



УДК 657.1.012.1:336.74

**TRANSFORMATION OF FINANCIAL STATEMENTS IN THE
CONVENTION OF THE COVID-19 PANDEMIC****ТРАНСФОРМАЦІЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В УМОВАХ ПАНДЕМІЇ COVID-19****Bezruchuk S.L. / Безручук С.Л.***PhD in Economics, as. prof. / к.е.н., доц.*

ORCID: 0000-0001-7374-7875

*Zhytomyr Polytechnic State University, Zhytomyr, Chudnivska, 103, 10005**Державний університет «Житомирська політехніка»,**Житомир, Чуднівська, 103, 10005***Myskiv L.P. / Миськів Л.П.***PhD in Economics, as.prof. / к.е.н., ст. викл..*

ORCID: 0000-0002-4818-5468

*National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine,**Kyiv, Heroiv Oborony Str.15, building 3, 03041**Національний університет біоресурсів і природокористування України,**Київ, вул. Героїв Оборони, 15, буд.. 3, 03041*

Анотація. В роботі розглядаються питання відображення наслідків COVID-19 у фінансовій звітності найбільших 50-ти платників податків у 2019-2020 рр. Визначено як вплинули обмеження через коронавірус на діяльність підприємств, чи переглядали вони базові концепції і положення бухгалтерського обліку, зокрема, щодо оцінки статей, або оцінки можливості діяльності підприємства; чи вважали підприємства важливою цю подію для розкриття її у своїх фінансових звітах. Також зосереджена увага на думках аудиторів щодо наступної події, висловленої у аудиторських висновках. Виявлено, що більшість підприємств визначили вплив наслідків COVID-19 на їх діяльність як несуттєву, визначали як некоригуючу подію і практично не проводили оцінку статей, чутливих до події, що склалась. Що стосується аудиторських висновків, то в 2020 р. жодний аудитор не визначав подію як коригуючу, на відміну від 2019 р., де були присутні сумніви у одиничних аудиторів щодо продовження діяльності підприємств, що досліджувались. Зроблено висновок про низький рівень інформування зацікавлених стейкхолдерів фінансової звітності. Необхідно у фінансовій звітності висвітлювати питання проведених дій підприємствами щодо мінімізації ризиків впливу та оцінки найбільш чутливих статей. Це дозволить підвищити рівень взаємодії компанії із зацікавленими сторонами, сформувати позитивний імідж та підвищити конкурентні показники компанії

Ключові слова: covid-19; якість бухгалтерського обліку; якісні характеристики фінансової звітності, наступні події, безперервність, регулювання

Вступ

Ще донедавна вважалось, що всі зміни в бухгалтерському обліку були зумовлені глобалізаційними процесами, підвищенню уваги до питань екологічної безпеки та соціальної відповідальності. Проте ХХІ сторіччя поставило нові виклики, як перед Україною (через наявність гібридної війни), так і перед усім світом (через пандемію, спричинену корона вірусом (COVID-19). І якщо, окремі аспекти посилились у зв'язку з вищезгаданими подіями, то інші – або втратили свою актуальність, або почали набувати зовсім нових форм, таких як «появи деяких нових господарських операцій, зменшенням кількості типових операцій підприємства» [12, с.116]. Значна кількість компаній була вимушена припинити або обмежити свою діяльність на період карантинних



обмежень, які були особливо жорсткі у 2020 р. Заходи, вжиті державами для стримання поширення коронавірусу, вплинули на діяльність підприємств у всьому світі. Знизилась прибутковість. Підприємства у всьому світі переживали втрату частини або й всіх доходів, зростання операційних витрат, що вплинуло на їх фінансовий стан (Pukin-Sowul, P., Ostrowska, A., 2021), особливо це стосувалось підприємств сфери торгівлі, громадського харчування, готельної справи. Однозначно можна сказати, що пандемія знову вивела бухгалтерський облік на перший план в діяльності підприємства, зобов'язуючи бухгалтерів вирішувати нестандартні питання. Перш за все, це вплинуло на відображення у фінансовій звітності показників серед багатьох компаній у всьому світі, починаючи з першого кварталу 2020 р. Міжнародна федерація бухгалтерів також наголошує на тому, що «економічні кризи історично слугували потужним каталізатором фінансових злочинів, і цей ризик нічим не відрізняється в нинішніх умовах» (A Statement from the International Federation of Accountants, 2020) [11].

Вже сьогодні ми можемо дещо оцінити наслідки впливу пандемії і необхідно дати відповіді на наступні актуальні питання: як вплинули обмеження через коронавірус на діяльність підприємств; чи є необхідність перегляду базових концепцій і положень бухгалтерського обліку, зокрема, щодо оцінки статей, або оцінки можливості діяльності підприємства; чи вважали підприємства важливою цю подію для розкриття її у своїх фінансових звітах? Палата фінансових аудиторів Румунії підкреслює «важливість відображення у фінансовій звітності про наступні події, викликані пандемією covid-19, а також аспекти, які можуть суттєво вплинути на стурбованість діяльністю компаній, відповідно як ці ефекти можуть спричинити зміни якості аудиторських послуг» [8]. На думку Царука В.Ю., «чітке інформування про вплив фінансових потрясінь на діяльність компанії, а також розкриття її стратегічних ініціатив та політик, можуть вплинути на результати діяльності в майбутньому, що забезпечуватиме підвищення рівня прозорості її діяльності та зростання рівня репутації і довіри з боку зовнішніх стейкхолдерів» [15].

На нашу думку, ситуація, що склалась, як і будь-яке кризове явище, з яким зіштовхується світ, стало явищем, що проявляє рівень прозорості та розкриття інформації про підприємства, дозволяє оцінити ступінь дотримання підприємствами і розкриття якісних характеристик фінансової звітності. Дослідження спрямоване на вивчення та оцінку якості розкриття інформації про Covid-19 у річній фінансовій звітності найбільших платників податків України.

Основна частина

Вплив пандемії особливо актуальний в наукових працях 2020-2021 рр., в часи, коли підприємства почали оцінювати її наслідки в різних видах звітності. Найчастіше досліджуються питання впливу Covid-19 на: економічну ситуацію в державі (Pukin-Sowul P., Ostrowska A., 2021, [13]), діяльність окремих типів підприємств (Dai R., & etc., 2020 [7]), зміну державної політики (Buchetti, B., Parbonetti, A., Pugliese, A., 2021) [2]. Buchetti, B., Parbonetti, A., Pugliese, A. (2021) визначають як бухгалтерська інформація можуть допомогти у кількісній



оцінки наслідків системної кризи для корпорацій на прикладі італійських фірм [2]. Пропозиції щодо відображення наслідків пандемії Covid-19 у фінансовій звітності та аудиторському висновку розроблені Levy, H.V. (2020) [10]. Crucean, A. Cl. P, Hategan, H C-D. (2021) дослідили фінансову звітність, звіт з управління і звіт незалежного аудитора 60 компаній Румунії з метою вивчення наслідків впливу пандемії Covid-19 на досліджувані галузі [6]. Нестеренко, О. О. (2021) визначено, що основною причиною значних втрат у діяльності підприємств є глобальна епідемія Covid-19, яка знизилася економічну активність, дала поштовх додатковим інвестиціям та фінансовим стимулам [15].

Метою статті є підкреслити виявлення аспектів, які на думку підприємств суттєво вплинули на якісні показники фінансової звітності 2019-2020 рр. Для цього була проаналізована фінансова звітність 2019 і 2020 років перших 50-ти підприємств з переліку ТОП-200 найбільших компаній України за сумою сплати податкових платежів за 2020 рік [16].

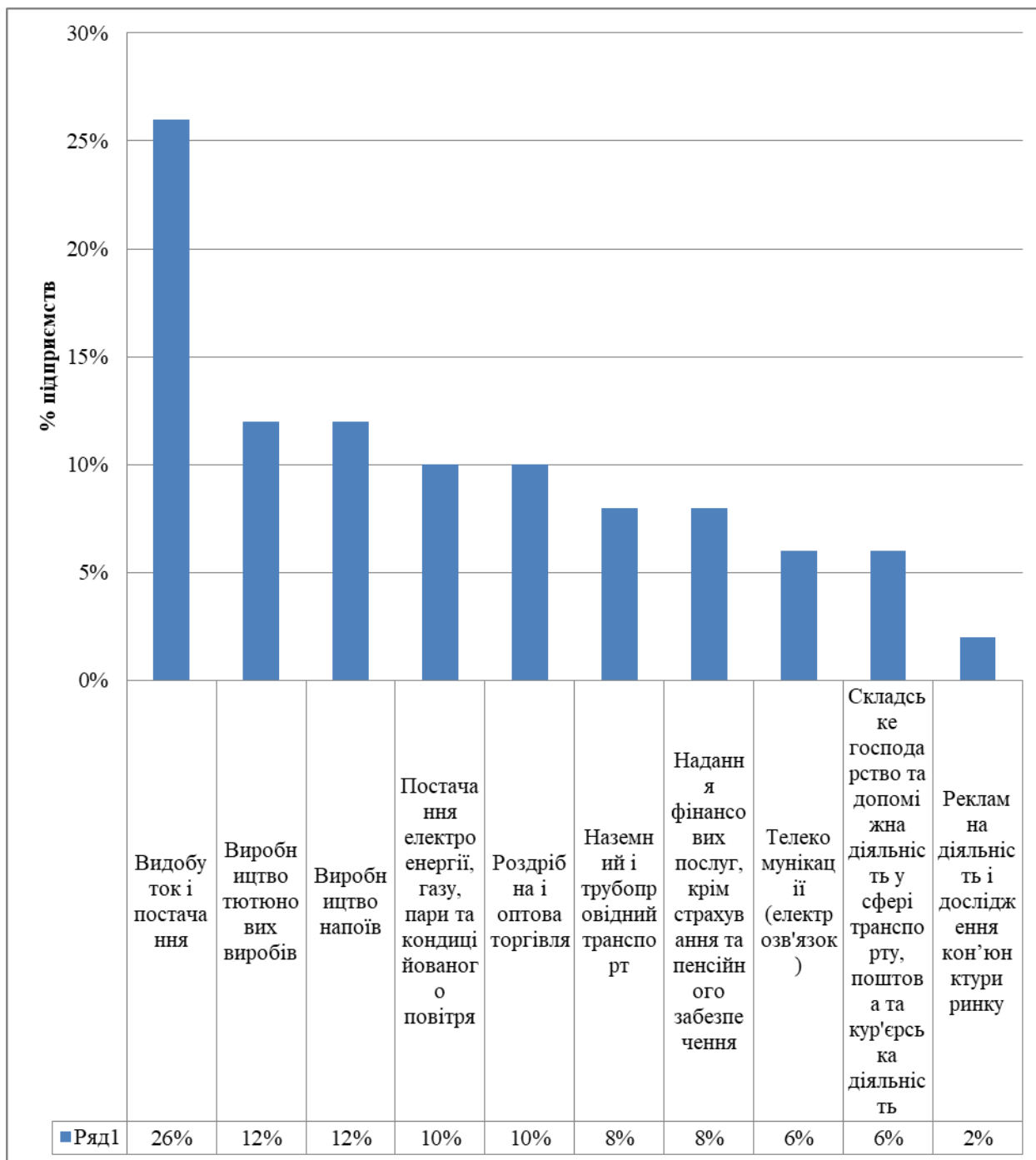
Рекомендації Міжнародної аудиторської фірми PwC надані для бізнесу щодо особливостей ведення обліку в часи поширення коронавірусної інфекції, містять висновки, що послідовне поширення вірусу та його ідентифікація як нового захворювання сьогодні не є додатковим доказом щодо зміни ситуації, яка існувала до 31 грудня 2019 року і є некоригуючою подією. Вчені ж зазначають, компанії зобов'язані розкривати інформацію про наявність суттєвого впливу відповідно до МСБО 10, що стався з кінця фінансового року на публікацію фінансової звітності, а він є, якщо «на компанію вплинули запобіжні заходи та поширення вірусу корона» [1, с. 158], а при оцінці впливу подій Covid-19 після звітної дати керівництву необхідно розкривати характер і фінансові наслідки подій, які вважаються матеріальними, навіть якщо вони не коригуються. Так, Bunget O.-C. and etc. (2020) вказують, що компанії з видобутку нафти зобов'язані показати у звітності необхідні коригування для знецінення товарних запасів» [3, с. 13], а Levy, H.V. (2020) наголошував на необхідності перегляду практично всіх попередніх оцінок з урахуванням положень про бухгалтерський облік та розкриття кодифікації стандартів бухгалтерського обліку (ASC) Тема 250, «Зміни бухгалтерського обліку та виправлення помилок» [10].

Розподіл перших 50-ти підприємств з переліку ТОП-200 найбільших компаній України за сумою сплати податкових платежів за 2020 рік за сферами діяльності склався наступним чином (малюнок 1).

Який же вплив на фінансову звітність принесли нові економічні реалії? Поширення вірусу мало істотний негативний вплив на економічну активність у світі, включаючи спад на ринках капіталу. Перше, з чим зіштовхнувся світ, це – невизначеність: нестабільність цін, обмінних курсів та процентних ставок. Вона є настільки суттєвою, що підприємство має суттєві потенційні ризики, а багато з них опинились на межі банкрутства. Міжнародні та національні установи розробляють «показники для швидкої оцінки поточної економічної ситуації та прогнозування її змін на наступні квартали» [12, с. 59]. Змінюється інтервали для принципу періодичності. Якщо раніше період визначався як рік, то виникла необхідність прийняття щомісячної періодичності. Все це обмежує



довгострокове планування і аналіз, які в умовах невизначеності, є неефективними, внаслідок неможливості прогнозування ситуації. І хоча вплив COVID-19 на бізнес підприємств багато в чому буде залежати від тривалості та охоплення світової та українськими економіками ефектами пандемії, їх наслідки вже можна проаналізувати в короткотерміновому періоді.



Малюнок 1 - Види досліджуваних підприємств за сферами діяльності (N=50)

Авторська розробка

На початку 2020 р. дотримання принципу безперервності діяльності ставилося під сумнів. Це, в свою чергу, вимагало нових підходів до оцінки багатьох статей, зокрема, пов'язаних із заборгованостями. Так, на нашу думку,



в нових реаліях неможливо правильно оцінити довгострокові статті зобов'язань за справедливою вартістю. Під сумнів ставиться і можливість стягнення довгострокової дебіторської заборгованості. Бухгалтерський облік постає перед проблемою відходу класичного та сучасного вимірювання і зміни підходів до оцінки методами історичної вартості та справедливої вартості. Якщо цього не зробити, на нашу думку, постраждає якість фінансової звітності і бухгалтерського обліку в цілому. В цьому контексті, вплив відбувається і на аудиторів, які повинні переглянути процес аудиту фінансової звітності у зв'язку тими економічними ризиками, що виникли, зосередити увагу аудитора до отримання розумних гарантій щодо безперервності бізнесу його клієнта. Однак, більшість звітності 2019 р. і 2020 р. не містять оцінку компаній щодо неможливості ведення безперервної діяльності через вплив пандемії. ПАТ "Укртатнафта" в Примітках до фінансової звітності за 2020 рік вказало, що існує суттєва невизначеність, які може викликати значні сумніви в спроможності компанії продовжувати безперервну діяльність (не тільки у зв'язку з пандемією), однак за 2020 р. принцип безперервності не ставиться під сумнів. Всі підприємства не змінювали підходи до оцінки статей.

В 2019 році з 50-ти компаній оприлюднена звітність і відповідні висновки аудитора (або знаходиться у вільному доступі) 26 підприємств (що становить 52 %). 48 % підприємств, які оприлюднили звітність: 12 % не містили жодного застереження щодо майбутнього впливу пандемії на діяльність підприємства, 22 % вказали такий вплив в примітках до фінансової звітності (розділ «Подія після дати балансу»), 10 % – в розділі «Середовище функціонування», 8 % застереження вказали в обох розділах Приміток. Таким чином, можна визначити, що рівень інформування про подію COVID-19 українських підприємств визначався низьким рівнем (таблиця 1).

Таблиця 1 – Дані щодо відображення можливого впливу пандемії у фінансових звітах підприємств у 2019 р.

Висвітлення події	Не подано звітність	Не відображено майбутні наслідки	Примітки. Подія після дати балансу	Примітки. Середовище функціонування	Примітки. У двох розділах одночасно
Кількість підприємств					
Од.	24	6	11	5	4
У %	48	12	22	10	8
Рівень інформування	Нульовий	Низький	Середній	Високий	

Авторська розробка

У 2020 р. відсоток не оприлюдненої звітності менший у порівнянні з 2019 р. (32%). Всі підприємства, звітність яких знаходилась у відкритому доступі, вказали на подію, пов'язану з пандемією, викликаною коронавірусом. Серед 68 % підприємств, звітність яких була оприлюднена, ситуація щодо визначення



впливу події на діяльність підприємства відображена наступним чином: 14 % не визначали вплив події на діяльність підприємства (або не вказали їх у звітності); 12 % не визначали вплив, але зазначили, що подія може спричинити негативний вплив в майбутньому; 32 % зазначили не суттєвий вплив на діяльність підприємства; 6% – суттєвий негативний вплив; 2 % – суттєвий позитивний вплив; 2 % – що подія не вплинула в цілому на діяльність підприємства (таблиця 2).

Таблиця 2 - Визначення рівня впливу пандемії на діяльність підприємств. Визначені у фінансовій звітності 2020 р.

Сфера діяльності	К-сть підприємств, од.	Не опублікована звітність	Не визначали вплив	Можуть мати негативний вплив	Не був суттєвим	Вплинув суттєво (+/-)*	Не вплинув
Видобуток і постачання	13						
Виробництво тютюнових виробів	6	5				1 (-)	
Виробництво напоїв	6	4				1 (-)	1
Постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря	5		3	1	1		
Роздрібна і оптова торгівля	5	2		2	1		
Наземний і трубопровідний транспорт	4	1			2	1 (-)	
Надання фінансових послуг, крім страхування та пенсійного забезпечення	4		1	1	2		
Телекомунікації (електрозв'язок)	3		1		1	1 (+)	
Складське господарство та допоміжна діяльність у сфері транспорту, поштова та кур'єрська діяльність	3	1		1	1		
Рекламна діяльність і дослідження кон'юнктури ринку	1	1					
Разом	50	16	7	6	16	3	1
У %	100	32%	14	12	32	6% (-); 2% (+)	2

*Примітка: позитивний (+) чи негативний вплив (-)

Авторська розробка



Результати аналізу фінансової звітності найбільших платників податків вказують на те, що значна кількість підприємств функціонують у сегментах, які не зазнали суттєвого впливу на них у 2020 р., а деяким з них, навіть, дозволив покращити показники діяльності (сфера телекомунікацій та телезв'язку, ПрАТ «ВФ Україна»). 6 % підприємств зазначили, що пандемія суттєво і негативно вплинула на діяльність підприємства. Якщо після звітної дати керівництво прийде до висновку, що наслідки пандемії призводять до подальшого погіршення операційних результатів та фінансового стану, що є настільки серйозним, то фінансову звітність необхідно скорегувати і розкрити всі майбутні невизначеності, відповідно до вимог МСБО 10 «Події після звітного періоду» [14]. Проте, жодних коригувань звітності ці підприємства не проводили.

Невелика кількість підприємств наголошувала на вжитті ними запобіжних заходів, спрямованих на мінімізацію ризиків для працівників, бізнесу чи громади (таблиця 3).

Серед 26 підприємств, що визначали вплив події на теперішні або майбутні показники, оцінку статей, на які подія мала найбільших вплив, провели 16 підприємств (63 %) (ПАТ «Укрнафта», АТ «Укргазвидобування», ТОВ «Оператор ГТС України», АТ «Укртрансгаз», ПАТ «Центренерго», ПрАТ «Полтавський гірничо-збагачувальний комбінат», ПАТ НАК «Нафтогаз України», АТ «Укрзалізниця», АТ КБ «Приватбанк», ПрАТ «Київстар», ДП НАЕК «Укренерго», ПрАТ «ВФ Україна», ТОВ «Сільпо-фуд», ПрАТ «Нафтогазвидобування», ПАТ «Арселорміттал Кривий Ріг», ПАТ «Укртатнафта»). Найбільш чутливими, на думку підприємств, були позиції щодо: знецінення активів (про це зазначили 37,5 % підприємств); діяльність, що приносить доходи від реалізації та її результати (81 %); здатність генерувати достатній грошовий потік для своєчасного погашення зобов'язань (50 %); можливість продовжувати діяльність в майбутньому (56 %). Найменше підприємства оцінювали вплив поточної події на можливості залучення фінансування на світових ринках (6 %), платоспроможність конкурентів і платоспроможність споживачів (по 6 %), операційну діяльність (13 %) та фінансовий стан (31 %). Натомість, всі підприємства наголошують, що керівництво постійно відстежує вплив введених державою обмежень на їх діяльність і вживають всіх необхідних заходів, натомість 30% з них зазначають, що не можуть гарантувати, що вжиті дії будуть ефективними для запобігання майбутніх перебоїв в подальшій діяльності, зважаючи на фактори, що знаходяться поза межами знань і контролю (тривалість і тяжкість спалаху, інших подібних спалахів, подальших урядових та регуляторних дій), які можуть призвести до нездатності або несприятливих умов залучення фінансування на світових ринках.

Buchetti, V., Parbonetti, A., Pugliese, A. (2021) виділили ризик погіршення інформативності та порівнянності фінансової звітності, спричиненої наслідками Covid-19 [2].



Таблиця 3 - Найбільш чутливі статті до пандемії, висвітлені підприємствами у фінансовій звітності 2020 р.

<i>Показник</i>	<i>Підприємства, у звітності яких відображений показник</i>
Знецінення активів	ПАТ «Укрнафта», АТ «Укргазвидобування», ТОВ "Оператор ГТС України», АТ «Укртрансгаз», ПАТ «Центрэнерго», ПрАТ «Полтавський гірничо-збагачувальний комбінат»
Діяльність, що приносить доходи від реалізації та її результати	ПАТ «Укрнафта», ПАТ НАК «Нафтогаз України», АТ «Укрзалізниця», ТОВ «Оператор ГТС України», АТ КБ «Приватбанк», ПрАТ «Київстар», АТ «Укртрансгаз», ДП НАЕК «Укренерго», ПрАТ «ВФ Україна», ТОВ «Сільпо-фуд», ПАТ «Центрэнерго», ПрАТ «Нафтогазвидобування», ПАТ «Арселорміттал Кривий Ріг», ПрАТ «Полтавський гірничо-збагачувальний комбінат»
Здатність генерувати достатній грошовий потік для своєчасного погашення зобов'язань	ПАТ «Укрнафта», АТ «Укргазвидобування», ПАТ НАК «Нафтогаз України», ТОВ «Оператор ГТС України», АТ «Укртрансгаз», ПАТ «Центрэнерго», ПрАТ «Нафтогазвидобування», ПрАТ «Полтавський гірничо-збагачувальний комбінат»
Можливість продовжувати діяльність в майбутньому	ПАТ «Укрнафта», АТ «Укргазвидобування», ПАТ НАК «Нафтогаз України», АТ «Укртрансгаз», ПАТ «Укртатнафта», ДП НАЕК «Укренерго», ТОВ «Сільпо-фуд», ПАТ «Центрэнерго», ПрАТ «Полтавський гірничо-збагачувальний комбінат»
Залучення фінансування на світових ринках	ПАТ НАК «Нафтогаз України»
Фінансовий стан	ТО «Оператор ГТС України», ПАТ «Укртатнафта», ПрАТ «Укргідроенерго», АТ «Райффайзен банк Аваль», ДП «Адміністрація морських портів України»
Операційна діяльність	ПрАТ «Укргідроенерго», АТ «Райффайзен банк Аваль»
Платоспроможність конкурентів	ТОВ «Оператор ГТС України»
Платоспроможність споживачів	ДП НАЕК «Укренерго»

Авторська розробка

Наше дослідження теж підтверджує цю думку, адже невисоким залишився і рівень інформування про дії підприємств щодо мінімізації ризиків впливу пандемії, визначені у Примітках фінансової звітності за 2020 рік (таблиця 4).



Вони поділені на три категорії щодо:

1) впливу на працівників – організація віддалених робочих місць (15 % з підприємств, які що визначали вплив події на теперішні або майбутні показники), надання засобів персонального захисту (23 %), віддалена робота тільки адміністративного персоналу (12 %);

2) бізнес – оптимізація чи скорочення витрат (8 %), скорочення капітальних інвестицій (4 %), оптимізація бізнес-процесів (8%);

3) громади – постачання медичного обладнання та засобів індивідуального захисту в громаді (12 %).

Таблиця 4 - Дії підприємств щодо мінімізації ризиків впливу пандемії, визначені у Примітках фінансової звітності за 2020 рік

<i>Дії щодо</i>	<i>Напрямок</i>	<i>Підприємство</i>
Працівників	Організація віддалених робочих місць	ПАТ «Укрнафта», АТ «Укргазвидобування», ПАТ НАК «Нафтогаз України», АТ «Укртрансгаз»
	Надання засобів персонального захисту	ПАТ «Укрнафта», АТ «Укргазвидобування», ПАТ НАК «Нафтогаз України», АТ «Укртрансгаз», ДП НАЕК «Укренерго», ПрАТ «Нафтогазвидобування»
	Віддалена робота адміністративного персоналу	ДП НАЕК «Укренерго», ПрАТ "ДТЕК Павлоградвугілля», ПрАТ «Нафтогазвидобування»
Бізнесу	Оптимізація бізнес-процесів	АТ «Українська Залізниця»
	Жорстка економія	АТ «Українська Залізниця»
	Оптимізація і скорочення витрат	АТ «Українська Залізниця», ПрАТ «Карлсберг Україна»
	Скорочення капітальних інвестицій	ПрАТ «Карлсберг Україна»
Громади	Постачання медичного обладнання та засобів індивідуального захисту в громаді	ПАТ «Укрнафта», АТ «Укргазвидобування», ПАТ НАК «Нафтогаз України»
Що планують проводитись	зміни до системи тарифоутворення, зниження податкового навантаження, отримання додаткових надходжень грошових коштів за рахунок оптимізації непрофільних активів	АТ «Українська Залізниця»

Авторська розробка



АТ «Українська Залізниця» у своїй фінансовій звітності вказало найбільшу кількість напрямів щодо мінімізації ризиків і єдине з досліджуваних підприємств зазначило заходи, що планують проводитись в майбутньому, а саме: зміни до системи тарифоутворення, зниження податкового навантаження, отримання додаткових надходжень грошових коштів за рахунок оптимізації непрофільних активів.

Наслідки пандемії практично не представлені у звітах аудиторів. Серед аудиторських висновків підприємств, які оприлюднили свою звітність в 2019 р., тільки 11 % містили застереження щодо можливих наслідків, спричинених пандемією, тобто подібне інформування не широко поширене. Найбільше вони описані в пояснювальних записках до фінансової звітності, і відсутні в звітах аудиторів 2020 р., проте містяться практично в усіх Примітках до фінансової звітності досліджуваних компаній. Тим не менш, вважаємо, невизначеність операційного середовища робить невпевненими аудиторські докази щодо подальшого функціонування підприємства. Можна зробити декілька висновків: аудитори не вважають питання настільки фундаментальним для розуміння фінансової звітності, щоб включати його до аудиторського висновку; вони самостійно не були готові до швидкого реагування на поточні зміни, натомість очікували офіційних пояснень. На відміну від українських аудиторів, аудитори Румунії оцінювали ризики, пов'язані з подальшими подіями, про які повідомляли компанії, представляючи незначну невизначеність в деяких випадках, а також значну невизначеність щодо поточної стурбованості діяльністю деяких компаній [8]. Міжнародна організація комісій з цінних паперів (IOSCO) також нагадує емітентам, аудиторським комітетам та/або особам, уповноваженим на управління (TCWG), і зовнішнім аудиторам про важливу роль, яку кожен відіграє у наданні інвесторам високоякісної, надійної, своєчасної та прозорої фінансової інформації, особливо в часи підвищеної невизначеності, і акцентує увагу на необхідності аудиторам проводити ретельнішу оцінку можливості вести безперервну діяльність (IOSCO, 2021). Але чи повинен аудитор включати будь-які невизначеності пов'язані з впливом пандемії Covid-19, він має вирішити самостійно. На думку, Комісії з цінних паперів та інвестицій Австралії (ASIC) таке рішення слід оцінювати в кожному конкретному випадку з урахуванням конкретних обставин кожного суб'єкта господарювання (ASIC, 2021) [5].

Висновки та перспективи подальших досліджень

Хоча вплив COVID-19 на бізнес підприємств багато в чому буде залежати від тривалості та охоплення світової та українськими економіками ефектами пандемії, їх наслідки вже можна проаналізувати в короткотерміновому періоді. Більшість досліджуваних підприємств функціонують в сегментах, які не зазнають найбільшого впливу пандемії у 2020 році, і, як вони очікують, не зазнали суттєвого впливу у 2021 році (видобуток і постачання, виробництво напоїв, постачання електроенергії, газу, надання фінансових послуг, крім страхування та пенсійного забезпечення, телекомунікації (електрозв'язок), складське господарство). Український банківський сектор, наприклад, залишається високоприбутковим завдяки стійкості операційних прибутків та



відсутності значних кредитних витрат. Серед найбільших платників податків найбільшого впливу зазнало тільки АТ «Укрзалізниця» у зв'язку з тимчасовим зниженням попиту на перевезення вантажів і призупинення пасажирських перевезень. На підприємствах енергетичної галузі вплив виявився незначним через перерозподіл структури споживання між групами споживачів, зокрема, в сторону зростання у населення, та відчутно у сторону зниження – у транспорті, промисловості тощо. Очевидно, що з цим пов'язаний низький рівень оцінки показників, на які вплинула поточна ситуація і у фінансовій звітності, і у доданих до них висновках аудиторів. Аудиторам рекомендовано переглянути процес аудиту фінансової звітності у зв'язку тими економічними ризиками, що виникли, зосередити увагу аудитора до отримання розумних гарантій щодо безперервності бізнесу його клієнта.

Компанії самостійно вирішили, які саме вагомні показники вплинули на їх діяльність в 2019-2020 рр. і в цілому показник впливу пандемії зайняв таке ж місце у звітності, як і показники політичного, економічного і екологічного впливу. Пропонуємо підприємствам в Примітках до фінансової звітності відображати не тільки наслідки впливу пандемії на підприємство, але й приділяти увагу висвітленню питань проведених дій підприємствами щодо мінімізації ризиків впливу та оцінки найбільш чутливих статей. Це дозволить підвищити рівень взаємодії компанії із зацікавленими сторонами, сформувати позитивний імідж та підвищити конкурентні показники компанії. Адже, незважаючи на те, що наслідки пандемії, висвітлені у фінансовій звітності у 2020 р., виявились не настільки негативними, як прогнозувалось в кінці 2019 р., стейкхолдери продовжують мати невпевненість щодо діяльності підприємств в майбутньому і питання ще довгий час буде викликати значний інтерес. Подальших досліджень потребують питання відображення ряду показників, що комплексно характеризують діяльність підприємства в умовах COVID-19 через податкові, інвестиційні, інноваційні, соціальні та екологічні складові, а також дослідження впливу пандемії на підприємства інших сфер діяльності.

Література:

1. Ali Al-Masoodi H., Al-Kawaz S.M., Abbas A.A. Accounting Readings During the Time of Covid-19 / Hayder Ali Al-Masoodi, Salah Mahdi Al-Kawaz, Ali Abdulhassan Abbas // International Journal of Multicultural and Multireligious Understanding. 2020;7(5):158-166 DOI 10.18415/ijmmu.v7i5.1673
2. Buchetti, B., Parbonetti, A., Pugliese, A. (2021). Covid-19, corporate survival and public policy: The role of accounting information and regulation in the wake of a systemic crisis, Journal of Accounting and Public Policy, 2021, 106919, <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2021.106919>.
3. Bunget O.-C. and etc. Opinions Regarding the Impact of the COVID-19 Pandemic over the Financial Reporting / Ovidiu-Constantin BUNGET, Alin-Constantin DUMITRESCU, Cristian LUNGU, Andrei-Marius OLARIU CECCAR // Business Review. 2020;1(7):11-18 DOI 10.37945/cbr.2020.07.02
4. Cipek, K., Ljutić, I. B. (2021). The influence of digitalization on tax audit. ODITOR. Vol. 7, no. 1, pp. 37 - 69. DOI: <https://doi.org/10.5937/Oditor2101037C>



5. COVID-19 implications for financial reporting and audit: Frequently asked questions (FAQs). ASIC. [online, accessed: 2022-01-18] Retrieved from: <https://asic.gov.au/regulatory-resources/financial-reporting-and-audit/covid-19-implications-for-financial-reporting-and-audit-frequently-asked-questions-faqs/#Q17a>

6. Crucean, A. Cl. P, Hategan, H C-D. (2021). Effects of the Covid-19 Pandemic Estimated in the Financial Statements and the Auditor's Report. *Audit Financiar* ; 19(1):105-118, 2021.

7. Dai, R., Deng, H., Hu, J., Jin, Q., Li, H., Wang, R., Xu, L., Zhang, X. (2020). The impact of COVID-19 on small and medium-sized enterprises (SMEs): Evidence from two-wave phone surveys in China [online, accessed: 2021-01-18]. Working Paper of Center for Global Development, 549, 1-27. Retrieved from: <https://www.cgdev.org/sites/default/files/impact-covid-19-small-and-medium-sized-enterprises-evidence-china.pdf>.

8. Effects of the Covid-19 Pandemic Estimated in the Financial Statements and the Auditor's Report. Chamber of Financial Auditors of Romania. *AUDIT FINANCIAR*, 2021. Vol. 19, no. 161, pp. 105 – 118. DOI: <https://doi.org/10.20869/AUDITF/2021/161/105>

9. IOSCO Statement on Going Concern Assessments and Disclosures during the COVID-19 Pandemic. IOSCO/MR/09/2021 Madrid, 2021 [online, accessed: 2022-01-18]. MEDIA RELEASE, 1-5. Retrieved from: <https://www.iosco.org/news/pdf/IOSCONEWS598.pdf>.

10. Levy, H.B. Financial Reporting and Auditing Implications of the COVID-19 Pandemic. Some Practical Guidance. *CPA Journal Content*, 2020. [online, accessed: 2022-01-18]. Retrieved from <https://www.cpajournal.com/2020/06/08/financial-reporting-and-auditing-implications-of-the-covid-19-pandemic/>.

11. Public Interest Responsibilities Must Remain Paramount in an Age of COVID-19. A Statement from the International Federation of Accountants. June 9, 2020. [Online], available at: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/building-trust-ethics/discussion/public-interest-responsibilities-must-remain-paramount-age-covid-19>.

12. Puhachova M.V. Using Economic Barometers to Analyze the Impact of the COVID-19 Pandemic on the National Economies / M.V. Puhachova. // *Статистика України*. 2020;88(1):59-65 DOI 10.31767/su.1(88)2020.01.07

13. Pukin-Sowul, P., Ostrowska, A. (2021). The COVID-19 pandemic and Poland's macroeconomic situation. *Zeszyty Naukowe Małopolskiej Wyższej Szkoły Ekonomicznej w Tarnowie. The Małopolska School of Economics in Tarnów Research Papers Collection*, 2021, 51(3), 47–59. DOI: 10.25944/znmwse.2021.03.4759

14. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 10 (МСБО 10). Події після звітного періоду. IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012

15. Нестеренко , О. О. (2021). Місце звітності в управлінні фінансовими результатами діяльності підприємства. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*, (1(48), 26–32. [https://doi.org/10.26642/pbo-2021-1\(48\)-26-32](https://doi.org/10.26642/pbo-2021-1(48)-26-32)



16. ТОП-200 найбільших компаній України за сумою сплати податкових платежів за 2020 рік. Reiting#1_2021.indd (rating.zone)

17. Царук В.Ю. (2021). Обліково-аналітичне забезпечення корпоративного управління: теорія і методологія. : дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09/ Західноукр. Нац. ун-т. Тернопіль, 2021. 524 с.

***Abstract.** The 21st century has posed new challenges to both Ukraine (due to the hybrid war) and the world (due to the Crown Virus pandemic (COVID-19)). First of all, this has affected the financial reporting of many companies around the world since the first quarter of 2020. The paper examines the impact of COVID-19 in the financial reporting of the top 50 taxpayers in 2019. -2020 Identifies how coronavirus restrictions have affected businesses, whether they have reviewed basic accounting concepts and provisions, in particular on the valuation of items or the feasibility of an enterprise, and whether enterprises have considered this event important for disclosure in their financial statements. The focus is also on the auditors' views on the next event expressed in the audit Orsk conclusions. It was found that most companies identified the impact of COVID-19 on their activities as insignificant, defined it as a non-corrective event and did not evaluate articles sensitive to the event. As for the audit conclusions, in 2020 no auditor identified the event as corrective, in contrast to 2019, where there were doubts among individual auditors about the continued operation of the investigated enterprises. It is concluded that the level of informing interested stakeholders of financial reporting is low. It is necessary to cover in the financial statements the issues of actions taken by enterprises to minimize the risks of exposure and assessment of the most sensitive items. This will increase the level of interaction between the company and stakeholders, create a positive image and increase the company's competitive performance*

***Key words:** covid-19; accounting quality; qualitative reporting characteristics; subsequent events; going concern; adjustment*

Стаття отпралена: 18.01.2022 г.

© Безручук С.Л.