



УДК 657.6

Гречко Надежда Марковна, доцент, к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и финансов
Волжский государственный университет водного транспорта
603951, г. Нижний Новгород, ул. Нестерова, 5.

Абрамова Надежда Эдуардовна, магистрант 38.04.01 Экономика
Волжский государственный университет водного транспорта
603951, г. Нижний Новгород, ул. Нестерова, 5.

ПАНДЕМИЯ КАК УГРОЗА НЕПРЕРЫВНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРИ АУДИТЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Аннотация. Цель исследования – определить факторы оказывающие негативное влияние на непрерывность деятельности в условиях пандемии. В статье рассмотрено нарушение непрерывности деятельности в результате введенного режима самоизоляции, последствия для всех видов транспорта, а также роль аудиторского заключения для внутренних и внешних пользователей информации. Научная новизна работы заключается в анализе уникальности протекающих процессов во время пандемии и изучения нестандартности их влияния на непрерывность деятельности. В результате исследования было выявлено, что с влиянием финансовых, производственных и прочих факторов вызванных пандемией могут справиться ликвидные, платежеспособные, финансово устойчивые и конкурентоспособные хозяйствующие субъекты.

Ключевые слова: пандемия, коронавирус, непрерывность деятельности, самоизоляция, аудиторское заключение

В начале 2020 года мир перевернуло возникновение нового неизученного вируса covid-19, влияющего на дыхательную систему человека. Впервые зафиксированный в Китайской Республике городе Ухань он со стремительной скоростью распространился по всем странам мира: из Китайской республики в США и Австралию, далее Восточную Азию, Европу и Россию.

Китайская республика входит в десятку стран с самой высокой плотностью населения на квадратный километр. В условиях быстрого распространения вируса, способного привести к летальному исходу, вакцина от которого еще не создана, правительство Китайской республики принимает единственное верное решение по предотвращению его дальнейшего распространения путем закрытия внешних границ страны, внутренних границ городов внутри страны, а также введения режима самоизоляции на всей территории страны.

Своевременные и решительные действия правительства, а также менталитет китайцев, а именно их исполнительность, позволили Китайской республике первой из стран снять режим самоизоляции внутри страны и возобновить производство. Опыт Китайской республики по борьбе с пандемией стал важным элементом и послужил примером для всех стран.

25 марта Президент Российской Федерации Владимир Владимирович Путин впервые объявляет о введении режима самоизоляции до 5 апреля, а уже 2 апреля в прямом эфире телевещания объявляет о его продлении до 30 апреля включительно[1,2]. К сожалению, несмотря на действия правительства РФ «на опережение», то есть не дожидаясь массового заражения населения, России не удалось повторить сценарий Китайской республики по борьбе с пандемией. Из-за ряда факторов Россия практически повторила сценарий распространения covid-19 в Италии.

Во-первых, большинство населения России составляют люди пенсионного возраста. Именно люди старшего возраста, а также пациенты с хроническими заболеваниями чаще имеют серьезные осложнения, чем более молодые и физически здоровые люди. Однако по статистике 80% вирус-положительных людей - это трудоспособное население, и средний возраст инфицированных около 48 лет у женщин, и 45 лет у мужчин [3].

Во-вторых, по мнению исследователей из Кембриджа коронавирус, который впервые зафиксировали в Китае был типа «А». Претерпев ряд изменений до типа «В», которые позволили ему преодолевать устойчивость иммунной системы, распространился в Европе и России[4]. Так называемая мутация коронавируса создает новые сложности по созданию единой вакцины, а сам процесс протекания коронавируса может быть бессимптомным.

В-третьих, страх заразиться коронавирусом, охвативший население, создал ажиотаж на медицинские маски. В результате этого имеющееся количество масок не смогло удовлетворить потребности населения в них. Многим масок не хватило, многие неправильно их использовали. Маску необходимо менять каждые два часа, но в условиях дефицита это оказалось невозможным. За время, которое потребовалось для доставки необходимого количества масок в аптеки количество заразившихся росло в геометрической прогрессии. По статистике каждый инфицированный способен передать вирус в среднем 2-3 человекам в день.

В-четвертых, менталитет россиян сильно отличается от жителей Китайской республики, и достаточно схож с итальянцами. Жителям обеих стран России и Италии свойственно своеобразие, характерное «авось обойдется». Халатное отношение людей, которые считают, что они не будут инфицированы или переболеют в легкой форме, приводит к заражению окружающих людей с тяжелыми осложнениями, а в части случаев к смерти.

В результате закрытия странами внешних границ, а также введения режима самоизоляции на территории стран во всем мире сократился спрос на энергоносители. Закрытие внешних границ означает нарушение непрерывности деятельности воздушного транспорта, и падение спроса на авиационное топливо (авиационный керосин или дизель), который является продуктом переработки нефти. Введение ограничений на передвижение внутри городов означает нарушение непрерывности деятельности автомобильного транспорта, и падение спроса на бензин, который также является продуктом переработки нефти.

Пандемия оказала негативное влияние на деятельность всех видов транспорта: воздушного, автомобильного, морского, речного, железнодорожного, трубопроводного. Режим самоизоляции, как один из самых действенных способов остановки распространения эпидемии, временно приостановил деятельность множества предприятий, в том числе оказывающих транспортные услуги.

Многие европейские страны начинают снимать ограничения на передвижения: во Франции режим самоизоляции продлится до 11 мая, в Испании до 9 мая, в Германии до 3 мая. В России режим самоизоляции продлен с 30 апреля до 11 мая 2020 года[5]. И тем не менее ежедневно общее количество вирус-положительных людей увеличивается, поэтому делать окончательные выводы о том, что в ближайшее время спрос в частности на транспортные услуги восстановится до уровня перед началом пандемии (январь-февраль

2020 года) пока рано. Спрос начнет увеличиваться, но не такими быстрыми темпами роста как бы этого хотели организации, оказывающие транспортные услуги.

Темп роста спроса после снятия режима самоизоляции на авиаперевозки прогнозируется ниже, чем у других видов транспорта. Это связано с тем, что наибольший удельный вес занимают пассажирские авиаперевозки, оставшаяся часть – грузовые авиаперевозки. Наибольший удельный вес в структуре пассажирских авиаперевозок принадлежит туристическим авиаперевозкам. Авиаперевозки хоть и не являются сезонным видом транспорта, но зависят от так называемого туристического сезона. Наибольшее количество перемещения туристов приходится на летние месяцы с июня по август.

По мнению исследователей «вторая волна» эпидемии ожидается в июле 2020 года, поэтому можно предположить, что правительство стран в целях предотвращения нового роста инфицированных сохранит введенные ограничения на пересечение внешних границ на летнее время. Сокращение туристического потока окажет негативное влияние на национальную экономику некоторых стран, таких как Доминиканская Республика, Таиланд, Вьетнам, Мальта, Ямайка, Тунис, Турция, Египет и многие другие.

Спрос на морские перевозки тоже упал, однако не так сильно, как на авиаперевозки, так как пассажирские перевозки занимают далеко не первое место. Однако стоит отметить, что наибольшую популярность в последнее время среди пассажирских морских перевозок приобретают круизные лайнеры. Огромные 10-14 палубные гиганты все чаще встречаются курсирующими между портами соседних стран. Из-за пандемии спрос на путевки на круизные лайнеры сократился. Однако есть еще один фактор, оказывающий негативное влияние на спрос на круизные лайнеры со стороны российских туристов. В результате спекулятивных операций на фондовой бирже в период пандемии курс национальной валюты к курсу доллара и евро значительно упал. По данным на 14.01.2020 года курс евро ЦБ составил 67,8162 руб., уже к 29.02.2020 года поднимается до 73,7235 руб., и максимальный курс установлен 20.03.2020 года в 87,2669 руб.[6]. На территории РФ все сделки должны осуществляться в рублевом эквиваленте. Например, для того, чтобы приобрести билет на туристический лайнер, стоимость которого указана в евро, необходимо заплатить стоимость билета в рублях по курсу на сегодняшний день, а так как курс вырос, то и стоимость билета для туриста из России возрастет.

Речной транспорт относится к сезонному виду транспорта. Продление режима самоизоляции в РФ до 11 мая означает сокращение навигационного периода речного транспорта на 11 дней. Уменьшение количества дней навигационного периода прямо пропорционально уменьшению полученных доходов, которые должны покрыть не только расходы в период навигации, но и в период зимнего отстоя.

Тенденция снижения спроса на транспортные услуги, оказываемые различными видами транспорта, не стала исключением и для автомобильных перевозок. Если говорить о пассажирских автомобильных перевозках пострадала набирающая популярность в последнее время услуга каршеринга, которая была на время приостановлена из-за отсутствия возможности обеспечить должную санитарную защиту водителей. В условиях распространения коронавируса салон каждого транспортного средства необходимо полностью обрабатывать антисептическими средствами перед его использованием другим клиентом. Операторы каршеринга не могли обеспечить полную безопасность своих пользователей, так как одна машина использовалась несколько раз в день разными людьми.

Стоит отметить, что существенную часть в расходах любого вида транспорта занимает топливо. Для автомобильного транспорта – бензин, для воздушного транспорта - авиационный керосин, для морского и речного транспорта – дизельное топливо. Все виды топлива получают в результате сложной переработки нефти.

Снижение спроса во всем мире на энергоносители, в том числе на нефть привело к тому, что стоимость за баррель уменьшилась. На снижение спроса на энергоносители

оказало влияние введение ограничений на передвижение, а также изменение природно-климатических условий.

Казалось между ценами на нефть и топливо (бензин, дизель, авиационный керосин) должна прослеживаться прямая зависимость. Цены на нефть растут, соответственно цены на топливо растут. Цены на нефть падают, соответственно цены на топливо падают. Но это не так, когда цены на нефть падают, цены на топливо продолжают расти. Это происходит в результате того, что при уменьшении мировых цен на нефть нефтяные компании компенсируют свои убытки.

Важно отметить, что на территории РФ введен режим самоизоляции. Понятия самоизоляция и карантин не тождественны. Карантин обязателен к исполнению, а меры ответственности за нарушение режима карантина прописаны в законодательстве. Карантин назначается медицинским работников и больному выдается лист нетрудоспособности, оплачиваемый за счет фонда социального страхования с учетом стажа и фактического заработка за два полных последних года. Далее пособие из фактического заработка сравнивают с пособием из МРОТ (12 130) и выплачивают большее из них. Самоизоляция -это мера предупреждения распространения заболевания, при которой лист нетрудоспособности не выдается, следовательно, не оплачивается. Однако по указу Президента от 25 марта заработная плата сохраняется, то есть работодатели обязаны выплатить заработную плату в обычном порядке.

В целях поддержки крупного, среднего и малого бизнеса, а также индивидуальных предпринимателей, наиболее пострадавших в период режима самоизоляции государство оказывает ряд мер: предоставление беспроцентных кредитов сроком на шесть месяцев для выплаты заработной платы сотрудникам; снижение страховых взносов; отсрочка арендных платежей; кредитные и налоговые каникулы.

Если внимательно проследить за всеми введенными мерами государственной поддержки можно выделить один критерий их объединяющий. Все меры призваны помочь отсрочить постоянные расходы.

В те периоды, когда организации не осуществляли свою деятельность, например, во время самоизоляции их доходы были равны нулю, а вот расходы организации продолжали нести. Остановка деятельности или нарушение ее непрерывности означает отсутствие доходов при одновременном сохранении постоянных расходов. К постоянным расходам относятся: повременная заработная плата и страховые взносы, арендная плата, амортизационные отчисления, коммунальные платежи, проценты по кредитам, налог на имущество организаций, налог на владельцев транспортных средств, земельный налог.

Нарушение непрерывности деятельности означает превышение расходов над доходами. Превышение расходов над доходами приводит к возникновению убытков. Убытки означают, что организация не имеет возможности приобретать более качественное сырье и материалы для производства продукции (выполнения работ, оказания услуг), своевременно производить текущий ремонт, технический осмотр, производить замену морально и физически изношенных основных средств или их частей.

Экономические последствия пандемии находят свое отражение и в бухгалтерской (финансовой) отчетности хозяйствующих субъектов и как следствие в их аудиторских заключениях.

Множество предприятий различных организационно-правовых форм, форм собственности и размеров подлежат обязательному аудиту. В результате аудиторской проверки аудитор выдает аудиторское заключение, в котором выражает мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой отчетности). Одним из критериев достоверности является составление бухгалтерской (финансовой отчетности) в соответствии с принципом непрерывности деятельности, то есть способности хозяйствующего субъекта осуществлять свою деятельность как минимум в течение 12 месяцев, следующих за отчетным периодом.

В условиях существенной неопределенности вызванные коронавирусной инфекцией единицы смогут рассчитывать на немодифицированное или безоговорочно

положительное аудиторское заключение. В условиях режима самоизоляции, которая дала людям время и возможности для развития своих профессиональных навыков, повысился спрос на цифровые платформы для обучения, а также онлайн-курсы.

В связи с ростом аудиторских рисков для привлечения внимания аудиторов постановлением Правительства РФ № 434 от 03.04.2020 года утверждены сферы деятельности, наиболее пострадавшие от экономических последствий коронавирусной инфекции [7]. К сферам деятельности наиболее пострадавшим от введенных мер по предупреждению распространения covid-19 относятся авиаперевозки, автомобильные перевозки, физкультурно-оздоровительная деятельность, туристические агентства, гостиничный бизнес, общественное питание, организация досуга и развлечений, дополнительное образование, выставки и конференции и бытовые услуги. Предприятия, относящиеся к данным сферам деятельности, а также некоторые другие могут рассчитывать лишь на модифицированное аудиторское заключение.

Получение аудиторского заключения с оговоркой или отрицательным мнением будет зависеть от степени раскрытия негативных факторов на деятельность хозяйствующих субъектов в финансовой отчетности аудируемого лица. Если аудитор в ходе аудиторской проверки уверен более чем на 50% в том, что аудируемое лицо сможет восстановить непрерывность своей деятельности и адекватно раскрыло это в финансовой отчетности, то выражает мнение с оговоркой, если более чем на 70% уверен, что не восстановит и не раскрыло эти обстоятельства в финансовой отчетности, то выражает отрицательное мнение. В нормативных и законодательных актах не установлено соответствие степени уверенности аудитора по отношению к соблюдению принципа непрерывности деятельности виду выдаваемого аудиторского заключения. Однако в соответствии с МСА 705 (пересмотренным) аудитор выражает мнение с оговоркой, если влияние выявленных искажений является существенным, но не всеобъемлющим, отрицательное мнение, если влияние выявленных искажений является существенным, и всеобъемлющим [8]. В среднем уровень существенности принимается на уровне 5% и рассчитывается как в целом к отчетности, так и к значимым статьям. Всеобъемлемость имеет место, если влияние распространяется на большую часть бухгалтерской отчетности, расчет и критерии определения размера «большой части» каждый аудитор определяет сам исходя из своего профессионального суждения.

При выражении положительного мнения с оговоркой или отрицательного мнения в разделе «Основание для выражения мнения с оговоркой (отрицательного мнения)» аудитор должен указать конкретные причины (факторы) способные повлиять на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности, в том числе и на нарушение принципа непрерывности деятельности. К факторам, способным оказать негативное влияние на непрерывность деятельности относятся: падение спроса, сбои в поставках сырья и материалах, продление ограничительных мер на передвижение, болезнь ключевых работников, растущие постоянные расходы при отсутствии доходов, снижение платежеспособности населения, снижение курса рубля по отношению к доллару США и евро, падение цен на нефть, ограничения на экспорт и импорт (сокращение объемов добычи нефти с 01.05.2020 года на 20% в рамках договоренностей стран участниц ОПЕК+).

Условия существенной неопределенности были созданы из-за массового распространения коронавируса. Коронавирус относится к числу трудно прогнозируемых угроз, наступление которых заранее неизвестно и непредсказуемо. Однако, эффективно действующий риск-менеджмент на предприятии всегда должен помнить о возможности наступления таких событий и быть к ним готов путем формирования резервов, диверсификации производства, инвестирования в ценные бумаги других организаций и так далее. Если организация оказалась не готова к наступлению таких событий это говорит о том, что риск-менеджмент плохо работает или сотрудники, отвечающие за функционирование риск-менеджмента плохо скоординированы. Избежать нарушения непрерывности деятельности, а также минимизировать финансовые потери может помочь

внедрение в риск-менеджмент организации метода scrum, суть которого заключается в разработке нового инновационного продукта. Для этого создается команда, выбирается владелец продукта и scrum-мастер, которые работают над каждой отдельной частью продукта в рамках одного спринта (2-3 недели) и люди входящие в эту команду должны быть высокомотивированными с гибким мышлением и установкой на рост.

Аудиторское заключение играет значительную роль как для внешних, так и для внутренних пользователей информации. Для внутренних пользователей, например, для сотрудников это сигнал к возможным задержкам заработной платы или частичной выплаты в натуральной форме более 20%. Для внешних пользователей аудиторское заключение позволяет снизить финансовые риски. Инвесторы не станут инвестировать в несостоятельные предприятия, страховые компании установят франшизы и повысят страховые взносы, банки не предоставят кредит, поставщики расторгнут договорные обязательства.

Аудиторское заключение полезно всем пользователям информации, кроме самого хозяйствующего субъекта. Здесь важно, чтобы аудитор и аудиторская организация не нарушили принцип независимости и объективности. Нарушение этих, а также других принципов проведения аудита может привести к фальсификации данных и недостоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности. Поэтому просматривая аудиторское заключение стоит обратить внимание не только на содержащуюся в нем информацию, но и на деловую репутацию аудиторской организации.

Список использованной литературы

1. Указ Президента РФ от 25 марта 2020 года № 206 «об объявлении в Российской Федерации нерабочих дней» [Электронный ресурс] / СПС «Консультант Плюс». – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_348485/
2. Указ Президента РФ от 02.04.2020 N 239 "О мерах по обеспечению санитарно-эпидемиологического благополучия населения на территории Российской Федерации в связи с распространением новой коронавирусной инфекции (COVID-19)" / СПС «Консультант Плюс». – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_349217/
3. Официальная информация о коронавирусе в России [Электронный ресурс] / СтопкоронавирусРФ. – Режим доступа: <https://стопкоронавирус.рф/>
4. Генетики: в разных частях света коронавирус мутировал по-разному [Электронный ресурс] / Российская газета. – Режим доступа: <https://rg.ru/2020/04/11/mutacii-koronavirusa.html>
5. Указ Президента РФ от 28.04.2020 N 294 "О продлении действия мер по обеспечению санитарно-эпидемиологического благополучия населения на территории Российской Федерации в связи с распространением новой коронавирусной инфекции (COVID-19)" / СПС «Консультант Плюс». – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_351539/
6. Динамика курса евро к рублю (EUR, ЦБ РФ)[Электронный ресурс] / Яндекс курсы валют. – Режим доступа: <https://yandex.ru/news/quotes/23.html>
7. Постановление Правительства РФ от 3 апреля 2020 г. N 434 "Об утверждении перечня отраслей российской экономики, в наибольшей степени пострадавших в условиях ухудшения ситуации в результате распространения новой коронавирусной инфекции" (с изменениями и дополнениями) [Электронный ресурс] / СПС «Гарант». – Режим доступа: <https://base.garant.ru/73846630/>
8. МСА 705 (пересмотренный) "Модифицированное мнение в аудиторском заключении" [Электронный ресурс] / СПС «Консультант Плюс». – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_207301/

9. Гречко Н.М., Кашина Т.В. Разработка информационно-методического обеспечения аудита внеоборотных активов организаций // Вестник Волжской государственной академии водного транспорта. - 2015. - № 43. - С. 177-182.

PANDEMIC AS A THREAT TO BUSINESS CONTINUITY IN THE AUDIT OF FINANCIAL STATEMENTS

Nadezhda M. Grechko, Nadezhda E. Abramova

The purpose of the study is to identify factors that have a negative impact on business continuity in the context of a pandemic. The article considers the violation of business continuity in the result of the self-isolation regime, the consequences for all modes of transport, as well as the role of the audit report for internal and external users of information. The scientific novelty of the work consists in the analysis of the uniqueness of ongoing processes during the pandemic and the study of their non-standard impact on business continuity. As a result of the study, it was found that liquid, solvent, financially stable and competitive economic entities can cope with the impact of financial, production and other factors caused by the pandemic.

Keywords: pandemic, coronavirus, business continuity, self-isolation, audit report