

Научная статья
УДК 657.622
doi: 10.17586/2713-1874-2022-3-13-23

ВЛИЯНИЕ ВВЕДЕННЫХ ВО ВРЕМЯ ПАНДЕМИИ ПОПРАВОК В МСФО 16 «АРЕНДА» НА ФИНАНСОВЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ ПРЕДПРИЯТИЙ

*Наталья Викторовна Генералова¹, Андрей Витальевич Горкин²,
Ольга Андреевна Максакова³*

^{1,2,3}Санкт-Петербургский государственный университет, Санкт-Петербург, Россия

¹n.v.generalova@spbu.ru, <https://orcid.org/0000-0003-1975-1966>

²st079164@student.spbu.ru

³st078363@student.spbu.ru

Язык статьи – русский

Аннотация: В статье рассматривается поправка «Уступки по аренде, связанные с пандемией COVID-19» к стандарту МСФО (IFRS) 16 «Аренда». Анализируется содержание поправки и дается оценка процесса её введения Советом по МСФО. Также рассмотрено практическое применение поправки на основе выборки крупнейших российских компаний, внесенных в рейтинг «Эксперт-400». Представлено соотношение количества компаний, которые применили и не применили поправку. Описывается влияние поправки на финансовую отчетность. Выявлена закономерность между экономическим эффектом от поправки и финансовыми результатами. Показано, что из проанализированных компаний, которые публикуют отчетность по МСФО, только 3,9% применили поправку. Большинство компаний, применивших поправку, принадлежит отрасли ритейла. Эффект поправки отражался через «отрицательные» переменные платежи и увеличение прочего дохода. Анализ влияния введенной поправки на финансовую отчетность показал, что поправка не была ощутимо полезна для крупных компаний России, но могла потенциально помочь средним и меньшим по размеру предприятиям.

Ключевые слова: аренда, арендатор, МСФО 16, поправка, ритейл, учетная методология, финансовая отчетность, COVID-19

Ссылка для цитирования: Генералова Н.В., Горкин А.В., Максакова О.А. Влияние введенных во время пандемии поправок в МСФО 16 «Аренда» на финансовые результаты предприятий // Экономика. Право. Инновации. 2022. № 3. С. 13–23. <http://dx.doi.org/10.17586/2713-1874-2022-3-13-23>.

THE IMPACT OF THE AMENDMENTS INTRODUCED DURING THE PANDEMIC TO IFRS 16 «LEASES» ON THE FINANCIAL RESULTS OF COMPANIES

Natalya V. Generalova¹, Andrei V. Gorkin², Olga A. Maksakova³

^{1,2,3}Saint-Petersburg State University, Saint-Petersburg, Russia

¹n.v.generalova@spbu.ru, <https://orcid.org/0000-0003-1975-1966>

²st079164@student.spbu.ru

³st078363@student.spbu.ru

Article in Russian

Abstract: This article discusses the amendment to IFRS 16 «Leases» COVID-19-Related Rent Concessions. An analysis of the content of the amendment and an assessment of the IASB's process for introducing are provided. The practical application of the amendment based on a sample of major Russian companies included to the Expert 400 rating is also considered. The ratio of the number of companies that applied and did not apply the amendment is presented. The disclosure of the effect of the amendment on the financial statements is described, and patterns between the economic effect of the amendment and financial results are identified.

The study reveals that of the companies that publish IFRS financial statements, only 3.9% have applied the amendment. The majority of companies that applied the amendment operates in the retail industry. The effect of the amendment was shown through «negative» variable payments and an increase in other comprehensive income. The analysis of the impact of the amendment on financial reporting showed that the amendment was not significantly beneficial to large companies in Russia, but could potentially help medium-sized and smaller companies.

Keywords: accounting methodology, amendment, COVID-19, IFRS 16, financial reporting, lease, lessee, retail

For citation: Generalova N.V., Gorkin A.V., Maksakova O.A. The Impact of the Amendments Introduced During the Pandemic to IFRS 16 «Leases» on the Financial Results of Companies. *Ekonomika. Pravo. Innovacii*. 2022. No. 3. pp. 13–23. (In Russ.). <http://dx.doi.org/10.17586/2713-1874-2022-3-13-23>.

Введение. Начавшаяся в 2020 году пандемия оказала серьезное влияние на многие отрасли экономики. Некоторые виды деятельности можно было относительно безболезненно перевести в дистанционный формат, например, продажа товаров или предоставление услуг по образованию, в то время как другие виды деятельности такой возможности не имели. И одной из основных проблем, с которой столкнулось большинство организаций в начале пандемии – это обязанность платить по договорам аренды, не получая при этом доход. В частности, площади, арендуемые предприятиями для розничной торговли, часто простаивали, и такие предприятия оказывались в затруднительном положении. Реакция бизнеса на так называемые «ковидные ограничения» до сих пор является дискуссионным вопросом, равно как и отражение фактов хозяйственной жизни, связанных с пандемией, в отчетности компаний.

Большое количество компаний готовит отчетность по МСФО. Пандемия COVID-19 является беспрецедентным событием и потому некоторые бухгалтерские практики, используемые для описания финансового состояния предприятия, оказались неудобными и слишком трудоемкими. В связи с этим Совет по МСФО выпустил поправки к стандартам, направленные на разрешение данной проблемы.

Как уже отмечалось ранее, компании, которые использовали в своей деятельности арендованные помещения, значительно пострадали. Так, экономическая деятельность по розничной торговле непродовольственными товарами была включена в перечень отраслей, в наибольшей степени пострадавших в результате распространения новой коронавирусной инфекции [1, 2]. В связи с этим, представляется разумным сконцентрироваться непосредственно на исследовании МСФО (IFRS) 16 «Аренда», рассмотрев отражение в отчетах хозяйственной деятельности организаций, чье нормальное функционирование подразумевает аренду значительных площадей.

В настоящее время исследователями активно проводится анализ стандарта МСФО (IFRS) 16 «Аренда» и изучается влияние пандемии на отчетность компаний. Так,

влияние пандемии рассматривает в своей работе Т.М. Одинцова [3]. Автор анализирует ряд факторов, среди которых – пандемия, влияющих на бухгалтерский учет. В исследовании описывается реагирование бизнеса и регуляторов на данный кризис, подчеркивается проблема учета в связи с принципом непрерывности деятельности и проблема принятия решений в условиях высокой неопределенности.

В.В. Башкатов, М.Э. Аманатова и В.Н. Темирова описывают влияние пандемии на представление отчетности и делают вывод о необходимости внимательной оценки активов организации [4]. Также авторы акцентируют внимание на изменении сроков представления отчетности.

О.А. Давыдова и А.Ю. Румянцева в своей статье указывают на то, что расходы компаний из-за пандемии меняются, в частности, растут расходы, не имевшие место до пандемии, и накладные расходы в связи с полной или частичной остановкой деятельности организаций [5]. Авторы данной статьи наряду с С.М. Морзавченковой [6] выделяют области учета, на которые влияет пандемия, такие как договоры с покупателями и договоры аренды. По договорам с покупателями возникают затруднения в связи с прекращением деятельности некоторых организаций, то есть могут разрываться цепочки поставок.

В статье О.В. Ефимовой и О.В. Рожновой детально исследуется влияние пандемии на разделы отчетности и отмечается, что влияние разнонаправлено. Авторы подчеркивают, что компаниям необходимо раскрывать информацию о влиянии данного кризиса максимально детально, чтобы инвесторы могли получать полное представление о состоянии организации [7].

Исследователи I. Ul Haq, T.A. Arshi проанализировали влияние пандемии на отчетность и предложили внести изменения в структуру представления отчетности через внесение поправок в МСФО (IAS) 1 [8]. Например, в отчете о прибылях и убытках доходы и расходы, связанные непосредственно с пандемией, авторы предложили выделить в отдельный блок. По их мнению, это позволит повысить прозрачность информации для всех стейкхолдеров.

Говоря непосредственно о раскрытии информации о влиянии пандемии на результаты деятельности организации, авторы М.А. Вахрушина и А.А. Вахрушина на основе анализа выборки отчетностей российских компаний делают вывод, что такая информация раскрывается, но качество раскрытия достаточно низкое [9]. Авторами изучается вопрос раскрытия расходов, связанных с пандемией, и результаты исследования показали, что только небольшое число компаний раскрывают данные расходы.

Конкретно поправки к стандартам, выпущенные в период пандемии, анализируются В.В. Карашенко, Г.П. Довлатовой и М.Д. Мирославской [10]. Авторы подчеркивают важность соблюдения всех критериев при применении поправок и делают вывод о том, что в целом поправка к МСФО (IFRS) 16 «Аренда» направлена на облегчение учета изменений договоров аренды.

Сам стандарт МСФО (IFRS) 16 «Аренда» часто находится в центре внимания исследователей. Например, К.О. Зотова и С.Н. Карельская изучили с практической точки зрения переход на стандарт в целом [11]. На основе анализа финансовых отчетностей российских компаний из «Рейтинга крупнейших компаний России по объему реализации продукции» от агентства RAEX, авторы выяснили, что из-за новых правил в стандарте отражения арендованных активов переход имел существенное влияние на отчетность арендаторов.

И.А. Лисовская и Н.Г. Трапезникова подробно рассматривают стандарт как дополнение к ФСБУ 25/2008 по вопросам модификации договоров аренды [12]. Авторы подчеркивают необходимость в профессиональном суждении, в том числе при оценке того, является ли договор и его компоненты договором аренды в понимании стандарта.

М.А. Вахрушина разбирает сложности в учете в целом по стандарту по аренде на конкретных примерах. Автор детально раскрывает разницу между финансовой и операционной арендой, а также рассматривает введенную в связи с пандемией поправку с теоретической точки зрения [13]. В работе уточняется, какая информация, связанная с поправкой, должна быть раскрыта в отчетности компаний, и делается вывод, что приме-

нение поправки приведет к повышению прозрачности отчетности. В другой своей работе М.А. Вахрушина подробнее рассматривает введенную поправку, обращая внимание на условия ее применения и на необходимость предварительного письменного соглашения с арендодателем [14].

В то же время автор А. Teixeira проанализировал поправку к МСФО (IFRS) 16 как элемент системы стандартов [15]. Он рассмотрел процесс введения поправки Советом по МСФО и указал на вопрос: является ли введенная поправка следствием ошибки стандарта или исключительно пандемии.

В целом, анализ влияния пандемии на отчетность и поправок к стандартам в связи с пандемией активно исследуется. Однако обычно акцент делается на теоретическую сторону, и лишь сравнительно небольшое количество авторов обращается к практическим примерам. В данной работе поправка была рассмотрена с практической стороны, и проанализировано ее применение самими компаниями.

Постановка задачи. Цель работы:

- определить, была ли полезна для российских компаний введенная поправка к стандарту МСФО (IFRS) 16 «Аренда»;
- показать, как практика применения стандартов в России сопоставляется с существующими МСФО, так как это является актуальным для российских компаний при ведении учета, особенно когда есть необходимость в использовании профессионального суждения.

Кроме того, выводы работы могут быть интересны с точки зрения дискурса при дальнейшей разработке стандартов, в частности, в сложных экономических условиях.

Для выполнения цели исследования были поставлены задачи, которые можно разделить на два блока. Первый блок включает в себя рассмотрение непосредственно поправки и процесса ее введения. Второй блок состоит из анализа отчетности компаний, которые применили поправку.

Методика исследования. Для достижения поставленных целей исследования и выполнения вышеперечисленных задач были использованы такие методы, как анализ, сравнение и описание. Отчетность компаний была найдена на официальных сайтах ком-

паний в открытом доступе, а также в справочно-аналитической системе по компаниям СПАРК. Для оценки эффективности введенной поправки в стандарт были изучены финансовые отчетности на раскрытие и на представленные финансовые результаты. Данный метод исследования был основан на работе Н.В. Генераловой и С.К. Кулдасова [16]. Компании были выбраны из рейтинга «Эксперт-400» 2021 года от делового аналитического издания «Эксперт». Такая выборка основывается на методе, использованном в вышеупомянутой работе К.О. Зотовой и С.Н. Карельской [11]. Кроме того, источником информации послужил материал по стандартам МСФО, размещенный на сайте Совета МСФО.

Полученные результаты. Одной из ключевых задач данной работы является поиск ответа на вопрос о том, насколько своевременно и эффективно отреагировал Совет МСФО на изменившуюся экономическую обстановку в критических условиях пандемии. Анализ процедуры внесения поправок и соотнесение даты начала распространения COVID-19 с датой выпуска поправки показывает, что реакция была достаточно быстрой. Обратная сторона высокой скорости принятия решений заключается в том, что внесенные поправки могут быть не вполне эффективными, и есть вероятность возникновения необходимости вносить их снова. По мнению авторов, Совет по МСФО в целом смог найти баланс между этими двумя сторонами, оперативно отреагировав на существующие запросы со стороны составителей отчетности.

Кроме того, в связи с появлением ситуаций (пусть и чрезвычайных), при которых необходимо введение поправок в существующие стандарты, встает вопрос об эффективности и, что не менее важно, универсальности стандартов МСФО. Данное качество является ключевым для создания единого языка финансовой отчетности, который бы снижал затраты на представление отчетности [17]. Вполне очевидно, что если язык постоянно меняется, то пользоваться им затруднительно, а если данные изменения являются вынужденными, то он неэффективен. Однако на примере стандарта МСФО (IFRS) 16 можно продемонстрировать, что внесение попра-

вок является частью процедуры введения в действие новых стандартов. Указанный стандарт выпущен сравнительно недавно, поэтому он еще не прошел полной процедуры принятия и потому возникновение поправок естественно.

Предпосылки появления поправок к существующему стандарту лаконично прописаны в предварительном проекте поправок (exposure draft), выпущенном в апреле 2020 года [18]. Так, в нем указано, что «Совет по МСФО был проинформирован о том, что многие арендодатели по всему миру предоставили, или, как ожидается, предоставят льготы по арендной плате арендаторам в связи с пандемией COVID-19. Такие льготы особенно распространены при аренде торговой недвижимости и, в некоторых случаях, поощряются или требуются правительственными органами. Арендные льготы включают в себя арендные каникулы или снижение арендной платы на определенный период времени, за которым, возможно, последует увеличение арендной платы в последующие периоды».

МСФО 16 «Аренда» содержит требования, определяющие порядок учета изменений в арендных платежах, включая арендные уступки. Однако применение этих требований к потенциально большому объему арендных платежей, связанных с COVID-19, на практике затруднительно. В предварительном проекте поправок указано, что «арендаторы отмечают потенциальные трудности в нынешних условиях при оценке того, являются ли связанные с COVID-19 уступки арендной платы модификацией аренды, а в отношении последних возникают трудности при применении требуемых норм учета» [18]. Совет предоставил практическое упрощение, позволяющее облегчить составление отчетности по МСФО во время пандемии.

Кратко поправки можно описать следующим образом. 28 мая 2020 года Советом была выпущена поправка к МСФО (IFRS) 16 «Аренда» – «Уступки по аренде, связанные с пандемией COVID-19». Предусматривается освобождение от применения некоторых требований МСФО (IFRS) 16 для арендаторов в части учета модификаций договоров аренды. Согласно добавленному пункту 46А в качестве упрощения практического

характера можно не анализировать, является ли уступка по аренде, предоставленная арендодателем в связи с пандемией COVID-19, модификацией договора аренды. Принимая такое решение, арендатор учитывает изменения арендных платежей по процедуре стандарта без модификации договора. Добавленный пункт 46В указывает, что использовать упрощение возможно для уступок, являющихся прямым следствием пандемии COVID-19, и если:

- пересмотренная сумма возмещения за аренду становится не больше суммы возмещения, которая была до возникновения уступки;

- изменяемые платежи, обычно уменьшаемые, подлежат оплате до 30 июня 2021 (в версии от 2020 года; и до 30 июня 2022 в версии от 2021 года);

- отсутствуют другие существенные изменения условий договора аренды.

Данная поправка применяется в отношении годовых отчетных периодов, начинающихся 1 июня 2020 года. В то же время возможно досрочное применение [19].

Далее представлены результаты анализа отчетности по МСФО крупнейших российских компаний на предмет применения данной поправки. На первый взгляд кажется, что данная поправка не может являться серьезной помощью компаниям, оказавшимся в затруднительном положении в связи с пан-

демией. Для проверки данного предположения были проанализированы финансовые отчетности за 2020 год 129 российских компаний (Таблица 1). Компании были выбраны из списка «Эксперт-400» 2021 года от делового аналитического издания «Эксперт» по принципу наличия в открытом доступе отчетности по МСФО. В выборку попали компании из различных отраслей, начиная с нефтегазовой промышленности и заканчивая оптовой торговлей. Из 129 крупнейших компаний восемнадцать компаний не применили поправку, 82 компании указали, что поправка не имела влияния на отчетность. Присутствуют двадцать компаний, в отчетности которых нет упоминания поправки в стандарте МСФО (IFRS) 16 об аренде, и три компании, у которых есть упоминание поправки, но оценка влияния не завершена (ПАО «Уралкалий», ПАО «Инград», АО «Гидпромашсервис»). Также в выборке присутствует один случай (АО «Объединенная зерновая компания»), когда пандемия COVID-19 не оказала существенного влияния на деятельность организации. Таким образом, лишь пять компаний из рассматриваемых применили поправку, что составило 3,9% от всех анализируемых компаний. При этом стоит отметить, что две из них, ПАО «Т Плюс» и ПАО «Корпорация ВСМПО-АВИСМА», количественно влияние не раскрывают.

Таблица 1

Сводная таблица по анализируемым компаниям

(Составлена авторами)

	Количество	Доля, %
Всего рассмотрено российских компаний	129	100
Из них:		
Применили поправку	5	3,88
Не применили поправку	18	13,95
Нет влияния поправки	82	63,57
Влияние поправки не раскрыто	20	15,50
Особые случаи	4	3,10

Возможные причины подобной «редкости» применения поправки могут быть различны. По всей видимости, одна из причин связана с тем, что анализируемые компании

являются одними из крупнейших в России, имеют достаточные ресурсы для ведения «более сложной» бухгалтерии и могут справиться с ведением учета даже в кризисной

ситуации пандемии. Другой причиной могут быть особенности страны. Применение МСФО в России сопряжено с известными трудностями, такими как, например, трудности перевода стандартов на русский язык. Возможно, некоторые компании решили «не рисковать» и не стали вводить новую поправку, практики применения которой еще нет.

Анализируемые 129 компаний принадлежат к разным отраслям экономики. Не исключено, что для многих компаний данная поправка не имеет значения, поскольку у предприятий в таких отраслях, как нефтегазовая, аграрная или машиностроительная, не так много арендуемых помещений. Три компании, которые подробно раскрыли влияние поправки, принадлежат отрасли ритейла и используют в своей деятельности большое количество арендуемых помещений, и некоторым пришлось их закрыть во время локдауна. При этом компании не могли расторгнуть договоры аренды без существенных потерь и штрафов для себя, а также сдать арендуемые площади в субаренду. Речь идет о компаниях ПАО «М.Видео» – сеть по продаже бытовой техники и электроники, ПАО «Магнит» – сеть розничных магазинов, и ПАО «Аптечная сеть 36,6» – сеть розничной торговли товарами для красоты и здоровья. У «Магнита» объем выручки на 2020 год (седьмая строчка из 129 компаний) примерно в 40 раз больше объема выручки «Аптечной сети 36,6» (128 строчка из 129 компаний). В то же время в выборке присутствуют и другие компании розничной торговли больших (например, X5 RetailGroup) и меньших (например, Группа Рольф) размеров, которые отразили отсутствие влияния поправки. Такой разброс в размерах рассматриваемых предприятий не дает сделать вывод, что определенному типу компаний отрасли ритейла поправка была полезна. Из двух других компаний, на деятельность которых поправка оказала влияние, но которые не раскрыли силу этого влияния, – ПАО «Т Плюс», работающая в отрасли электроэнергетики, ПАО «Корпорация ВСМПО-АВИСМА», действующая в отрасли цветной металлургии. Из 129 компаний указанные пять компаний, которые применили поправку, можно назвать скорее исключениями. Также заметим, что

существенная часть торговых точек ПАО «Магнит» и ПАО «Аптечная сеть 36,6» не закрывались во время пандемии, так как данные компании торгуют продуктами первой необходимости. Таким образом, на «М.Видео» пандемия имела большее влияние, чем на «Магнит» и «Аптечная сеть 36,6», что следует учитывать при дальнейшем сравнении данных компаний.

Подводя промежуточный итог, стоит отметить, что пока нельзя утверждать, что поправка не принесла никаких облегчений для работы предприятий. Единственный обоснованный вывод, который может быть сделан, заключается в том, что для крупных компаний России эффект поправки к стандарту по аренде МСФО (IFRS) 16 практически не наблюдался. Для оценки влияния поправки для большего количества компаний с охватом более мелких предприятий необходимо проводить дополнительное исследование. Однако следует добавить, что результативность подобного исследования ставится под вопрос, так как такие компании обычно не публикуют отчетность МСФО, следовательно, к ним поправка может быть не применима вовсе.

Для дальнейшего изучения влияния поправки МСФО (IFRS) 16 была проанализирована отчетность трех компаний, которые подробно раскрывают влияние поправки на свою отчетность. Говоря непосредственно о логике раскрытия влияния, стоит отметить, что у «Аптечной сети 36,6» и «М.Видео» она примерно одинакова, эффект отражен через «отрицательные» переменные платежи [20, 21]. В отчетности «Аптечной сети 36,6» указано, что организации была предоставлена возможность уменьшить фиксированные арендные платежи. Это снижение в примечаниях представлено как «отрицательные» переменные платежи на сумму 332 млн руб., уменьшающие строку «Коммерческие, общехозяйственные и административные расходы» в отчете о прибылях и убытках. Ранее эффект от получения скидки подлежал бы отражению в составе модификации активов в форме права пользования (уменьшение строки баланса: «Активы в форме права пользования») и обязательств по аренде (уменьшение строки баланса: долгосрочные и краткосрочные «Обязательства по аренде»). В от-

четности «М.Видео» информация отражена в целом похожая, но отдельно отмечается, что организация уменьшила балансовую стоимость обязательств по аренде на сумму предоставленных уступок в 1 989 млн руб.

У ПАО «Магнит» представлен несколько иной подход к раскрытию влияния поправки [22]. Так, в консолидированном отчете о совокупном доходе уменьшение арендных платежей в результате предоставления уступок по аренде, связанных с пандемией COVID-19, отражено как увеличение прочего дохода. При этом, в консолидированном отчете о финансовом положении, равно как и у «М.Видео», изменение было отражено как уменьшение обязательства по аренде. Также организация раскрывает способ расчета данного уменьшения, оно было рассчитано как

разница между балансовой стоимостью обязательства по аренде перед предоставлением уступок и приведенной стоимостью будущих арендных платежей (с учетом предоставленных уступок), дисконтированной с использованием первоначальной ставки дисконтирования.

Сводная количественная информация по трем компаниям представлена в Таблице 2. Компании похожи по доле активов в форме права пользования во внеоборотных активах, что указывает на схожесть моделей ведения деятельности, но различаются по практически всем остальным параметрам. «Магнит» является самой крупной из трех компаний, так как практически по всем строчкам в абсолютном размере компания лидирует.

Таблица 2

**Сравнение влияния дохода от уступок по аренде по трем компаниям,
2020 год**
(Составлена авторами)

Показатель	Магнит	М.Видео	Аптека 36,6
Активы в форме права пользования, млн руб.	308 445	71 593	9 164
Внеоборотные активы, млн руб.	678 461	167 539	24 092
Активы всего, млн руб.	945 392	396 704	54 428
Выручка, млн руб.	1 553 777	417 857	39 267
Валовая прибыль, млн руб.	365 756	97 355	13 569
Прибыль (убыток) до налогообложения, млн руб.	42 703	8 217	(643)
Общехозяйственные и административные Расходы, млн руб.	(279 538)	(78 818)	(12 899)
Доходы от уступок по аренде, млн руб.	1 482	1 989	332
Доля активов в форме права пользования во внеоборотных активах, %	45,46	42,73	38,04
Доля активов в форме права пользования в совокупных активах, %	32,63	18,05	16,84
Доля доходов от уступок в активах в форме права пользования, %	0,48	2,78	3,62
Доля доходов от уступок в объеме выручки, %	0,10	0,48	0,85
Доля доходов от уступок в размере прибыли (убытка) до налогообложения, посчитанной с учетом уступок по аренде, %	3,47	24,21	51,63
На сколько увеличилась прибыль (уменьшился убыток) до налогообложения за счет доходов от уступок, %	3,60	31,94	-34,05

Можно видеть, что чем больше размер выручки компании, тем больше размер дохода от уступок. По всей видимости, это связано с прямой зависимостью количества помещений, арендуемых компанией, от ее размера. Однако доля доходов от уступок в сумме всех активов в форме права пользования, а также их доля в объеме выручки и доля в объеме прибыли до налогообложения уменьшается с ростом размера компании. Это может говорить о действительной незначительности поправки. У компаний примерно одинаковый уровень использования арендованных объектов, о чем говорит схожая доля активов в форме права пользования. Стоит отметить, что в случае если поправка к стандарту была бы одинаково полезной для всех компаний, то и доля доходов от уступок должна была бы быть тоже на одинаковом уровне. Такая же тенденция наблюдается у данных по влиянию уступок на прибыль до налогообложения. Следует уточнить, что для подсчета данного показателя была рассчитана прибыль без применения уступок, которая была сопоставлена с прибылью с уступками. Заметим, что чем меньше размер компании, тем большее влияние на прибыль до налогообложения оказывают признанные доходы от уступок. То есть складывается впечатление, что поправка может быть действительно не важна для крупных компаний, но могла бы быть принципиальна для малых предприятий. Тем не менее, стоит понимать, что обоснованных выводов на основании лишь трех компаний делать нельзя, а существующая зависимость может быть объяснена особенностями активов в форме права пользования каждой из компаний.

Выводы. В целом поправка представляет собой упрощение учета предоставленных арендатору арендных каникул и снижение арендной платы во время пандемии. Стандарт МСФО (IFRS) 16 «Аренда» был выпущен недавно, и потому вносимые в него поправки ожидаемы. В то же время исследование показало, что Совет по МСФО внес поправку достаточно быстро, отреагировав на возникшие кризисные обстоятельства.

Анализ практики применения поправки показал следующее. Из крупнейших российских компаний, внесенных в рейтинг «Экс-

перт-400», которые публикуют отчетность МСФО в открытом доступе, только 3,9% (пять компаний) применили поправку. Компании, применившие поправку, можно считать скорее исключениями. Такая редкость применения поправки может быть связана с тем, что анализируемые компании являются одними из крупнейших в России и имеют достаточно ресурсов, чтобы вести усложнившийся в период пандемии бухгалтерский учет. Из компаний, применивших поправку, большинство принадлежит отрасли ритейла.

Три компании из отрасли ритейла, которые применили поправку и количественно раскрыли ее влияние, имеют схожую логику представления информации. Две компании отразили эффект через «отрицательные» переменные платежи, которые уменьшают строку «Коммерческие, общехозяйственные и административные расходы» в отчете о прибылях и убытках. Третья компания раскрыла влияние поправки через увеличение прочего дохода. Некоторые компании также указали в балансе уменьшение обязательств по аренде.

Исследование влияния поправки на финансовые результаты показало, что доля доходов от уступок по аренде в объеме выручки компании уменьшается с ростом размера компании. Это указывает на незначительную полезность поправки. В то же время было замечено, что чем меньше размер компании, тем большее влияние на прибыль до налогообложения оказывают признанные доходы от уступок. Это может говорить о том, что поправка может быть не важна для крупных компаний, но принципиальна для меньших предприятий.

Предположение о возможном эффекте для компаний меньшего размера опирается на ограниченное исследование, которое невозможно расширить в связи с малым числом средних и малых российских компаний, публикующих отчетность по МСФО. Для полноценной оценки эффекта для меньших компаний необходимо проводить дополнительное исследование с включением зарубежных компаний. В процессе исследования был также сформулирован следующий вопрос: если поправка в МСФО (IFRS) 16 «Аренда» была направлена на улучшение нового стандарта, то неясно, почему лишь

пандемия смогла указать на существующий недочет. Таким образом возможно, что есть необходимость в стресс-тестировании

существующих стандартов. Данной проблеме могут быть посвящены дальнейшие исследования.

Список источников

1. Перечень отраслей российской экономики, в наибольшей степени пострадавших в условиях ухудшения ситуации в результате распространения новой коронавирусной инфекции от 29.06.2022: утвержден Постановлением Правительства РФ от 03.04.2020 № 434 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://www.economy.gov.ru/material/dokumenty/perechen_otrasley_ekonomiki_postradavshih_v_rezultate_rasprostraneniya_koronavirusnoy_infekcii.html
2. Правительство определило 22 отрасли, которые первыми получают господдержку // Официальный сайт Министерства экономического развития РФ [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://www.economy.gov.ru/material/news/ekonomika_bez_virusa/pravitelstvo_opredelilo_22_otrasli_kotorye_pervymi_poluchat_gospodderzhku.html
3. Одинцова Т.М. Специфика и особенности бухгалтерского учета и отчетности в условиях вызовов современности: уроки COVID-19 // В сборнике «Россия: тенденции и перспективы развития». Материалы XII Международной научно-практической конференции «Регионы России: стратегии развития и механизмы реализации приоритетных национальных проектов и программ». – Курск, 2021. – С. 245–251.
4. Башкатов В.В., Артеменкова О.Е., Егорова О.С. Подготовка и сдача бухгалтерской (финансовой) отчетности в условиях пандемии // Вестник Алтайской академии экономики и права. 2020. № 5–2. С. 242–247. DOI: 10.17513/vaael.1135.
5. Давыдова О.А., Румянцева А.Ю. Специфика отражения влияния пандемии в бухгалтерском учете и финансовой отчетности организаций // Экономика и управление. 2020. Т. 26. № 7 (177). С. 766–774. DOI: 10.35854/1998-1627-2020-7-766-774.
6. Морзавченкова С.М. Влияние пандемии COVID-19 на формирование корпоративной отчетности российских компаний // Инновационное развитие экономики. 2021. № 1 (61). С. 250–256. DOI: 10.51832/2223-7984_2021_1_250.
7. Ефимова О.В., Рожнова О.В. Аналитичность финансовой отчетности в фокусе пандемии COVID-19 // Экономический анализ: теория и практика. 2020. Т. 19. № 10 (505). С. 1794–1821. DOI: 10.24891/ea.19.10.1794.
8. Ul Haq I., Arshi T.A. The Impact of Covid-19 on IAS 1 Presentation of Financial Statements // IUP Journal of Accounting Research & Audit Practices. 2022. Jan. T. 21. № 1, С. 7–17. (In Eng.).

References

1. List of Sectors of the Russian Economy Most Affected by the Worsening Situation due to the Spread of a New Coronavirus Infection dated 29.06.2022: Approved by Decree of the Government of the Russian Federation No. 434. on 03.04.2020 No. 434. Available at: www.economy.gov.ru/material/dokumenty/perechen_otrasley_ekonomiki_postradavshih_v_rezultate_rasprostraneniya_koronavirusnoy_infekcii.html (In Russ.).
2. The Government Has Identified 22 Sectors that Will Be the First to Receive State Support. *Ministry of Economic Development of the Russian Federation website*. Available at: www.economy.gov.ru/material/news/ekonomika_bez_virusa/pravitelstvo_opredelilo_22_otrasli_kotorye_pervymi_poluchat_gospodderzhku.html (In Russ.).
3. Odintsova T.M. Specifics and Features of Accounting and Reporting in the Face of Modern Challenges: Lessons of COVID-19. In collection «Russia: Trends and Prospects for Development». *Proceedings of the XII International scientific-practical conference «Russian regions: development strategies and mechanisms for implementing top-priority national projects and programs»*. Kursk. 2021. pp. 245–251. (In Russ.).
4. Bashkatov V.V. Artemenkova O.E., Egorova O.S. Preparation and Submission of Accounting (Financial) Statements under Pandemic. *Vestnik Altaiskoy Akademii Ekonomiki and Prava*. No. 5–2, pp. 242–247. (In Russ.). DOI: 10.17513/vaael.1135.
5. Davydova O.A., Rumyantseva A.Yu. Specifics of Reflection of Pandemic Impact in Accounting and Financial Reporting of Organizations. *Ekonomika i upravlenie*. Vol. 26. No. 7 (177). pp. 766–774. (In Russ.). DOI: 10.35854/1998-1627-2020-7-766-774.
6. Morzavchenkova S.M. Impact of COVID-19 Pandemic on Corporate Reporting of Russian Companies. *Innovatsionnoie pasvitie ekonomiki*. No. 1 (61). pp. 250–256. (In Russ.). DOI: 10.51832/2223-7984_2021_1_250.
7. Efimova O.V., Rozhnova O.V. Analyticity of Financial Reporting in the Focus of the COVID-19 Pandemic. *Ekonomicheskii analiz: teoria i praktika*. Vol. 19. No. 10 (505). pp. 1794–1821. (In Russ.). DOI: 10.24891/ea.19.10.1794.
8. Ul Haq I., Arshi T.A. The Impact of Covid-19 on IAS 1 Presentation of Financial Statements. *IUP Journal of Accounting Research & Audit Practices*. Vol. 21. No. 1. pp. 7–17.

9. Вахрушина М.А., Вахрушина А.А. Раскрытие информации о влиянии пандемии COVID-19 на финансовую отчетность компаний как условие ее прозрачности // *Международный бухгалтерский учет*. 2021. Т. 24. № 3 (477). С. 271–296. DOI: 10.24891/ia.24.3.271.
10. Карашченко В.В., Довлатова Г.П., Мирославская М.Д. Анализ поправок к МСФО, связанных с необходимостью сглаживания экономических последствий пандемии // *Учет и статистика*. 2020. № 3 (59). С. 29–35.
11. Карельская С.Н., Зотова К.О. Влияние новых правил отражения аренды по МСФО (IFRS) 16 на финансовую отчетность российских компаний // *Экономика. Право. Инновации*. 2021. № 3. С. 4–11. DOI: 10.17586/2713-1874-2021-3-4-11.
12. Лисовская И.А., Трапезникова Н.Г. Порядок учета модификаций договора аренды в отчетности арендатора // *Международный бухгалтерский учет*. 2020. Т. 23. № 11. С. 1198–1219. DOI: 10.24891/ia.23.11.1198.
13. Вахрушина М.А. МСФО (IFRS) 16 «Аренда»: новации стандарта и влияние пандемии COVID-19 на организацию учета и раскрытие отчетной информации // *Международный бухгалтерский учет*. 2020. Т. 23. № 9. С. 962–980. DOI: 10.24891/ia.23.9.962
14. Вахрушина М.А. Особенности применения МСФО (IFRS) 16 «Аренда» в связи с пандемией COVID-19 // *Цифровая экономика: перспективы аудита и безопасности бизнеса: Сборник статей по материалам Всероссийской научно-практической конференции, Тюмень, 05 ноября 2020 года – Тюмень: Тюменский государственный университет, 2020. – С. 22–27 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://proxy.library.spbu.ru:3693/download/elibrary_44354527_23280770.pdf*
15. Teixeira A. Accounting for Leases – Lessons from COVID-19 // *Pacific Accounting Review (Emerald Group Publishing Limited)*. 2021. Т. 33. № 2. С. 238–245. (In Eng.). DOI: 10.1108/PAR-09-2020-0186.
16. Генералова Н.В., Кулдасов С.К. Интерпретация показателей финансовой отчетности в контексте изменения учетной методологии: опыт перехода на МСФО (IFRS) 15 российскими девелоперами // *Global and Regional Research*. 2020. Т. 2. № 2. С. 139–145.
17. Who we are // *The International Financial Reporting Standards Foundation*. Официальный вебсайт [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.ifrs.org/about-us/who-we-are/> (In Eng.).
18. Exposure Draft. Covid-19-Related Rent Concessions // *The International Financial Reporting Standards Foundation*. Официальный вебсайт [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.>
9. Vakhrushina M.A., Vakhrushina A.A. Disclosure of the Impact of the COVID-19 Pandemic on the Financial Statements of Companies as a Condition for its Transparency. *Mezhdunarodniy bukhgalterskiy uchet*. Vol. 24. No. 3 (477). pp. 271–296. (In Russ.). DOI: 10.24891/ia.24.3.271.
10. Karashchenko V.V., Dovlatova G.P., Miroslavskaya M.D. Analysis of Amendments to IFRS Related to the Need of Smoothing the Economic Consequences of the Pandemic. *Uchet i statistika*. No. 3 (59). pp. 29–35. (In Russ.).
11. Zotova K.O., Kareskaia S.N. The Effect of the New Lease Accounting Rules under IFRS 16 on the Financial Reporting of Russian Companies. *Ekonomika. Pravo. Innovacii*. 2021. No. 3. pp. 4–11. (In Russ.). DOI: 10.17586/2713-1874-2021-3-4-11
12. Lisovskaya I.A., Trapeznikova N.G. Procedure of Accounting of Lease Agreement Modifications in Lessee's Reporting. *Mezhdunarodniy bukhgalterskiy uchet*. Vol. 23. No. 11. pp. 1189–1219. (In Russ.). DOI: 10.24891/ia.23.11.1198.
13. Vakhrushina M.A. IFRS 16 Leases: Innovations in the Standard and the Impact of the COVID-19 Pandemic on Accounting Organization and Reporting Disclosure. *Mezhdunarodniy bukhgalterskiy uchet*. Vol. 23. No. 9. pp. 962–980. (In Russ.). DOI: 10.24891/ia.23.9.962
14. Vakhrushina M.A. Peculiarities of IFRS 16 «Leases» Application in Connection with COVID-19 Pandemic. *Digital Economy: perspectives of audit and business security. Proceedings of All-Russian scientific and practical conference. Tyumen: Tyumenskiy gosudarstvenniy universitet*. 2020. pp. 22–27. Available at: https://proxy.library.spbu.ru:3693/download/elibrary_44354527_23280770.pdf (In Russ.).
15. Teixeira A. Accounting for Leases – Lessons from COVID-19. *Pacific Accounting Review (Emerald Group Publishing Limited)*. Vol. 33. No. 2. pp. 238–245. DOI: 10.1108/PAR-09-2020-0186.
16. Generalova N.V., Kuldasov S.K. Interpretation of Financial Statements in the Context of Changes in Accounting Methodology: Russian Developers' Experience of Transition to IFRS 15. *Global and Regional Research*. Vol. 2. No. 2. pp. 139–145. (In Russ.).
17. Who we are. *The International Financial Reporting Standards Foundation Website*. Available at: www.ifrs.org/about-us/who-we-are/
18. Exposure Draft. Covid-19-Related Rent Concessions. *The International Financial Reporting Standards Foundation Website*. Available at: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/>

ifrs.org/content/dam/ifrs/project/ifrs-16-covid-19/ed-covid-19-related-rent-concessions.pdf (In Eng.).

19. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 16 «Аренда» (введен в действие на территории РФ Приказом Минфина России от 11.06.2016 № 111н) (ред. от 20.08.2021) // СПС «КонсультантПлюс» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_202611/b16fbd6e5e0cd5497981cc995c58374ffc59ddff/

20. Годовая консолидированная финансовая отчетность по МСФО ПАО «Аптечная сеть 36,6» за 2020 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.e-disclosure.ru/portal/files.aspx?id=1216&type=4>

21. Годовая консолидированная финансовая отчетность по МСФО ПАО «М.Видео» за 2020 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.e-disclosure.ru/portal/files.aspx?id=11014&type=4>

22. Консолидированная финансовая отчетность ПАО «Магнит» за 2020 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.magnit.com/ru/disclosure/financial-statements/#tabs-fs-1-2020>

ifrs-16-covid-19/ed-covid-19-related-rent-concessions.pdf

19. Ministry of Finance of Russia (2021), Order No. 111n of the Ministry of Finance of Russia dated 11.06.2016 (ed. from 20.08.2021), IFRS 16 «Leases», Ministry of Finance of Russia, Moscow. *SPS «KonsultantPlus»*. Available at: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_202611/b16fbd6e5e0cd5497981cc995c58374ffc59ddff/

20. PJSC Aptechnaya Set' 36,6. IFRS Consolidated Financial Statements with auditor's report as of 31 December 2020. Available at: <https://www.e-disclosure.ru/portal/files.aspx?id=1216&type=4> (In Russ.).

21. PJSC M.Video. IFRS Consolidated Financial Statements with auditor's report as of 31 December 2020. Available at: <https://www.e-disclosure.ru/portal/files.aspx?id=11014&type=4> (In Russ.).

22. PJSC Magnit. IFRS Consolidated Financial Statements with auditor's report as of 31 December 2020. Available at: <https://www.magnit.com/ru/disclosure/financial-statements/#tabs-fs-1-2020> (In Russ.).