

# COVID-19 PANDEMIJOS ĮTAKA FINANSINĖMS ATASKAITOMS, RENGTOMS PAGAL TARPTAUTINIUS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTUS

**Gabrielė MAŽULYTĖ**, Vytauto Didžiojo universitetas, Žemės ūkio akademija, Bioekonomikos plėtros fakultetas, el. paštas: gabriele.mazulyte@vdu.lt

## Santrauka

COVID-19 pandemija sukėlė ekonominę krizę, kuri turėjo įtakos finansinių ataskaitų pateikimui. Šiuo laikotarpiu kilo daug diskusijų ir neaiškumų, kaip finansinėse ataskaitose teisingai pateikti informaciją, remiantis Tarptautiniais Finansinės Atskaitomybės standartais, kadangi TFAS nebuvo nurodyta gairių, pagal kurias reikėtų rengti finansines ataskaitas COVID-19 laikotarpiu. Šiame tyrime analizuotos dvi įmonės: UAB „Ignitis“ ir UAB „Enefit Green“. Buvo analizuojamos šių įmonių finansinės ataskaitos COVID-19 laikotarpiu ir nustatyta, ko šios įmonės negalėjo pateikti savo finansinėse ataskaitose ir kokia informacija apie COVID-19 pandemiją buvo pateikta. Tyrimui atlikti naudoti šie metodai: mokslinės literatūros analizė ir sintezė, apibendrinimas ir palyginimas; duomenų grupavimas, sisteminimas, įmonių finansinių ataskaitų turinio analizė, santykinų rodiklių finansinė analizė.

**Reikšminiai žodžiai:** finansinės ataskaitos; COVID-19; TFAS

## Įvadas

Finansinės atskaitomybės ir informacijos atskleidimas reiškia įvairių verslo operacijų apskaitos registravimą įmonės finansinėse ataskaitose, laikantis nustatytų apskaitos prielaidų ir atskaitomybės standartų. COVID-19 pandemija pristabdė ekonominę veiklą visame pasaulyje, nes buvo uždaryti miestai ir šalys bei laikytasi griežto karantino. Įvairių šalių valdžios įvestas ribotas judėjimas sumažino verslo įmonių pardavimus ir gamybos apimtis. Dėl to įmonių verslo rezultatams buvo padaryta neigiama įtaka. Neigiamas COVID-19 pandemijos poveikis pakeitė ataskaitų teikimo ir atskleidimo aspektą. Atsižvelgiant į šiuos faktus, buvo daug diskusijų apie galimas ataskaitų teikimo gaires COVID-19 pandemijos laikotarpiu, nes yra daug neaiškumų dėl bendrų ekonominių rezultatų, verslo veiklos, būsimos uždarbio ir daugelio kitų dalykų, tiesiogiai susijusių su finansinėmis ataskaitomis (Sultana, Ghosh ir Sen, 2022). COVID-19 pandemija pasaulio ekonomikai ir verslui tapo iššūkiu. Taip pat iššūkiu tapo ir finansinės informacijos pateikimas finansinėse ataskaitose. Vienas iš svarbiausių pandemijos padarinių yra jos įtaka Tarptautiniams finansiniams apskaitos standartams (TFAS). TFAS tikslas – užtikrinti tikslumą ir finansinių ataskaitų palyginamumą, taip gerinant apskaitos kokybę. Šie standartai numato griežtas visų finansinių ataskaitų straipsnių tvarkymo taisykles ir nuostatas. Tačiau standartai nėra paruošti taip, kad galėtų greitai prisitaikyti prie nepaprastų situacijų, įvykusių pasaulyje.

**Tyrimo tikslas** – išanalizuoti COVID-19 pandemijos įtaką finansinių ataskaitų rengimui pagal TFAS pasirinktų įmonių atveju.

Išsikeltam tikslui pasiekti sprendžiami šie **uždaviniai**:

1. Atskleisti finansinių ataskaitų sampratą ir finansinių ataskaitų rengimo procesą pagal TAS.
2. Įvertinti COVID-19 pandemijos poveikį finansinių ataskaitų rengimo procesui pagal TAS.
3. Išanalizuoti COVID-19 pandemijos įtaką finansinių ataskaitų rengimui pagal TFAS pasirinktų įmonių atveju.

**Tyrimo objektas** – COVID-19 pandemijos įtaka finansinėms ataskaitoms.

**Tyrimo metodai** – mokslinės literatūros analizė ir sintezė, apibendrinimas ir palyginimas; duomenų grupavimas, sisteminimas, įmonių finansinių ataskaitų turinio analizė, santykinų rodiklių finansinė analizė.

## Finansinių ataskaitų samprata ir jų rengimo procesas pagal TAS 1

Įmonių finansinės atskaitomybės vaidmuo – teikti informaciją apie savo veiklos rezultatus, finansinę padėtį ir finansinės padėties pokyčius, naudingą įvairiems vartotojams, priimant tam tikrus ekonominius sprendimus. Finansinių ataskaitų analizės vaidmuo – paimti įmonių parengtas finansines ataskaitas kartu su kita informacija, įvertinti praeitį, esamą ir būsimą įmonės veiklą ir finansinę padėtį – priimant investicinius, kredito ir kitus ekonominius sprendimus. Pagrindinės finansinės ataskaitos, kurios yra analizės centre, yra pelno (nuostolių) ataskaita, balansas, pinigų srautų ataskaita ir savininkų nuosavybės pokyčių ataskaita. Pelno (nuostolių) ataskaita ir pinigų srautų ataskaita, kurios parodo skirtingus įmonės veiklos aspektus laiko tarpais. Balansas parodo įmonės finansinę padėtį tam tikru momentu. Savininkų nuosavybės pokyčių ataskaita suteikia papildomos informacijos apie įmonės finansinės padėties pokyčius. Be finansinių ataskaitų bendrovė savo finansinėse ataskaitose pateikia kitą, finansinei analizei naudingą informaciją. Atlikdamas analizę, finansų analitikas turėtų perskaityti ir įvertinti šią papildomą informaciją, kuri apima (Robinson, 2020; Pattiruhu ir Paais, 2020):

1. Finansinių ataskaitų pastabas.
2. Vadovybės diskusija ir analizė.
3. Išorės auditoriaus ataskaita.

Siekiant geriau suprasti finansinių ataskaitų rengimo svarbą, atlikta finansinių ataskaitų sąvokų apibrėžimų analizė, kurios rezultatai pateikti 1 lentelėje.

**1 lentelė.** Finansinių ataskaitų samprata  
*Table 1. Concept of financial statements*

<b>Autorius</b>	<b>Sąvokų apibrėžimai</b>
Drake ir Fabozzi (2010)	Finansinės ataskaitos yra verslo pagrindinės, finansinės ir investicijų veiklos, santraukos. Finansinėse ataskaitose turėtų būti nurodyta informacija, naudinga tiek investuotojams, tiek kreditoriams priimant kredito, investavimo ir kitus verslo sprendimus.
Ravinder ir Anitha (2013)	Finansinės ataskaitos rengiamos remiantis užfiksuotais faktais. Užregistruoti faktai yra tokie, kurie gali būti išreikšti stebėjimo terminais. Apskaitos įrašai ir finansinės ataskaitos yra pagrįstos šiais įrašais dėl istorinių išlaidų. Finansinės ataskaitos rengiamos periodiškai už ataskaitinį laikotarpį.
Jan (2018)	Finansinės ataskaitos yra pagrindiniai dokumentai, atspindintys įmonės finansinę būklę. Finansinės ataskaitos taip pat yra pagrindinis investuojančios visuomenės, kreditorių, sprendimų priėmimo pagrindas.

Pagal pateiktas autorių mintis 1 lentelėje, galima teigti, kad visi šie mokslininkai sutinka, jog finansinės ataskaitos yra esminis verslo dokumentas. Finansinės ataskaitos yra labai svarbios investuotojams, kreditoriams ir sprendimų priėmėjams (Jan, 2018). Ataskaitos atspindi organizacijos finansinę būklę. Tai dar kartą įrodo mokslininko Kramarova (2021) išanalizuotas straipsnis, kad pagrindinis finansinių ataskaitų tikslas – teikti patikimą ir svarbią ekonominę ir finansinę informaciją apie ūkio subjektus. Informacija yra naudinga ir, svarbiausia, reikalinga akcininkams, išorės kapitalo tiekėjams, verslo partneriams priimant ekonominius sprendimus, valstybės institucijoms, įskaitant daugiausia mokesčių institucijas ir taisyklių kūrėjus, profesionalią visuomenę ir kitas suinteresuotas šalis priimant investicinius ar kredito sprendimus bei verslo sprendimus. Aukštos kokybės ir naudingos apskaitos informacijos teikimas yra būtina įmonės efektyvumo sąlyga. Ravinder ir Anitha (2013) pamini apskaitos įrašus ir tai, kad finansinės ataskaitos yra sudaromos pagal šiuos įrašus.

Kad ataskaitos būtų palyginamos, įmonės turi remtis 1-uoju tarptautiniu apskaitos standartu. Šis standartas nustato bendrosios paskirties finansinių ataskaitų pateikimo pagrindą, užtikrina palyginamumą tiek su įmonės ankstesnių laikotarpių finansinėmis ataskaitomis, tiek su kitų įmonių finansinėmis ataskaitomis. Bendrosios paskirties finansinės ataskaitos yra skirtos patenkinti vartotojų, kurie negali reikalauti ataskaitų, pritaikytų jų konkrečioms informacijos poreikiams tenkinti. Bendrosios paskirties finansinės ataskaitos apima tas, kurios pateikiamos atskirai arba kitame viešame dokumente, pavyzdžiui, metinėje ataskaitoje. Finansinės ataskaitos yra struktūrizuotas įmonės finansinės būklės ir finansinės veiklos vaizdavimas. Bendrosios paskirties finansinių ataskaitų tikslas – pateikti informaciją apie įmonės finansinę būklę, finansinius rezultatus ir pinigų srautus, naudingą daugeliui vartotojų priimant ekonominius sprendimus. Mokslininkai Kim, Li, Lu ir Yu (2016) pabrėžia finansinių ataskaitų palyginamumo svarbą. Palyginamumas yra unikali kokybinė finansinės informacijos savybė, kuri padidina jos naudingumą. Tai leidžia vartotojams nustatyti įmonių finansinių rezultatų panašumus ir skirtumus. Šia prasme palyginamumas yra ypač svarbus investuotojams į akcijas, nes jų investavimo ir skolinimo sprendimai iš esmės apima vertinimą alternatyvių galimybių ar projektų ir be finansinių ataskaitų palyginamumo sprendimų negalima priimti.

Apibendrinant galima teigti, kad finansinės ataskaitos versle yra svarbiausias dokumentas, nes tai svarbu tiek išorės, tiek vidaus vartotojams. Finansinės ataskaitos yra labai svarbios investuotojams, kreditoriams ir sprendimų priėmėjams, nes tai parodo esamą organizacijos būklę.

## **1. COVID-19 pandemijos poveikis finansinių ataskaitų rengimui pagal TFAS**

TFAS yra raktas į finansinės atskaitomybės skaidrumą. Tai taisyklės, pagal kurias įmonės pateikia savo finansinius rezultatus, vadovaujantis tarptautiniais apskaitos standartais. Šie standartai yra lemiami kuriant patikimą įmonių finansinę atskaitomybę, ūkinę veiklą. Atskaitomybės standartai gali būti keičiami, atsižvelgiant į susiklosčiusias situacijas, tokias kaip COVID-19 pandemija. COVID-19 pandemijos atsiradimas sukėlė finansinių ataskaitų pokyčius. COVID-19 pandemija išreiškė susirūpinimą dėl finansinės atskaitomybės standartų, etinių klausimų ir finansinės informacijos ataskaitų teikimo aiškumo bei skaidrumo. Nors TFAS palengvina finansinių rezultatų ataskaitoje vaizdavimą, tačiau dėl COVID-19 pandemijos atsirado poreikis keisti ataskaitų teikimo mechanizmą bei prisitaikyti prie įvairių TFAS reikalavimų. Be to, COVID-19 įmonėms taip pat sukėlė iššūkių apskaitos ir ataskaitų teikimo srityje. Pavyzdžiui, sveikatingumo ir turizmo pramonė ir elektroniniu verslu užsiimančios įmonės daugiausia nukentėjo dėl dabartinės pandemijos situacijos ir atitinkamai susilpnėjo jų finansinė atskaitomybė. Pandemijos metu įmonės susiduria su sunkumais pranešant apie savo ekonominę veiklą dėl besikeičiančių vietinių ir tarptautinių pokyčių remiantis finansinės atskaitomybės standartais, siekiant prisitaikyti prie situacijos, kurią sukėlė COVID-19 pandemija (Almayyahi, Mohammed, Alnoor, Abbas ir Khattak, 2021). Pasak Haq ir Arshi (2022), įmonės COVID-19 laikotarpiu susidūrė su problema, kaip finansinėse ataskaitose teisingai pateikti informaciją, remiantis TFAS, kai jie dar nebuvo pritaikyti prie esamos situacijos pasaulyje. Autorius pateikė pavyzdžius, nurodančius, kada remiantis TFAS, nėra atsižvelgiama į COVID-19 padarytus padarinius verslo įmonėms:

1. Pagal TAS reglamentą, finansinių ataskaitų struktūra ir pateikimas turėtų būti pagal reikalaujamą formatą (1 TAS), neatsižvelgiant į aplinkybes, dėl kurių įmonės yra veikiančios. Tačiau, jeigu šio požiūrio bus laikomasi, kai

COVID-19 paveikė visus aspektus organizacijos veiklos, vartotojai negaus aiškaus supratimo apie įmonės našumą ir padėtį.

2. 36 TAS „Turto vertės sumažėjimas“ standartas reikalauja, kad įmonės patikrintų ilgalaikio turto vertės sumažėjimą. Įprastomis aplinkybėmis įmonės nepripažįsta vertės sumažėjimo nuostolių kaip turto vertės sumažėjimo, nes apskaitos standartai paprastai tai laiko nusidėvėjimu. Tačiau pagal dabartinį COVID-19 scenarijų įmonės turi realų turto vertės sumažėjimą, nes iš šio turto gauta ekonominė nauda gali būti gerokai sumažėjusi. Jeigu pripažįstami vertės sumažėjimo nuostoliai, jie bus rodomi straipsnyje – veiklos sąnaudos.

Nors TAS leidžia įmonėms pateikti konkrečią informaciją kaip „neįprastą“ ar „išskirtinę“, tačiau praktikoje matoma, kad įmonės nėra linkusios pateikti papildomos informacijos. Remiantis Deloitte (2020) atliktu tyrimu, dauguma tyrimo tirtų įmonių neteikė su COVID-19 susijusios informacijos vartotojams pranešant pirmojo ketvirčio finansinius rezultatus. Nors antrasis ketvirtis tiesiogiai pateko į COVID-19 laikotarpį, Deloitte (2020) tyrimas parodė, kad dauguma apklaustų įmonių nepateikė su COVID-19 susijusios informacijos vartotojams teikiant finansinius rezultatus. Ta pati apklausa taip pat nustatė reikšmingą COVID-19 poveikį pirmojo ketvirčio finansiniams rezultatams, kurie sumažėjo -496 % kelionių ir turizmo, -166 % kasybos ir -52 % plataus vartojimo prekių. Tačiau įmonės, pateikdamos papildomą informaciją apie COVID-19 sukeltus padarinius, investuotojai, peržiūrėję šias ataskaitas, vis tiek gali būti suinteresuoti investuoti į įmonę, nepaisant prastų veiklos rezultatų. Priežastis ta, kad tai yra vienkartinės išlaidos dėl COVID-19 ir jų nebus ateinančiais laikotarpiais, kai pandemija bus suvaldyta. KPMG (2020) pateikė panašią rekomendaciją, teigdama, kad įmonė gali įtraukti su COVID-19 susijusią informaciją, pirmiausia susijusią su pelno (nuostolių) ataskaita, arba atskleisti tai pastabose. Visų pirma, įmonė turėtų įvertinti, kiek informacija gali būti priskirta COVID-19.

Tarptautiniame apskaitos standarte (TAS 1) reikalaujama, kad įmonė atskleistų informaciją apie prielaidas, kurias ji nustato ateičiai, ir apie kitus pagrindinius įvertinimo neapibrėžtumo šaltinius laikotarpio pabaigoje. Dėl to įmonėse buvo gana reikšmingas koregavimas turto ir įsipareigojimų buhalterinės vertės per ateinančius finansinius metus ir esamos situacijos – COVID-19 viruso plitimo, nustatant kai kurių turto ir įsipareigojimų buhalterines vertes, reikalauja įvertinti neaiškių ateities įvykių poveikį tam turtui ir įsipareigojimams laikotarpio pabaigoje. Taip pat įmonė turi tinkamai vertinti infliacijos rodiklius, priklausomai nuo rizikos, būsimų atlyginimų pokyčius ir būsimus kainų pokyčius, turinčius įtakos kitoms sąnaudoms. Be to, 1-ojo Tarptautinio apskaitos standarto patvirtinta, kad minėtų prielaidų ir įvertinimo neapibrėžtumo šaltinių atskleidimas pirmiau susijęs su įverčiais, kuriems reikia sunkiausio valdymo nuosprendžio arba yra labiausiai priklausomas nuo asmeninio sprendimo, kaip COVID-19 viruso atveju, kurio pabaigos ir jos padarinių sunkumą nuspėti buvo sunku (Abobaker, 2023).

Vykdant operatyvinę verslo veiklą, finansinių ataskaitų sudaryme daugiausia dėmesio skiria šiuolaikinio verslo scenarijams, su verslu susijusių galimų rizikų, bendro makroekonominio scenarijaus ir svarbios informacijos, naudojamoms rengiant finansines ataskaitas, atskleidimui. Tokio pobūdžio informacijos atskleidimas suinteresuotosioms šalims padeda priimti esminį sprendimą, sprendžiant bet kokį nepalankų ekonominį įvykį. Nepalankus ekonominis įvykis reiškia bet kokio įvykio arba bet kokio incidento padidėjimą, kuris sumažins ekonomikos augimą, padidins nedarbą ir padarys bendrą ekonomiką trapia. Nepalankus ekonominis įvykis apima bet kokios pasaulinės pandemijos protrūkį, pasaulinį ekonomikos sutrikimą ir pan. Neseniai prasidėjusią COVID-19 pandemiją galima pripažinti nepalankiu ekonominiu įvykiu, nes jis sukėlė pasaulinį ekonomikos nuosmukį (McKibbin, Fernando, 2020). COVID-19 pandemija visame pasaulyje pristabdė ekonominę veiklą, nes buvo uždaryti miestai ir šalys griežto karantino forma. Įvairių šalių valdžios įvestas ribotas judėjimas sumažino verslo įmonių pardavimų ir gamybos apimtis. Dėl to įmonių verslo rezultatams buvo padaryta neigiama įtaka, nes COVID-19 neigiamai veikia įmonės veiklą (Shen ir kt., 2020). Toks žalingas COVID-19 pandemijos poveikis pakeitė ataskaitų teikimo ir atskleidimo aspektą. Verslo veiklos uždarymas ilgai turės įtakos įvairių finansinių ataskaitų elementų įvertinimui ir vertinimo mechanizmams. Be to, šis neigiamas poveikis taip pat sukels neapibrėžtą įvairių verslo organizacijų anksčiau sudarytų susitarimų ir sutarčių situaciją. Atsižvelgiant į šiuos faktus, buvo daug diskusijų apie galimas ataskaitų teikimo gaires šiam COVID-19 pandemijos laikotarpiui, nes yra daug neaiškumų dėl bendrų ekonominių rezultatų, verslo veiklos, būsimos uždarymo ir kitų dalykų, tiesiogiai susijusių su finansinėmis ataskaitomis. Tačiau profesionalūs apskaitos standartų kūrėjai ir praktikuojančios įmonės šiuo neapibrėžtu laikotarpiu bandė išdėstyti tinkamas finansinių ataskaitų rengimo gaires. Šios gairės apima direktyvą finansinių ataskaitų rengėjui, auditoriui ir reguliavimo institucijoms. Kadangi COVID-19 pandemija stabdo ekonominę verslo veiklą, akivaizdu, kad bus paveikti ir visi kiti finansiniai komponentai, įskaitant turtą, įsipareigojimus, pajamas ir išlaidas, reikalingas verslui vykdyti. Dėl šios pasaulinės pandemijos daugelis įmonių užsidarė, o tai turėjo įtakos pajamų ciklo apskaitai, pajamų sutarties vykdymui, pajamų įvertinimui ir gautinų sumų nuostoliams. Verslo surinkimas mažėja dėl užsitęsusių užblokavimo, kuris sumažino būsimus pinigų srautus. Vadinas, ši likvidumo krizė verslo organizacijai sukėlė neišvengiamą atsakomybę. Tačiau dėl COVID-19 pandemijos uždarymo, judėjimo apribojimo ir sausumos sienų uždarymo buvo labai sunku mobilizuoti atsargas gamybos ir pardavimo tikslais. Dėl to labai pasikeičia atsargų paklausa. Be to, dėl greitai gendančių prekių savybių ir didėjančio tvarumo taisyklių ir standartų spaudimo atsargų valdymas tampa sudėtingesnis. Šis susirūpinimas kelia klausimą dėl atsargų valdymo, ataskaitų teikimo ir atskleidimo šiuo pandemijos laikotarpiu. Tačiau toks susirūpinimas galioja ir finansinio turto vertinimui, nes dėl pandemijos sumažėjo verslo organizacijų turimo finansinio turto tikroji vertė. Dėl šios mažesnės finansinio turto vertės verslas susidūrė su kredito rizika (Sultana, Reajmin, Ratan Ghosh ir Kanon Kumar Sen, 2022).

Mokslininkai Sultana, Reajmin, Ratan Ghosh ir Kanon Kumar Sen (2022) atliko tyrimą, kuriame buvo siekiama išanalizuoti COVID-19 pandemijos poveikį finansinių ataskaitų teikimo ir atskleidimo praktikai Bangladešo kontekste, remiantis teisėtumo teorija. Tam buvo sukurtas savarankiškas struktūrinis klausimynas, kuris buvo išplatintas Bangladešo apskaitos specialistams. Šiame tyrime buvo naudojamas sprendimo atrankos metodas. Tai savotiška tikslinė atrankos

technika, kuri dažnai naudojama sąmoningai atrenkant respondentus, kurie geriausiai tinka tyrimo klausimams nagrinėti. COVID-19 pandemija daro neigiamą poveikį verslui. Taigi, visa verslo veikla buvo suskirstyta į penkis pagrindinius aspektus, kurie yra finansiniai veiksniai, verslo operacijos, verslo sutartys, verslo vertė ir suinteresuotosios šalys. Šios penkios pagrindinės veiklos buvo laikomos nepriklausomu kintamuoju. Tada, remiantis susijusiais TAS ir TFAS, buvo sukurtas struktūrinis klausimynas, siekiant atspindėti tikrąjį finansinės atskaitomybės ir informacijos atskleidimo scenarijų šiuo pandemijos laikotarpiu. Atsakymai surinkti iš profesionalių buhalterių, šiuo metu užsiimančių finansinių ataskaitų rengimu ir audito paslaugomis. Rezultatai rodo, kad finansiniai veiksniai, verslo sutartys ir suinteresuotosios šalys daro didelę įtaką finansinių ataskaitų teikimo ir informacijos atskleidimo praktikai šios COVID-19 pandemijos metu. Šis rezultatas rodo, kad dauguma verslo organizacijų atskleis finansinius veiksnius, nes dauguma Bangladešo įmonių patyrė didelius nuostolius griežto karantino laikotarpiu ir riboto žmonių judėjimo metu.

Apibendrinant galima teigti, kad COVID-19 pandemijos laikotarpiu įmonės susidūrė su sunkumais teikiant finansinę informaciją, kadangi tai buvo neapibrėžtas laikotarpis ir nebuvo žinoma, kokią įtaką turės įmonėms. Tačiau, finansinių ataskaitų tikslas yra pateikti realią informaciją apie įmonės būklę ir įvertinti bei nurodyti svarbius aspektus, kurie gali kisti pandemijos laikotarpiu. Todėl tai tapo išūkiu organizacijoms rengiant finansines ataskaitas.

## 2. COVID-19 pandemijos įtaka finansinių ataskaitų rengimui pagal TFAS pasirinktų įmonių atveju

Šiame tyrime analizuojama, kaip COVID-19 pandemija darė įtaką finansinių ataskaitų rengimui. Siekiant išanalizuoti pasirinktų įmonių atvejus, atsižvelgiama į atliktus mokslininkų tyrimus bei į Tarptautinius apskaitos standartus (žr. 2 lentelę), kuriuose buvo nustatyta, ką įmonės turi pateikti savo finansinėse ataskaitose.

**2 lentelė.** Moksliniai straipsniai, nurodantys, kas turi būti pateikta finansinėse ataskaitose

*Table 2. Research papers on what to report in financial statements*

Šaltinis	Rekomendacijos
Alrawashedh (2021)	Aprašyti COVID-19 pandemijos poveikio įvairioms finansinėms ataskaitoms santrauką, siekiant nustatyti būtinus neapibrėžčių įverčių koregavimus
Alrawashedh (2021)	Įtraukite naratyvinę informaciją apie tai, kaip įvairūs neaiškumai paveikė atlikti skaičiavimai ir strategija, kurios buvo imtasi kovai su COVID-19.
Haq ir Arshi (2022)	Turto vertės sumažėjimo pateikimas finansinėje ataskaitoje, dėl Covid – 19 pandemijos
(Abobaker, 2023)	Vertinti būsimų atlyginimų pokyčius ir būsimus kainų pokyčius, turinčius įtakos kitoms sąnaudoms
TAS 1	1 TAS reikalauja, kad vadovybė įvertintų įmonės gebėjimą tęsti veiklą. Veiklos tęstinumo vertinimas turi būti atliktas iki finansinių ataskaitų paskelbimo datos. Vertinimas susijęs su bent pirmaisiais dvylika mėnesių po balanso datos arba po finansinių ataskaitų pasirašymo datos.
TAS 8	Ūkio subjektas turi atskleisti apskaitinio įvertinimo pakeitimo pobūdį ir sumą, kuris turi įtakos dabartiniam laikotarpiui arba, tikimasi, turės įtakos būsimiems laikotarpiams, išskyrus atskleidimą apie poveikį būsimiems laikotarpiams, kai neįmanoma įvertinti. tą poveikį. Jei poveikio suma būsimais laikotarpiais neatskleidžiama, nes jos įvertinti neįmanoma, ūkio subjektas turi atskleisti šį faktą.
TAS 10	Šis standartas turi būti taikomas apskaitant ir atskleidžiant įvykius po balanso datos.
TAS 36	Turto vertės sumažėjimo vertinimas

Tuo remiantis, buvo sudarytas klausimynas, 3 lentelė.

**3 lentelė.** Tyrimo klausimynas

*Table 3. Research questionnaire*

Tyrimo klausimas
Ar įmonės teikia informaciją apie COVID-19 pandemija pastabose apie įvykius po balanso datos?
<b>Ar įmonės, susijusios su COVID-19 pandemija, nurodė jos poveikį:</b>
a) Jų tęstinė veikla?
b) Numatomas poveikis pajamoms, sąnaudoms ir finansiniam rezultatui?
c) Numatomas poveikis turto vertei ir įsipareigojimams?
d) Pripažinti vertės sumažėjimo nuostoliai?
e) Reikalavimai pakeisti turto vertinimo ir įsipareigojimų principus?
f) Ar aprašyta santrauka COVID-19 pandemijos poveikio, siekiant nustatyti būtinus neapibrėžčių įverčių koregavimus
g) Ar įtraukta naratyvinė informacija apie tai, kaip įvairūs neaiškumai paveikė finansines ataskaitas, ar atlikti skaičiavimai ir pateikta strategija, kurios buvo imtasi kovai su COVID-19.
h) Ar vertinami būsimų atlyginimų pokyčiai ir būsimi kainų pokyčiai, turintys įtakos kitoms sąnaudoms
j) Ar įmonė vertina infliacijos rodiklius, riziką, dėl COVID-19 pandemijos

*Šaltinis:* sudaryta darbo autorės, pagal Alrawashedh (2021); Haq ir Arshi (2022); (Abobaker, 2023); 1 – Tarptautinis apskaitos standartas „Finansinių ataskaitų pateikimas“; 8 – Tarptautinis apskaitos standartas „Apskaitos politika, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidos“; 10 – Tarptautinis apskaitos standartas „Įvykiai po balanso datos“; 36 – Tarptautinis apskaitos standartas „Turto vertės sumažėjimas“

*Source:* created by the author of the work, according to Alrawashedh (2021); Haq ir Arshi (2022); (Abobaker, 2023); 1 – International Accounting Standards „Presentation of Financial Statements“; 8 – International Accounting Standards „Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors“; 10 – International Accounting Standards „Events after the Reporting Period“; 36 – International Accounting Standards „Impairment of Assets“

Remiantis 3 lentelėje pateiktu klausimynu, buvo analizuojamos įmonių UAB „Ignitis“ ir UAB „Enefit Green“ finansinės ataskaitos. Tyrimas buvo sudarytas iš trijų etapų:

1. Apžvelgiama įmonių finansinė būklė (teigiama / neigiama COVID-19 pandemijos įtaka).

2. Analizuojamos pasirinktų įmonių finansinės ataskaitos, buvo siekiama nustatyti, ko įmonės negalėjo pateikti dėl COVID-19 pandemijos (turto vertės sumažėjimas, veiklos tęstinumas) – ir ar negalėdamos to pateikti, nurodė tai finansinėse ataskaitose.

3. Analizuojama, kokia informacija buvo pateikta apie COVID-19 pandemiją finansinėse ataskaitose bei lyginama UAB „Ignitis“ ir UAB „Enefit Green“ įmonių apie COVID-19 informacijos pateikimo platumas ir aiškumas.

Siekiant atlikti pirmąjį tyrimo etapą, iš įmonių finansinių ataskaitų, kurios yra skelbiamos viešai „Nasdaq“ internetiniame puslapyje, buvo renkami kiekybiniai duomenys, 2019–2022 m. laikotarpiu. Atliekant antrąjį ir trečiąjį etapą buvo sukurtas klausimynas, pagal kurį buvo analizuojamos įmonių finansinės ataskaitos.

Tyrimo grupei buvo pasirinktos dvi įmonės: UAB „Ignitis“ ir UAB „Enefit Green“. Šios įmonės pasirinktos todėl, kad įmonių pagrindinė veikla yra panaši. Abi šios įmonės veikia energetikos sektoriuje, o šis sektorius yra itin jautrus ekonomikos svyravimams. Taip pat UAB „Ignitis“ yra valstybės valdoma įmonė, o UAB „Enefit Green“ yra privati įmonė – šiuo pasirinkimu siekiama analizuoti, kaip COVID-19 pandemija paveikė viešojo ir privataus sektoriaus įmones. Siekiant nustatyti COVID-19 poveikį įmonių ataskaitoms, visų pirma buvo išanalizuota šių įmonių finansinė būklė. Finansinei būklei įvertinti apskaičiuoti įmonių pelningumo, likvidumo, veiklos aktyvumo ir finansinio stabilumo pagrindiniai rodikliai. Išanalizavus UAB „Enefit Green“ įmonės veiklos rezultatus COVID-19 laikotarpiu galima teigti, kad įmonė išlaikė pelningumą, pagerino savo likvidumą ir išsaugojo finansinį stabilumą. Be to, išlaikė santykinai žemą skolinimosi riziką, tai rodo, kad įmonė turėjo pakankamai resursų ir pajamų, kad padengtų savo įsipareigojimus ir toliau sėkmingai galėtų vykdyti savo veiklą. Visu analizuojamu laikotarpiu įmonės grynasis pelnas didėjo. Taigi, galima teigti, kad šios įmonės finansinė būklė analizuojamu laikotarpiu buvo gera. Išanalizavus UAB „Ignitis“ apskaičiuotus rodiklius, galima daryti išvadą, kad šios įmonės pelningumo rodikliai kito netolygiai, tačiau pastebimas mažėjimas. Grynasis apyvartinis kapitalas sparčiai augo, o tai rodo, kad įmonė gebėjo apmokėti savo trumpalaikius įsipareigojimus. Skolos rodiklis analizuojamu laikotarpiu augo, o tai rodo, kad įmonė turėjo daugiau skolų, lyginant su viso turto verte. Lyginant abiejų šių įmonių finansinį stabilumą galima teigti, kad UAB „Enefit Green“ turi didesnę pelningumą nei UAB „Ignitis“, bet UAB „Ignitis“ turi didesnę grynąjį apyvartinį kapitalą, kuris 2022 m. sudarė 940 300 tūkst. Eur, o UAB „Enefit Green“ sudarė 140 977 tūkst. Eur., todėl UAB „Ignitis“ yra likvidesnė trumpalaikėje perspektyvoje.

Mokslininkai (McKibbin ir Fernando, 2020; Sultana ir kt., 2022) atliktuose tyrimuose pabrėžia svarbą, kad būtų aprašoma, kaip COVID-19 pandemija darė įtaką įmonės veiklai ir nurodoma svarba dėl įmonės veiklos tęstinumo.

Pagal 2 lentelėje pateiktą klausimyną išanalizuotos įmonių UAB „Ignitis“ ir UAB „Enefit Green“ finansinės ataskaitos. Gauti tyrimo rezultatai pateikti 4 lentelėje.

**4 lentelė.** Finansinių ataskaitų analizė UAB „Ignitis“ ir UAB „Enefit Green“

*Table 4. Analysis of financial statements UAB "Ignitis" and UAB "Enefit Green"*

Tyrimo klausimas	Finansinės ataskaitos UAB "Ignitis" (metai)				Finansinės ataskaitos UAB "Enefit Green" (metai)			
	2019	2020	2021	2022	2019	2020	2021	2022
Ar įmonės teikia informaciją apie COVID-19 pandemiją pastabose apie įvykius po balanso datos?	Taip	Ne	Ne	Ne	Taip	Taip	Ne	Ne
<b>Ar įmonės, susijusios su COVID-19 pandemija, nurodė jos poveikį:</b>								
a) J tęstinė veikla?	Taip	Taip	Taip	Ne	Ne	Ne	Ne	Ne
b) Numatomas poveikis pajamoms, sąnaudoms ir finansiniam rezultatui?	Taip	Taip	Taip	Ne	Ne	Ne	Ne	Ne
c) Numatomas poveikis turto vertei ir įsipareigojimams?	Taip	Taip	Taip	Ne	Ne	Ne	Ne	Ne
d) Pripažinti vertės sumažėjimo nuostoliai?	Ne	Ne	Ne	Ne	Ne	Ne	Ne	Ne
e) Reikalavimai pakeisti turto vertinimo ir įsipareigojimų principus?	Ne	Ne	Ne	Ne	Ne	Ne	Ne	Ne
f) Ar aprašyta santrauka COVID-19 pandemijos poveikio, siekiant nustatyti būtinus neapibrėžčių įverčių koregavimus	Taip	Taip	Taip	Ne	Ne	Ne	Ne	Ne
g) Ar įtraukta naratyvinė informacija apie tai, kaip įvairūs neaiškumai paveikė finansines ataskaitas, ar atlikti skaičiavimai ir pateikta strategija, kurios buvo imtasi kovai su COVID-19.	Taip	Taip	Taip	Ne	Ne	Ne	Ne	Ne
h) Ar vertinami būsimų atlyginimų pokyčiai ir būsimi kainų pokyčiai, turintys įtakos kitoms sąnaudoms	Ne	Ne	Ne	Ne	Ne	Ne	Ne	Ne
j) Ar įmonė vertina infliacijos rodiklius, riziką, dėl COVID-19 pandemijos	Taip	Taip	Taip	Ne	Ne	Ne	Ne	Ne

Nors COVID-19 prasidėjo 2019 m. gruodžio mėnesį, UAB „Ignitis“ įmonė savo finansinėse 2019 m. ataskaitose pateikė informaciją apie COVID-19 pandemiją. Savo finansinėje ataskaitoje pateikė svarbią informaciją, kad dėl COVID-19 pandemijos finansiniai įmonės rezultatai gali pakisti, t. y. pablogėti. Be to, buvo nurodyta, kokios rizikos yra susijusios su COVID-19 pandemija:

1. Blogų skolų padidėjimas nuo pradelstų skolų.
2. Galimi atsiskaitymų vėlavimai, buvo susitariama dėl ilgesnių skolų apmokėjimo terminų.
3. Paslaugų vartojimo sumažėjimas.
4. Naujų technologijų diegimo vėlavimo rizika.

UAB „Ignitis“ savo 2019 m. finansinėse ataskaitose, taip pat nurodo: įtaką veiklos tęstinumui, tikrosios vertės nustatymui, tikėtinų kredito nuostolių įvertinimui, turto vertės sumažėjimo ir turto, apskaityto perkainota verte, vertinimui. Visą šią informaciją įmonė pateikia pastabose, detalai aprašydama, kokią įtaką gali turėti COVID-19 pandemija organizacijos veiklai. Analizuojant 2020 m. organizacijos finansinę ataskaitą pastebima, kad įmonės sąnaudos reikšmingai padidėjo, lyginant su 2019 m. Pastebima, kad įmonė paaiškina šį reikšmingą padidėjimą – dėl COVID-19 pandemijos. Finansinėse ataskaitose pateikta informacija turi būti detalizuota pastabose. Išanalizavus finansines ataskaitas galima teigti, kad organizacija pastabose pateikia detalią informaciją apie COVID-19 pandemijos įtaką straipsniams (prekybos gautinos sumos).

Analizuojant UAB „Enefit Green“ ataskaitas galima teigti, kad apie COVID-19 pandemiją yra pateikiama mažai informacijos. Organizacija pateikė informaciją apie paslaugų suteikimo sumažėjimą dėl šios pandemijos. Taip pat nurodo, kad didelės įtakos darbui ši pandemija neturėjo, kadangi įmonė jau prieš pandemiją buvo įvedusi nuotolinio darbo nustatymus. Grupės veiklos išlaidoms pandemija esminės įtakos neturėjo, nes su pandemija susijusios vienkartinės išlaidos buvo nereikšmingos. Įsipareigojimų klasifikavimas į trumpalaikius ir ilgalaikius, įsigaliojimo datos atidėjimas – 1 TAS pataisos. 1-ojo TAS dėl klasifikavimo pakeitimo trumpalaikių ar ilgalaikių įsipareigojimų išduotas 2020 m. sausio mėn., o pradinė įsigaliojimo data – 2022 m. sausio 1 d. Reaguojant į COVID-19 pandemiją įsigaliojimo data atidėta vieneriems metams, kad įmonės turėtų daugiau laiko įgyvendinti klasifikacijos pakeitimus, atsiradusius dėl pakeistų gairių. Grupė vertina, kad esminio poveikio konsoliduotųjų finansinių ataskaitų pakeitimų taikymui nėra.

Analizuojant duomenis, kurie pateikti 4 priede, galima teigti, kad UAB „Ignitis“ informaciją apie COVID-19 pandemijos daromą įtaką pateikia plačiai. Pastebima, kad finansinėse ataskaitose yra nurodoma strategija, kaip organizacija stengsis sumažinti neigiamą COVID-19 poveikį įmonės veiklai. Dėl to organizacija įsteigė COVID-19 situacijos valdymo komandą, kuri nuolat stebi situaciją ir vertina aktualią informaciją bei rinkos pokyčius, galinčius daryti įtaką įmonei bei veiklos tęstinumui. Taip pat šios įmonės ataskaitose yra pateikiamas atskiras skyrius apie tai, kokią įtaką COVID-19 pandemija turėjo rengiant finansines ataskaitas. Šiame skyriuje aprašoma: veiklos tęstinumas, ilgalaikio materialiojo turto likvidacinė vertė ir naudingas tarnavimo laikas, tikėtinų kredito nuostolių įvertinimas, ilgalaikio materialiojo turto tikrosios vertės pasikeitimo ir vertės sumažėjimo nustatymas, prestižo vertės sumažėjimas, atsargų grynoji galimo realizavimo vertė, finansinių priemonių klasifikavimas į ilgalaikius ir trumpalaikius, nuomos sutartys: peržiūrėta nuomos laikotarpiai ir diskonto norma bei pateikta bendra informacija apie COVID-19 įtaką Grupės vykdomai veiklai. Analizuojant 2022 metų ataskaitą pastebėta, kad apie COVID-19 pandemiją informacijos yra pateikiama mažai, tačiau įmonė paaiškina, kad nors ankstesniuose pranešimuose teikė detalią informaciją apie šią pandemiją, ją teikti nebėra reikšminga, kadangi ši rizika nebeturi reikšmingo poveikio grupės veiklai. Tačiau, priešingai nei UAB „Ignitis“, UAB „Enefit Green“ įmonė pateikia labai mažai informacijos apie COVID-19 galimus padarinius. To priežastis yra ta, kad įmonė nepatiria didelio neigiamo poveikio dėl šios pandemijos. Tačiau, autorės nuomone, ši įmonė turėtų numatyti grėsmes, kurios gali įvykti pandemijos laikotarpiu. Pavyzdžiui, įvertinti, ar nepablogės skolų grąžinimo laikotarpis, pajamų sumažėjimas, dėl mažesnio vartojimo, įvertinti, ar tai neturės įtakos plėtrai ir t. t. Nors šių įmonių veikla ir yra panaši, tačiau informacija apie pandemijos padarinius finansinėse ataskaitose pateikiama skirtingai. UAB „Ignitis“ ataskaitose detalai pateikia galimas grėsmes įmonės veiklai ir kaip pandemija gali daryti įtaką įmonės finansiniams rodikliams, o UAB „Enefit Green“ yra nurodžiusi, kad ši pandemija neturėjo įtakos įmonės veiklai, bet nenurodoma, kokios grėsmės gali kilti ateityje.

## Išvados

1. Finansinės ataskaitos yra pagrindinis ir svarbiausias verslo dokumentas, kuris atlieka svarbų vaidmenį teikiant organizacijos finansinę būklę tiek išorės, tiek vidaus vartotojams. Mokslinėje literatūroje pabrėžiama, kad finansinės ataskaitos turi būti palyginamos.

2. Rengiant finansines ataskaitas, organizacijos susidūrė su problema atsiradus COVID-19 pandemijai, kadangi tai buvo neapibrėžtas laikotarpis ir tai sukėlė sunkumų nustatyti, kokią poveikį įmonėms gali turėti ši pandemija. Tačiau įmonės vis tiek turėjo siekti maksimaliai atvaizduoti realią situaciją savo ataskaitose bei nurodyti grėsmes, kurios gali paveikti įmonių finansinius rezultatus.

3. Tyrimui atlikti buvo pasirinktos analizuoti UAB „Ignitis“ ir UAB „Enefit“ įmonių finansinės ataskaitos. Pastebėta, kad pandemija nepadarė didelės žalos įmonių finansiniams rodikliams. Tačiau matoma, kad UAB „Ignitis“ pateikia detalią informaciją apie COVID-19 padarinius įmonės veiklai ir apie galimas grėsmes, kurios taip pat gali daryti įtaką įmonės veiklai, o įmonė UAB „Enefit Green“ pateikia labai siaurą informaciją apie pandemijos padarinius įmonės veiklai, argumentuodama, tai kad ši pandemija reikšmingos įtakos veiklai neturėjo.

## Literatūra

1. 1-asis Tarptautinis apskaitos standartas „Finansinių ataskaitų pateikimas“. 2022 Prieiga per internet: <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias1> (žiūrėta 2023-11-25).
2. 10-asis Tarptautinis apskaitos standartas „Įvykiai po balanso datos“ (2007). Prieiga per internet: <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias10> (žiūrėta 2023-11-25).
3. 36-asis Tarptautinis apskaitos standartas „Turto vertės sumažėjimas“ (2013). Prieiga per internet: <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias36> (žiūrėta 2023-11-25).

4. 8-asis Tarptautinis apskaitos standartas „Apskaitos politika, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidos“. 2020. Prieiga per internetą: <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias8> (žiūrėta 2023-11-25).
5. Abobaker, A. G. E. 2023. The Impact of the Application of Corona Pandemic (COVID-19) Precautionary Measures on the Preparation of Financial Reports. *International Journal of Professional Business Review*, Vol. 8(8), e01661-e01661. <https://doi.org/10.26668/businessreview/2023.v8i8.1661>.
6. Almayyahi, A. R. A., Mohammed, M. A., Alnoor, A., Abbas, S. ir Khatkhat, Z. Z. 2021. The Influence of International Accounting Standards on the Economic Development Aftermath of COVID-19. *International Journal of Innovation*. Vol. 15, iss. 3, p. 15.
7. Alrawashedh, N. H. 2021. Evaluation of continuity impact under the COVID-19 pandemic, during the preparation of 2020 financial reports, and external auditors report of public limited shares companies in Jordan. *Indian Journal of Economics and Business*, Vol. 20(3), p. 291–310.
8. Deloitte 2020 m. “How COVID-19 Infects Financial Reporting and Results in Presentations”. Prieiga per internetą: <https://www2.deloitte.com/ch/en/pages/audit/articles/financial-reporting-survey-q1-2020.html> (žiūrėta 2023-11-10)
9. Drake, P. P., Fabozzi, F. J. 2010. The basics of finance: An introduction to financial markets, business finance, and portfolio management, Vol. 192. John Wiley & Sons.
10. Haq, I., Arshi, T. A. 2022. The Impact of Covid-19 on IAS 1 Presentation of Financial Statements. *IUP Journal of Accounting Research & Audit Practices*, Vol. 21(1), p. 7–17.
11. Jan, C. L. 2018. An effective financial statements fraud detection model for the sustainable development of financial markets: Evidence from Taiwan. *Sustainability*, Vol. 10(2), p. 513. <https://doi.org/10.3390/su10020513>.
12. Kim, J. B., Li, L., Lu, L. Y., Yu, Y. 2016. Financial statement comparability and expected crash risk. *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 61(2-3), p. 294-312. <http://dx.doi.org/10.1016/j.jacceco.2015.12.003>.
13. KPMG 2020 m. “Where and How Should COVID-19 Impacts be Presented in the Income. Prieiga per internet: <https://kpmg.com/be/en/home/insights/2022/04/ifrs-where-and-how-should-covid-19-impacts-be-presented-in-the-income-statement-and-related-notes.html> (žiūrėta 2023-11-10).
14. Kramarova, K. 2021. The global problem of inflation and need for inflation adjusted-financial reporting. In SHS Web of Conferences (Vol. 129, p. 09010). EDP Sciences. <https://doi.org/10.1051/shsconf/202112909010>.
15. McKibbin, W., Fernando R. 2020. The Global Macroeconomic Impacts of COVID-19: Seven Scenarios (No. 2020-19), Centre for Applied Macroeconomic Analysis, Crawford School of Public Policy, The Australian National University.
16. Pattiruhu, J. R., Paais, M. 2020. Effect of liquidity, profitability, leverage, and firm size on dividend policy. *The Journal of Asian Finance, Economics and Business* (JAFEB), Vol. 7(10), p. 35-42.
17. Ravinder, D., Anitha, M. 2013. Financial Analysis—A Study. *IOSR Journal of Economics and Finance* (IOSR-JEF), Vol. 2(3), p. 10–22.
18. Robinson, T. R. 2020. International financial statement analysis. John Wiley & Sons.
19. Shen, H., Fu, M., Pan, H., Yu, Z., Chen, Y. 2020. The impact of the COVID-19 pandemic on firm performance. *Emerging Markets Finance and Trade*, Vol. 56(10), p. 2213–2230. <https://doi.org/10.1080/1540496X.2020.1785863>.
20. Sultana, R., Ghosh, R., Sen K. K. 2022. Impact of COVID-19 pandemic on financial reporting and disclosure practices: empirical evidence from Bangladesh. *Asian Journal of Economics and Banking*, Vol. 6(1), p. 122–139. [10.1108/AJEB-09-2021-0110](https://doi.org/10.1108/AJEB-09-2021-0110).

## **IMPACT OF THE COVID-19 PANDEMIC ON FINANCIAL STATEMENTS PREPARED IN ACCORDANCE WITH INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS**

### **Summary**

The COVID-19 pandemic has caused an economic crisis that has had an impact on financial reporting. During this period, there were many discussions and uncertainties about how to correctly present information in financial statements, based on International Financial Reporting Standards, since IFRS did not specify the guidelines according to which financial statements should be prepared in the period of COVID-19. Two companies were analyzed in this study: UAB "Ignitis" and UAB "Enefit Green". The financial reports of these companies were analyzed during the period of COVID-19 and it was determined what these companies could not present in their financial reports and what information about the COVID-19 pandemic was provided. The following methods were used to conduct the research: analysis and synthesis of scientific literature, summarization and comparison; data grouping, systematization, content analysis of company financial statements, financial analysis of relative indicators.

**Keywords:** financial statements; COVID-19; IFRS