

УДК 657

DOI: [https://doi.org/10.31521/modecon.V26\(2021\)-08](https://doi.org/10.31521/modecon.V26(2021)-08)

Костюченко В. М., доктор економічних наук, доцент, професор кафедри обліку та оподаткування, Київський національний торговельно-економічний університет, м. Київ, Україна

ORCID: 0000-0002-3121-842X

e-mail: valentyanak1098@gmail.com

Польовик Є. В., здобувач ступеня вищої освіти «магістр» факультету фінансів та обліку, Київський національний торговельно-економічний університет, м. Київ, Україна

ORCID: 0000-0002-3091-6242

e-mail: yevhenia308@ukr.net

Міжнародна практика розкриття інформації у звітності в умовах COVID-19

Анотація. У статті досліджено вплив спалаху COVID-19 на розкриття інформації у фінансових звітах на основі рекомендацій, наданих професійними організаціями в Австралії та Бельгії. Розглянуто основні тенденції поширення вірусу COVID-19 у світі, а також його вплив на світову економіку; визначено потребу врахування наслідків пандемії під час формування фінансових звітів. Зроблено акцент на питаннях оцінки безперервності діяльності, тестування щодо зменшення корисності та оцінки очікуваних кредитних збитків у міжнародній практиці, на які впливає COVID-19. З'ясовано, що підприємства зобов'язані розкривати у фінансовій звітності суттєву невизначеність, пов'язану з пандемією, зокрема: оцінити вплив пандемії на підприємство, визнання та оцінку зобов'язань, зазначити заходи, які вжито для протидії, та показати вплив на подальші операції підприємства. Обґрунтовано доцільність аналізу впливу COVID-19 на ризики, пов'язані з фінансовими інструментами та нефінансові показники звіту про сталий розвиток.

Ключові слова: фінансова звітність, розкриття інформації, міжнародна практика, пандемія, COVID-19.

Kostyuchenko Valentyna, Doctor of Economics, Professor of the Accounting and Taxation Department, Kyiv National University of Trade and Economics, Kyiv, Ukraine

Polovyk Yevhenia, Kyiv National University of Trade and Economics, Kyiv, Ukraine

International disclosure practices in reporting under COVID 19

Abstract. Introduction. The outbreak of COVID-19 has forced every country to impose strict measures to curb the spread of the virus, most countries have closed their borders, imposed restrictions on business, cut off transport, and these circumstances are extremely important for disclosure in financial statements, and complicate the process its compilation. Thus, these challenges and current conditions contribute to the importance of providing high quality information, as users of financial statements need timely, high quality and complete information, which is compiled through the prism of COVID-19 impact on the company, its financial condition, liquidity and future prospects.

Purpose. Generalization of international disclosure practices in financial statements under COVID-19 and recommendations for resolving problems arising from the pandemic and affecting the reporting of economic entities.

Results. Summarizing the recommendations provided in Australia and Belgium professional organizations, companies are required to disclose material uncertainties related to COVID-19 in their financial statements, including assessing the impact of the pandemic on the enterprise, identifying countermeasures taken and showing the impact on the Company's future operations. For goodwill impairment tests and other vulnerable items, the disclosure of material assumptions should be provided in sufficient detail, together with a description of the approach to determining the value assigned to each key assumption. These include assumptions about the duration and intensity of the effects of the cessation of operations and the recovery phase. The entity will also need to explain the significant impact of COVID-19 on the risks associated with the financial instruments and how it manages those risks.

Conclusions. Having determined that the pandemic has a significant impact on the financial performance of companies around the world, we conclude that the burden of using the best, most accurate, truthful and accessible information in making sound and validated judgments and estimates that take into account the effects of the COVID-19 pandemic.

Keywords: financial reporting, disclosure, international practice, pandemic, COVID-19.

JEL Classification: M 41, H 87.

Постановка проблеми. Після визнання спалаху COVID-19 пандемією кожна держава була вимушена вжити суворих заходів задля стримування поширення

вірусу. Більшість країн світу закрили свої кордони, ввели обмеження для бізнесу, припинили транспортне сполучення, що спричинило зменшення економічної

Стаття надійшла до редакції: 10.03.2021

Received: 10 March 2021

активності багатьох компаній світу, особливо малого та середнього бізнесу. Усі ці дані мають бути докладно розкриті в річному звіті керівництва та містити позицію суб'єкта господарювання про ситуацію, яка склалася.

З огляду на фактор невизначеності та підвищений ризик, надзвичайно ускладнено прогнозування майбутнього, що має вагомий вплив на підготовку та складання фінансової звітності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вплив пандемії на фінансову звітність потребує докладного вивчення та практичної адаптації. Різним аспектам впливу COVID-19 на фінансову звітність і діяльність суб'єкта господарювання присвячено багато праць вітчизняних авторів. Зокрема, К. О. Назарова, О. М. Мойсеєнко в спільній публікації дослідили основні напрями диджиталізації облікових процедур під впливом COVID-19 та з'ясували проблемні питання, що виникають у процесі впровадження цифрових технологій для цілей бухгалтерського обліку підприємств України [1]. Р. Кузіна у своєму дослідженні значну увагу приділила проблемі розкриття інформації та перерахунку статей фінансової звітності для відбиття наслідків впливу коронавірусу на діяльність компаній [2]. І. Федулова та М. Джулай розглянули основні ризики українських компаній від запровадження карантинних заходів та визначили пріоритетні види

економічної діяльності для подолання цих ризиків [3]. М. Нежива та В. Міняйло окреслили основні тенденції диджиталізації аудиту в умовах трансформації економіки, зокрема пандемії COVID-19 [4].

Однак проблемні та дискусійні питання, які залишилися поза увагою згаданих вище науковців, потребують розв'язання для формування комплексного підходу до складання фінансової звітності в умовах невизначеностей, викликаних глобальною пандемією у світі. Зокрема, до таких належить дослідження практики розкриття інформації у звітності за цих умов.

Формулювання цілей дослідження. Метою статті є узагальнення міжнародної практики розкриття інформації у фінансових звітах в умовах COVID-19 і рекомендацій для розв'язання проблем, які виникають унаслідок пандемії та впливають на звітування суб'єктів господарювання.

Виклад основного матеріалу дослідження. Пандемія COVID-19 щодня лише набирає обертів. Станом на 1 грудня 2020 року кількість інфікованих у світі складала 63 925 тис. осіб, і це лише офіційно зареєстровані дані. Загалом вірус поширюється з надзвичайною швидкістю. Так, за листопад кількість інфікованих зросла на 36,7%, а за жовтень – на 35,9% (рис. 1).

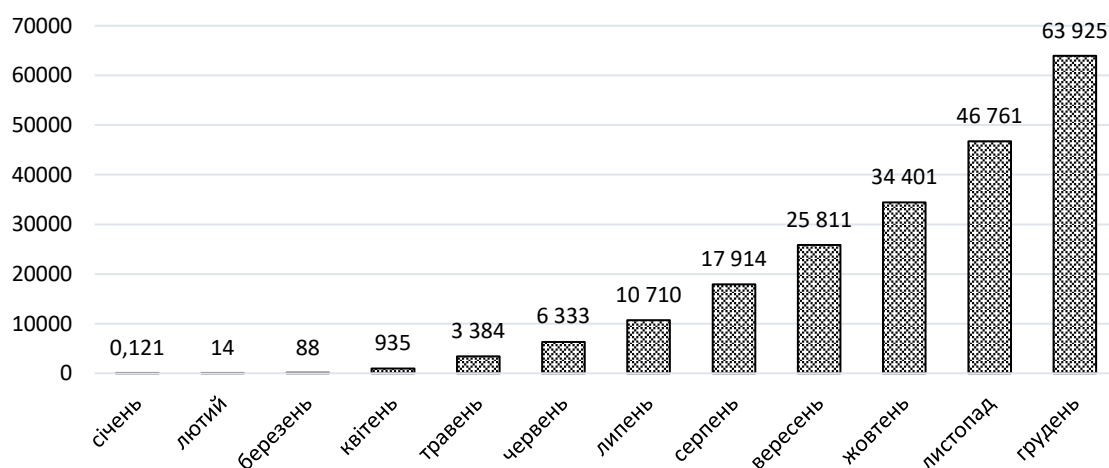


Рисунок 1 – Кількість COVID-інфікованих у світі за січень-грудень 2020 року (тис. осіб).

Джерело: представлено авторами за даними [5]

Станом на 01.12.2020 р. у Бельгії інфіковано 577 345 осіб, з них за 1 грудня захворіло 746 осіб. В Австралії всього інфіковано 27 912 осіб, за 1 грудня – лише 10 осіб [5].

Якщо говорити про вплив пандемії на світову економіку, то згідно із дослідженнями експерта А. Блінова, за перші місяці поширення COVID-19 низка провідних країн світу зазнала зниження економічного зростання в середньому з 2,5% до 0,6%. На думку експерта, у 2020 році на загальносвітовому рівні економічна ситуація буде наближена до рецесії: багато

економік зіткнуться зі скороченням експорту, імпорту та ВВП [6]. Загалом аналітики прогнозують, що збитки світової економіки через пандемію коронавірусу за найгіршого сценарію можуть сягнути межі в \$ 2,7 трлн [7].

Усі ці обставини мають надзвичайно важливе значення для розкриття інформації у фінансовій звітності, а також ускладнюють сам процес її складання. До того ж зазначені виклики та поточні умови підвищують важливість надання високоякісної інформації. Адже інвесторам, кредиторам та іншим

зацікавленим сторонам потрібна своєчасна якісна та повна інформація про фінансову звітність, яка складена через призму впливу COVID-19 на діяльність підприємства, на його фінансовий стан, ліквідність та майбутні перспективи.

Зважаючи на те, що пандемія коронавірусу є глобальною, у розкритті правдивої та прозорої інформації зацікавлені всі сторони міжнародних відносин. Міжнародна організація комісій із цінних паперів у травні 2020 року опублікувала звітність, де наголосила на важливості розкриття відомостей про COVID-19. Вказано на відповідальність за використання найкращої доступної інформації в ухваленні обґрунтованих та підтверджених суджень та оцінок, що враховують наслідки пандемії, вказівок, виданих укладачами стандартів, та урядової допомоги і заходів підтримки, що доступні в кожній юрисдикції. Також зазначено, що подана інформація у фінансовій звітності повинна розкривати суттєвий вплив коронавірусу на активи, зобов'язання, ліквідність, платоспроможність підприємства, а також будь-які суттєві невизначеності, припущення, чутливості, що

лежать в основі драйвера результатів, стратегій, ризиків та майбутніх перспектив компанії. Іншими словами, емітентам потрібно робити суттєві судження та оцінки, які перебувають під впливом умов більшої невизначеності, ніж зазвичай [8].

Асоціація присяжних сертифікованих бухгалтерів (ACCA) у своєму звіті диференціювала бар'єри та можливості для вдосконалення управління бізнесом, соціальними та екологічними наслідками через залучення фінансових груп та професіональних бухгалтерів, описала проблеми, які загострив COVID-19, що зробило такий вплив загальносвітовим і ще більш важливим, а також визначила сфери, у яких фахівці-бухгалтери можуть змінити ситуацію через розв'язання певних соціальних та екологічних проблем [9].

У своєму дослідженні ми розкрили декілька питань, актуальних для більшості підприємств, а саме: оцінка безперервності діяльності, тестування щодо зменшення корисності та оцінка очікуваних кредитних збитків у міжнародній практиці. Узагальнену інформацію подано в табл. 1.

Таблиця 1 Пропозиції для розкриття інформації у звітності за умов COVID-19 на підставі аналізу міжнародного досвіду

Фактор, на який впливає	Розкриття інформації	
	Австралійська рада	Брюссельський центр передового досвіду
Безперервність діяльності	- оцінка платоспроможності та здатності підприємства продовжувати свою діяльність, їх взаємодія та вплив на них COVID-19	- оцінка здатності продовжувати діяльність як мінімум до 30 червня 2021 року; - урахування ступеня потенційного зменшення попиту на продукцію чи послуги, договірні зобов'язання, потенційну ліквідність та дефіцит оборотного капіталу, доступність до наявних джерел капіталу
Знецінення активів	- передусім звертати увагу на знецінення гудвілу	- знецінення гудвілу – розкриття ключових припущень та чутливості; - переоцінка інших активів лише за умови, якщо збиток від знецінення визнано
Оцінка очікуваних кредитних збитків	- удосконалення моделі очікуваних кредитних збитків; - урахування підвищеного ризику дефолту	- ключові судження та джерела невизначеності оцінки; - яку перспективну інформацію внесено у визначення очікуваних кредитних збитків; - зміни в практиці управління кредитним ризиком

Джерело: узагальнено авторами за даними [10–13]

Під час дослідження використано збірники:

– Посібник для дипломованих бухгалтерів, виданий в Австралії, "Фінансова звітність та проблеми аудиту, що виникають від COVID-19". У ньому висвітлено проблемні питання, які мали найбільший вплив під час пандемії на звітність, та рекомендації для їхнього розв'язання [10].

– Рекомендації з розкриття інформації у фінансовій звітності про вплив COVID-19 на безперервність діяльності та пов'язані оцінки, укладені Австралійською радою зі стандартів бухгалтерського обліку (The Australian Accounting Standards Board, AASB) разом з Австралійською радою зі стандартів аудиту та страхування (Australia's Auditing and Assurance Standards Board, AUASB) [11].

– "Міркування щодо підготовки піврічного звіту 2020 за МСФЗ в умовах COVID-19", опубліковані Брюссельським центром передового досвіду. Мета цієї праці – обмін ключовими позиціями про бухгалтерський облік та звітність під час підготовки фінансової звітності за МСФЗ у середовищі COVID-19 [12].

З огляду на те, що спалах коронавірусу поставив в умови невизначеності весь світ, значно погіршив економічні умови для більшості компаній, спричинив побоювання щодо можливості продовжувати свою діяльність, стала актуальною потреба оцінювати, чи здатні ці події поставити під сумнів спроможність компанії продовжувати свою діяльність на безперервній основі та чи залишається припущення про безперервність діяльності все ще належною основою для складання фінансової звітності компанії. Щодо всіх цих питань в Австралії надали рекомендації з обов'язкового розкриття оцінки платоспроможності та наявної системи діяльності, пояснили, як ці концепції взаємодіють та як на них може вплинути COVID-19. Австралійські фахівці також зобов'язують оцінювати відповідність організації діяльності підприємства, що діє, та вплив на підготовку й розкриття інформації в їхній фінансовій звітності [11].

У збірнику Брюссельського центру передового досвіду подано рекомендації з оцінки здатності продовжувати діяльність як мінімум до 30 червня 2021 року з урахуванням ступеня потенційного зменшення попиту на продукцію чи послуги, договірні зобов'язання, потенційну ліквідність та дефіцит оборотного капіталу, доступність до наявних джерел капіталу (зокрема і від уряду) [12].

Потрібно враховувати, що за теперішніх у світі умов зростає імовірність зменшення корисності гудвілу, нематеріальних активів та основних засобів підприємства і постає питання щодо проведення тесту на предмет зменшення корисності.

Брюссельський центр передового досвіду рекомендує в тестах на зменшення гудвілу розкривати ключові припущення та чутливості, які повинні бути докладно проаналізовані, разом з описом підходу керівництва до визначення вартості, що присвоюють кожному ключовому припущенню. До них належать припущення про тривалість та інтенсивність наслідків припинення діяльності та фази відновлення. Для інших активів, які охоплює МСБО 36, є вимоги до розкриття інформації лише у випадку, якщо збиток від знецінення визнано [12].

Австралійська рада також рекомендує звертати увагу передусім на знецінення будь-якого гудвілу. У звіті вона навела приклади потенційних показників знецінення, спричинених COVID-19, які охоплюють:

– чинні законодавчі обмеження або очікувані правові обмеження на найближчу перспективу щодо діяльності суб'єкта господарювання (наприклад, заборони чи обмеження власної їжі в ресторанах та відвідування тренажерних залів і театрів), якщо

грошові потоки здебільшого генеруються внаслідок операції, на яку поширено ці обмеження;

– зменшення або очікуване зменшення попиту на товари / послуги, спричинене законодавчими обмеженнями щодо несуттєвих видів діяльності та правил соціального дистанціювання чи рішення про надання значних знижок на ці товари / послуги для споживачів;

– активи, які простоюють через зупинені операції;

– клієнти, які відчують фінансові труднощі через безробіття або зменшення доходу, що може призвести до зменшення попиту на товари / послуги суб'єкта господарювання;

– збільшені бізнес-витрати, зокрема: генеральне прибирання, перебої з постачанням або інвестиції в технологію полегшити співробітникам роботу вдома [10].

Також за цих умов надзвичайно актуальним та водночас ускладненим є розрахунок очікуваних кредитних збитків (ОКЗ). Зокрема, суттєвим викликом для суб'єктів господарювання є внесення до оцінки ОКЗ прогнозованої інформації.

Австралійська рада рекомендує під впливом зміненої ринкової динаміки цього року вдосконалити модель очікуваних кредитних збитків, зробити її всеохопною, урахувавши всі аспекти впливу COVID-19. Оскільки в багатьох галузях (наприклад, роздрібна торгівля, нерухомість, туризм) підвищений ризик дефолту, отже, очікувані кредитні втрати є більш імовірними [10].

Натомість у своєму посібнику Бельгійська рада дала більш конструктивні рекомендації. Зокрема, у процесі визначення очікуваних кредитних збитків компаніям потрібно звернути увагу на:

– визначення клієнтів, які найбільше постраждали від COVID-19;

– не вважати, що попередні дані є належною основою для ОКЗ;

– прозорість своїх припущень щодо майбутнього розвитку.

Ураховуючи невизначеності, потрібно розкрити інформацію, яка буде основною, наприклад:

– ключові судження та джерела невизначеності оцінки;

– яку перспективну інформацію внесено у визначення очікуваних кредитних збитків;

– зміни в практиці управління кредитним ризиком [12].

Висновки. Зважаючи на те, що пандемія значно впливає на фінансову діяльність компаній у всьому світі, важливо, щоб підприємства враховували всі впливові аспекти на бізнес під час підготовки фінансових звітів. Так, укладачі фінансової звітності зобов'язані використовувати найкращу, правдиву та доступну інформацію в ухваленні обґрунтованих та підтверджених суджень та оцінок, що враховують наслідки пандемії COVID-19. Підсумовуючи рекомендації, надані в Австралії та Бельгії, компанії

зобов'язані розкривати у фінансовій звітності суттєву невизначеність, пов'язану з COVID-19, зокрема оцінити вплив пандемії на підприємство, зазначити заходи, які було вжито для протидії, та показати вплив на подальші операції підприємства. Щодо тестів на знецінення гудвілу та інших уразливих до цього фактору статей, то суттєві припущення повинні бути розкриті досить докладно, водночас з описом підходу до визначення вартості, що присвоюють кожному ключовому припущенню. До них належать припущення про тривалість та інтенсивність наслідків

припинення діяльності й фази відновлення. Також суб'єкту господарювання потрібно буде пояснити суттєвий вплив COVID-19 на ризики, пов'язані з фінансовими інструментами, і те, як він управляє цими ризиками.

Перспективою подальших досліджень є аналіз фінансових звітів транснаціональних корпорацій світу за 2020 рік у контексті розкриття інформації в умовах пандемії, аналіз впливу COVID-19 на нефінансові показники, відображені у звіті про сталий розвиток.

Література:

1. Назарова К. О. COVID-криза як драйвер диджиталізації бухгалтерських процедур. *Бізнес Інформ*. 2020. Вип. 6. С. 227-234.
2. Кузіна Р. Оцінка макроекономічних наслідків природних катаклізмів та наступні розкриття у фінансовій звітності на прикладі пандемії коронавірусу. *Вісник Київського національного університету ім. Тараса Шевченка. Серія: Економіка*. 2020. Вип. 2 (209). С. 6-13.
3. Федулова І. Джулай М. Економічні наслідки пандемії COVID-19 для підприємств України. *Вісник Київського національного торговельно-економічного університету*. 2020. № 4. С. 74-91.
4. Neznyva M. Minlailo V. Digitalization of audit in the conditions of the COVID-19. *Вісник Київського національного торговельно-економічного університету*. 2020. № 3. С. 123-134.
5. Коронавірус COVID-19. *Мінфін*: веб-сайт. URL: <https://minfin.com.ua> (дата звернення: 01.02.2021).
6. Блінов А. Вірус рецесії: чим обернеться епідемія COVID-19 і хто постраждає найбільше. *Слово і діло*: веб-сайт. URL: <https://www.slovoidilo.ua/2020/03/18/pogljad/ekonomika/virus-recesiyi-chymobernetsya-epidemiya-covid-19-xto-postrazhdaye-najbilshе> (дата звернення: 21.02.2021).
7. Dolbneva D. (2020). The Impact of COVID-19 on the World's Economies. *The Problems of Economy*, 1(43) (2020). 20-26. <https://doi.org/10.32983/2222-0712-2020-1-20-26> (дата звернення: 21.02.2021).
8. IOSCO Statement on Importance of Disclosure about COVID-19. *IOSCO/OR/02/2020*: website URL: <https://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD655.pdf> (дата звернення: 21.02.2021).
9. Covid-19 has shone a light on many social and environmental issues faced around the world. *ACCA*: website. URL: https://www.accaglobal.com/uk/en/professional-insights/pro-accountants-the-future/mainstreaming_impact.html?utm_source=adobecampaign&utm_medium=email&utm_campaign=Employers--Media_Link_Magazine_November_2020-August-2020&mid=34476498&rid=7921414&cid=DM79671&market=UA®ion=Emerging%20Markets&campaignlabel=Link%20Magazine%20Newsletter (дата звернення: 28.02.2021).
10. Financial Reporting and Audit Guide: Financial reporting and audit issues stemming from COVID-19. *Chartered Accountants. Australia. New Zealand*: website. URL: <https://www.charteredaccountantsanz.com/tools-and-resources/client-service-essentials/reporting/financial-reporting-and-audit-guide-financial-reporting-and-audit-issues-stemming-from-covid19> (дата звернення: 28.02.2021).
11. The Impact of COVID-19 on Going Concern and Related Assessments. A JOINT PUBLICATION BY THE AASB AND AUASB. MAY 2020. *AASB*: website. URL: https://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AASB-AUASB_TheImpactOfCOVID19_05-19.pdf (дата звернення: 28.02.2021).
12. COVID-19 considerations on the preparation of the half-year report 2020 under IFRS. Brussels IFRS Centre of Excellence. 14 May 2020. *Deloitte*: website. URL: https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/be/Documents/audit/deloitte_ifrs-coe_covid-19_webcast_20200514.pdf (дата звернення: 28.02.2021).

References:

1. Nazarova, K. (2020). COVID-crisis as a driver of digitalization of accounting procedures. *Business Inform*, 6, 227-234 [in Ukrainian].
2. Kuzina, R. (2020). Assessment of macroeconomic consequences of natural disasters and subsequent disclosures in the financial statements on the example of a coronavirus pandemic. *Bulletin of Kyiv National University named after Taras Shevchenko. Series: Economics*, 2 (209), 6-13 [in Ukrainian].
3. Fedulova, I. & Dzhulai, M. (2020) Economic consequences of the COVID-19 pandemic for Ukrainian enterprises. *Bulletin of Kyiv National University of Trade and Economics*, 4, 74-91. [in Ukrainian].
4. Neznyva, M. & Minlailo, V. Digitalization of audit in the conditions of the COVID-19. *Bulletin of Kyiv National University of Trade and Economics*, 3, 123-134.
5. Coronavirus COVID-19. Ministry of Finance: website. Retrieved from <https://minfin.com.ua> [in Ukrainian].
6. Blinov, A. "Virus retsesii: chym obernetsia epidemiia COVID19 i khto postrazhdaie naibilshе" [Recession Virus: what Will Turn on the COVID-19 Epidemic and Who Will Suffer the most?]. <https://www.slovoidilo.ua/2020/03/18/pogljad/ekonomika/virus-recesiyi-chym-obernetsya-epidemiya-covid-19-xtopostrazhdaye-najbilshе> [in Ukrainian].
7. Dolbneva D. (2020). The Impact of COVID-19 on the World's Economies. *The Problems of Economy*, 1(43) (2020), 20-26. doi: <https://doi.org/10.32983/2222-0712-2020-1-20-26>
8. The International Organization of Securities Commissions (IOSCO). (2020). IOSCO Statement on Importance of Disclosure about COVID-19. Retrieved from <https://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD655.pdf>
9. Association of Chartered Certified Accountants. (2020). Covid-19 has shone a light on many social and environmental issues faced around the world. Retrieved from <https://www.accaglobal.com/uk/en/professional-insights/pro-accountants-the>

future/mainstreaming_impact.html?utm_source=adobecampaign&utm_medium=email&utm_campaign=Employers--Media_Link_Magazine_November_2020-August-2020&mid=34476498&rid=7921414&cid=DM79671&market=UA®ion=Emerging%20Markets&campaignlabel=Link%20Magazine%20Newsletter

10. Chartered Accountants. Australia. New Zealand (2020). Financial Reporting and Audit Guide: Financial reporting and audit issues stemming from COVID-19. Retrieved from <https://www.charteredaccountantsanz.com/tools-and-resources/client-service-essentials/reporting/financial-reporting-and-audit-guide-financial-reporting-and-audit-issues-stemming-from-covid19>
 11. Australian Accounting Standards Board & Auditing and Assurance Standards Board. (2020). The Impact of COVID-19 on Going Concern and Related Assessments. A JOINT PUBLICATION BY THE AASB AND AUASB. MAY 2020. Retrieved from https://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AASB-AUASB_TheImpactOfCOVID19_05-19.pdf
 12. Deloitte. (2020). COVID-19 considerations on the preparation of the half-year report 2020 under IFRS. Brussels IFRS Centre of Excellence. 14 May 2020. Retrieved from https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/be/Documents/audit/deloitte_ifrs-coe_covid-19_webcast_20200514.pdf
-



Ця робота ліцензована Creative Commons Attribution 4.0 International License