», если в связи с кризисом объемы производства компании резко упадут или его временно приостановят, то компании должны пересмотреть и правила формирования себестоимости своих запасов в части распределения на нее условно-постоянных накладных расходов.

Это необходимо для того, чтобы снижение объемов производства в условиях пандемии не вызвало рост стоимости активов организаций. Так как «постоянные производственные накладные расходы необходимо относить на затраты на переработку на основе нормальной загрузки производственных мощностей (п. 13 МСФО (IAS) 2 «Запасы»), то сумма таких расходов, относимых на каждую единицу продукции, не увеличивается в результате низкого уровня производства или простоев» [2]. Эти расходы должны быть отнесены на увеличение убытков организации.

На наш взгляд, объективный рост общих, условно-постоянных расходов организаций в условиях пандемии вполне может быть компенсирован значительным снижением переменных расходов обычной деятельности компании в случае сокращения ее объемов. Однако в этот период имеют место обстоятельства, вызывающие рост убытков, связанных с выполнением отдельных конкретных договоров, заключенных еще до начала вызванного пандемией кризиса. Имеет место изменение ожиданий экономических выгод относительно расходов, осуществленных в прошлом, в связи

с вновь возникшими экономическими обстоятельствами и необходимость отражения этих изменений в текущей отчетности. Целый ряд договоров может стать и уже стал обременительными в связи с тем, что в изменившихся экономических условиях затраты на их исполнение, возможно, превысят выгоды от них (п. 10 МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»).

Обременительными в период пандемии признаются, например, договоры:

- на поставку товаров, предусматривающие штрафы за несвоевременную поставку или отказ от поставки (чтобы остановить быстрое распространение инфекции, многие правительства ограничили ведение бизнеса);
- по которым увеличиваются затраты на исполнение в связи с заменой инфицированного персонала, сотрудников на карантине и ограниченных в передвижении по иным причинам;
- по которым увеличиваются затраты на исполнение в связи с покупкой альтернативного сырья по более высокой цене (в связи с сокращением или прекращением поставок основного поставщика);
- на оказание услуг в сферах, где потребовалось изменить условия предоставления услуг в связи с введенными санитарно-эпидемиологическими нормами (например, образование или туризм, где введены требования, обязывающие организацию оказывать услуги маленьким группам клиентов), что экономически невыгодно;
- на аренду недвижимости, которая может остаться временно неиспользуемой компанией в связи с ограничением ее деятельности в период пандемии. При этом сдача ее в субаренду маловероятна или возможна только по более низкой тарифной ставке, чем арендная плата, выплачиваемая по договору аренды. Обязывающим событием в этом случае будет подписание договора аренды, от которого организация не может отказаться по юридическим или финансовым соображениям, а резерв должен создаваться по наилучшей оценке неизбежных арендных платежей.

Наиболее сильно, по мнению Правительства РФ (Постановление от 18.04.2020 г. № 540), страдают от распространения коронавирусной инфекции следующие отрасли российской экономики: авиаперевозки, аэропортовая деятельность и автоперевозки; общественное питание; гостиничный бизнес; деятельность турагентств и прочих организаций, предоставляющих услуги в сфере туризма; культура, организация досуга и развлечений; стоматологическая



практика; деятельность по предоставлению бытовых услуг населению; физкультурно-оздоровительная деятельность и спорт; деятельность организаций дополнительного образования, негосударственных образовательных учреждений; организация конференций и выставок; розничная торговля непродовольственными товарами.

Компании, относящиеся к данным отраслям, а также их контрагенты, в первую очередь столкнулись с проблемой наличия обременительных договоров и необходимости формирования резервов по существующим по ним обязательствам согласно правилам МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы».

В свою очередь, создание таких резервов осуществляется на основе признания предприятием обесценения активов, используемых для обеспечения выполнения данных договоров. Стандарт МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» применяется для таких активов, как основные средства, инвестиционная недвижимость, нематериальные активы, гудвилл, дочерние компании и перечисляет несколько внешних признаков обесценения этих активов. Карантинные меры, принимаемые правительствами большинства стран, можно считать очень значительными изменениями, о которых в частности говорится в параграфе МСФО (IAS) 36, 12(b): «В течение периода произошли или произойдут в ближайшем будущем значительные изменения, имеющие неблагоприятные последствия для организации, в технических, рыночных, экономических или правовых условиях, в которых организация осуществляет деятельность, или на рынке, для которого предназначен актив» [3]. В компаниях, подверженных этому внешнему индикатору обесценения, справедливая стоимость активов, а также ценность их использования будет снижаться по причине того, что ожидаемые будущие денежные потоки, генерируемые с помощью данного актива (или генерирующей единицы) будут значительно ниже, чем ожидалось прежде. Закрытый бизнес и вовсе не создает каких-либо денежных потоков во время закрытия.

Необходимо отметить, что пандемия и связанные с ней экономические последствия — повод для пересмотра компаниями не только балансовой, но и ликвидационной стоимости их внеоборотных активов, а также сроков полезного использования, методов амортизации и дисконтирования.

Конечно, ожидания экономических выгод относительно произведенных в прошлом расходов для различных компаний могут иметь полярно различные изменения. Объявленная пандемия и ее экономические последствия

коснулись учета и отчетности не только тех организаций, сферу деятельности которых непосредственно затронуло распространение инфекции, но и на отчетности разных других компаний. Коронавирус (COVID-19) с начала 2020 года распространялся по всему миру и уже повлиял на финансовые рынки, вызвал приостановку производства, срывы поставок, отсутствие персонала из-за карантина, закрытие магазинов и ресторанов, перенос сроков или отмену планов по расширению бизнеса, рост волатильности финансовых инструментов. Особенностью этого влияния, помимо прочего, является отсутствие твердых предположений о длительности периода действия этих условий и перспектив динамики экономического роста (падения) объемов деятельности самих компаний и их партнеров (контрагентов).

В связи с этим возникает еще один аспект влияния пандемии на финансовую отчетность компаний — создание неопределенности в отношении условий деятельности компаний в будущем и необходимости отражения этой неопределенности в данных бухгалтерской (финансовой) отчетности в текущем периоде.

В одной из предыдущих статей нами было указано: «Профессиональное суждение — это заключение специалиста о деталях признания и оценки объекта учета в финансовой отчетности организации на основе профессиональной оценки всех имеющихся объективных факторов, способных повлиять на данное заключение, выраженное относительно ситуаций неопределенности» [4]. Именно ситуация неопределенности среды функционирования компании является основным условием и требованием применения профессионального суждения бухгалтера для формирования объективных данных финансовой отчетности и разъяснений к ней.

Для принятия оценочных решений в условиях неопределенности среды функционирования организации в период пандемии и ее возможных экономических последствий от лиц, ответственных за формирование финансовой отчетности, требуется профессиональное суждение, основанное на собственном практическом опыте и квалификации специалиста, а также на внешней и внутренней информации организации. При этом существует риск, что будет выбран неподходящий способ оценки неопределенных обязательств и необоснованно искажены показатели прибыли и убытка. Финансовому руководителю при формировании суждений в условиях неопределенности следует соблюдать особую осторожность с тем, чтобы не зависить оценку доходов или активов и не занижить оценку расходов или обязательств,

с одной стороны. Но и завышение величины создаваемых резервов опасно, так как ведет к занижению стоимости активов, завышению расходов и обязательств, а следовательно, к снижению инвестиционной привлекательности компании.

Всем организациям приходится идентифицировать характерные для них риски и обстоятельства, связанные с работой в условиях неопределенности в период пандемии и высокой вероятности ее повторения, чтобы показать их в финансовой отчетности. При подготовке отчетности по МСФО уже за 2019 год необходимо было дать пользователям понять, с какими рисками может столкнуться организация, а также сообщить им о суждениях, вынесенных в связи с этим при подготовке финансовой отчетности. Нужно было, основываясь на своем профессиональном суждении, раскрыть все существенные последствия распространения вируса и особое внимание обратить на оценку:

- событий после отчетной даты;
- допущения о непрерывности деятельности, то есть способности организации продолжать работу в будущем;
- чистой возможной цены продажи запасов;
- обесценения дебиторской задолженности, выданных займов, инвестиций в долевые инструменты;
- стоимости активов в форме права пользования;
- обесценения основных средств и нематериальных активов, включая гудвилл;
- оставшегося срока полезного использования и ликвидационной стоимости основных средств и нематериальных активов;
- справедливой стоимости активов и обязательств, которая отражает текущие рыночные условия и допущения участников рынка;
- отложенных налоговых активов и обязательств;
- оценочных обязательств по обременительным договорам;
- риска ликвидности;
- страховых возмещений, связанных с прекращением деятельности или временными перерывами в работе организации;
- выплат, связанных с сокращением сотрудников;
- условий выплат, основанных на долях/акциях;
- планов по реструктуризации;
- модификации договоров;
- убытков, связанных с условными обязательствами.

Для большинства организаций распространение коронавируса оказалось все же некорректирующим событием по отношению к отчетности за 2019 год, так как оно произошло

в период между окончанием отчетного периода и датой одобрения финансовой отчетности к выпуску и свидетельствовало о возникших после отчетного периода условиях. Однако, скорее всего, введение карантина оказало и еще окажет существенное влияние на финансовую отчетность организаций за 2020 год, поэтому компании должны были раскрыть информацию о существовании этих событий и попытаться оценить их финансовые последствия уже в пояснениях к отчетности за 2019 год.

Основным, на наш взгляд, некорректирующим событием, которое могло возникнуть в связи с пандемией и потребовало раскрытия в финансовой отчетности за 2019 год, являлось заявление о намерении прекращения деятельности.

В соответствии с Концептуальными основами, организация должна была подготовить финансовую отчетность в соответствии с допущением о непрерывности деятельности (going concern assumption), заключающемся в объективной уверенности, что организация не имеет ни намерения, ни необходимости прекратить свое существование или прекратить свою коммерческую деятельность. В соответствии с МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности», руководство компании должно было оценить способность организации продолжать деятельность непрерывно. Такую оценку не делают на отчетную дату (например, не делали на 31 декабря 2019), но делают до выпуска финансовой отчетности.

Так как пандемия началась уже в первых месяцах 2020 года, когда никто не мог прогнозировать или взять на себя финансовые последствия самой пандемии и мер, принимаемых властями, чтобы остановить ее, компании должны были оценить свою способность выжить и продолжать свою деятельность в ближайшие 12 месяцев в сложившихся экономических условиях. Для этого лицам, ответственным за составление финансовой отчетности, необходимо было, используя собственное профессиональное суждение, ответить на ряд вопросов:

- обладает ли компания достаточной финансовой устойчивостью, чтобы продолжить работу в условиях снижения спроса на свою продукцию (товары, услуги) и ограничения собственных объемов деятельности;
- существуют ли у компании альтернативные источники финансирования на случай отсутствия необходимых финансовых ресурсов для осуществления текущих расчетов;
- насколько ликвидны активы компании, как быстро и в каком объеме она сможет трансформировать их в средства платежа и т. п.

В зависимости от ответов на эти вопросы руководство должно было сформировать два варианта оценки перспектив своей деятельности в 2020 году.

1. Компания способна продолжать деятельность непрерывно, то есть, другими словами, руководство компании считает, что компания сможет пережить пандемию. Даже в этом случае в примечаниях к отчетности за 2019 год необходимо было сделать раскрытие информации о том, что хотя финансовая отчетность была подготовлена в соответствии с допущением о непрерывности деятельности, эта оценка связана со множеством неопределенностей.

2. Компания не способна продолжать деятельность непрерывно, то есть руководство считает, что компания не выживет в течение ближайшего года. В этом случае сама финансовая отчетность должна быть подготовлена иначе. В связи с угрозой повторных вспышек инфекции и возможного объявления пандемии в течение ближайших лет процедуру оценки перспектив своей деятельности компаниям, вероятно, придется осуществлять и при формировании отчетности за 2020 год.

Еще одним важным некорректирующим событием, которое могло возникнуть в связи с пандемией и потребовать раскрытия в финансовой отчетности за 2019 год, являлись необычно большие изменения стоимости активов, произошедшие после отчетного периода. Сложилась ситуация, когда расчетные оценки, которые были сделаны на конец 2019 года, пришлось пересмотреть уже в начале 2020 года, что повлекло за собой существенную корректировку стоимости определенных активов и обязательств. Если такие допущения и риски существовали до представления отчетности, необходимо было раскрыть характер активов и обязательств и их балансовую стоимость на дату окончания отчетного периода (п. 125 МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности») с учетом этих допущений и рисков.

Так, введенные меры карантина в начале 2020 года вызвали опасения, что ожидаемый кредитный убыток по финансовым активам компаний мог оказаться гораздо больше, чем он оценивался на основе прежней информации и предыдущих прогнозов. Очевидно, что все прогнозы, сделанные до введения карантина, устарели и стали неприменимы. МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» говорит, что ожидаемые кредитные убытки «отражают непредвзятую и взвешенную с учетом вероятности сумму, определенную путем оценки диапазона возможных результатов». Значит, необходимо использовать «обоснованную и подтверждаемую информацию о прошлых со-

бытиях, текущих условиях и прогнозируемых будущих экономических условиях, доступную на отчетную дату без чрезмерных затрат или усилий» (п. 5.5.17 (с) (IFRS) 9 «Финансовые инструменты») [5].

Источником такой информации о прошлых событиях, связанных с деятельностью заемщика, может служить его: финансовая и управленческая отчетность; рейтинг в российских и международных агентствах; дебиторы и кредиторы; деловая репутация в отрасли; объем занимаемой ниши рынка; история развития бизнеса; любая другая информация. Проблемой, на наш взгляд, является оценка текущих и прогноз будущих экономических условий деятельности заемщика. Любое профессиональное суждение при оценке кредитоспособности контрагентов в столь изменившихся экономических обстоятельствах требует изучения дополнительной информации и несет в себе значительный риск.

Информация о принудительном закрытии предприятий государством (столь важная для прогнозирования) впервые стала доступна во многих странах только в конце 2019 года. При этом первые сообщения о коронавирусе и возможной пандемии невозможно было оценить адекватно и в полной мере с точки зрения силы их воздействия на экономику отдельных стран и в мировом масштабе. Таким образом, оценки ожидаемых кредитных убытков организаций на конец 2019 года, вероятно, не включали в себя влияние всех ограничительных мер, принятых в 2020 году. Однако они должны были включать, по крайней мере, некоторые ожидания влияния пандемии на бизнес.

Несмотря на поддерживающие меры российского правительства, их явно недостаточно, так как они касаются не всех отраслей экономики и предусматривают только отсрочку платежей, но не отменяют большинство существующих обязательств. Также пока не ясно, освобождается ли должник от ответственности за нарушение обязательств, обусловленных последствиями пандемии, как обстоятельства непреодолимой силы или форс-мажором. Таким образом, в условиях пандемии и высокой вероятности ее повторения растет вероятность, что платежеспособность контрагентов организации по кредитам, займам, аренде, торговой и прочей задолженности ухудшится. При наличии у компании торговой дебиторской задолженности или иных должников, чей бизнес и денежные потоки, вероятно, пострадают от ограничительных мер, связанных с пандемией, ей следует включить эту прогнозную информацию в оценку ожидаемых кредитных убытков последующих периодов.



Вот краткий список других потенциальных областей учета, на которые повлияет, на наш взгляд, пандемия в 2020 и ближайшие годы:

- резервы (оценочные обязательства) — возможно, потребуется их реструктуризация;
- оценка запасов — возможно, стоимость различных видов запасов будет снижаться только потому, что некоторые из них могут иметь ограниченный срок годности (в случае невозможности их реализации в связи с сокращением (прекращением) розничной торговли), а также в связи с сокращением покупательной способности клиентов (МСФО (IAS) 2 «Запасы»);
- договоры с покупателями — у некоторых покупателей, возможно, не будет достаточно денег, чтобы выполнить свои договорные обязательства, и это может привести к досрочному прекращению или изменению договоров (МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»);

- договоры аренды — арендодатели могут изменить график арендных платежей, чтобы облегчить жизнь своих арендаторов, в том числе благодаря законодательным мерам, принимаемым органами власти. Это может привести к учету изменения аренды или учету переменных арендных платежей (МСФО (IFRS) 16 «Аренда»).

Список можно продолжать, так как сложившаяся санитарно-эпидемиологическая ситуация может повлиять почти на все области финансовой отчетности компаний в 2020 году и последующие ближайшие годы. Так как согласно Закону «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ (ст. 20) [6] МСФО «лежат в основе разработки федеральных и отраслевых стандартов», действующих в РФ, эти вопросы также потребуют решения в процессе составления как промежуточной, так и итоговой финансовой отчетности российских предприятий в 2020 году.

## Литература

1. О практике формирования в бухгалтерском учете информации в условиях распространения новой коронавирусной инфекции: письмо Минфина России от 15 июля 2020 г. № 14/2020 [Электронный ресурс]. URL: [https://www.minfin.ru/ru/document/?id\\_4=130806-pz\\_-142020\\_o\\_praktike\\_formirovaniya\\_v\\_bukhgalterskom\\_uchete\\_informatsii\\_v\\_usloviyakh\\_rasprostraneniya\\_novoi\\_koronavirusnoi\\_infektsii](https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=130806-pz_-142020_o_praktike_formirovaniya_v_bukhgalterskom_uchete_informatsii_v_usloviyakh_rasprostraneniya_novoi_koronavirusnoi_infektsii) (дата обращения: 15.07.2020).
2. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы» [Электронный ресурс]. URL: [https://www.minfin.ru/common/upload/library/no\\_date/2013/ias\\_02.pdf](https://www.minfin.ru/common/upload/library/no_date/2013/ias_02.pdf) (дата обращения: 05.07.2020).
3. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов» [Электронный ресурс]. URL: <https://www.minfin.ru/common/UPLOAD/library/2014/02/main/ias36.pdf> (дата обращения: 15.07.2020).
4. Давыдова О. А. Профессиональное суждение как элемент системы нормативного регулирования бухгалтерского учета // Дискуссия. 2017. № 10. С. 16–22.
5. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» [Электронный ресурс]. URL: [https://www.minfin.ru/common/upload/library/2017/02/main/MSFO\\_IFRS\\_9\\_1.pdf](https://www.minfin.ru/common/upload/library/2017/02/main/MSFO_IFRS_9_1.pdf) (дата обращения: 10.07.2020).
6. О бухгалтерском учете: федер. закон от 06 декабря 2011 г. № 402-ФЗ (ред. от 26.07.2019) [Электронный ресурс]. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_122855/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/) (дата обращения: 10.07.2020).

## References

1. On the practice of generating information in accounting in the context of the spread of a new coronavirus infection. Letter of the Ministry of Finance of Russia dated July 15, 2020 No. 14/2020. URL: [https://www.minfin.ru/ru/document/?id\\_4=130806-pz\\_-142020\\_o\\_praktike\\_formirovaniya\\_v\\_bukhgalterskom\\_uchete\\_informatsii\\_v\\_usloviyakh\\_rasprostraneniya\\_novoi\\_koronavirusnoi\\_infektsii](https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=130806-pz_-142020_o_praktike_formirovaniya_v_bukhgalterskom_uchete_informatsii_v_usloviyakh_rasprostraneniya_novoi_koronavirusnoi_infektsii) (accessed on 15.07.2020). (In Russ.).
2. International Accounting Standard (IAS) 2 “Inventories”. URL: [https://www.minfin.ru/common/upload/library/no\\_date/2013/ias\\_02.pdf](https://www.minfin.ru/common/upload/library/no_date/2013/ias_02.pdf) (accessed on 05.07.2020). (In Russ.).
3. International Accounting Standard (IAS) 36 “Impairment of assets”. URL: <https://www.minfin.ru/common/UPLOAD/library/2014/02/main/ias36.pdf> (accessed on 15.07.2020). (In Russ.).
4. Davydova O.A. Professional judgment as part of the accounting regulatory framework. *Diskussiya = Discussion*. 2017;(10):16-22. (In Russ.).
5. International Financial Reporting Standard (IFRS) 9. “Financial instruments”. URL: [https://www.minfin.ru/common/upload/library/2017/02/main/MSFO\\_IFRS\\_9\\_1.pdf](https://www.minfin.ru/common/upload/library/2017/02/main/MSFO_IFRS_9_1.pdf) (accessed on 10.07.2020). (In Russ.).
6. On accounting. Federal Law No. 402-FZ of December 6, 2011 (as amended on July 26, 2019). URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_122855/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/) (accessed on 10.07.2020). (In Russ.).



**Сведения об авторах****Давыдова Ольга Анатольевна**

кандидат экономических наук, доцент,  
доцент кафедры международных финансов  
и бухгалтерского учета

Санкт-Петербургский университет технологий  
управления и экономики

190103, Санкт-Петербург, Лермонтовский пр.,  
д. 44а, Россия

(✉) e-mail: oldavydova@yandex.ru

**Румянцева Анна Юрьевна**

кандидат экономических наук, доцент,  
доцент кафедры международных финансов  
и бухгалтерского учета

Санкт-Петербургский университет технологий  
управления и экономики

190103, Санкт-Петербург, Лермонтовский пр.,  
д. 44а, Россия

(✉) e-mail: post\_graduate@mail.ru

Поступила в редакцию 16.07.2020

Подписана в печать 29.07.2020

**Information about Authors****Ol'ga A. Davydova**

Candidate of Sciences (Economics), Associate  
Professor, Associate Professor of the Department  
of International Finance and Accounting

St. Petersburg University of Management  
Technologies and Economics

Lermontovskiy Ave 44/A, St. Petersburg, 190103,  
Russia

(✉) e-mail: oldavydova@yandex.ru

**Anna Yu. Rumyantseva**

Candidate of Sciences (Economics), Associate  
Professor, Associate Professor of the Department  
of International Finance and Accounting

St. Petersburg University of Management  
Technologies and Economics

Lermontovskiy Ave 44/A, St. Petersburg, 190103,  
Russia

(✉) e-mail: post\_graduate@mail.ru

Received 16.07.2020

Accepted 29.07.2020