

Застосування принципу безперервності в умовах військового стану Остап'юк Н.А.¹, Климович Д.А.²

Анотація. Дослідження присвячено питанню сутності принципу безперервності діяльності в умовах військового стану, оцінка вірогідності його порушення, аналіз його прийнятності при умові існування факту суттєвої невизначеності.

Abstract. The research is devoted to the question of the essence of the principle of continuity of activity in the conditions of martial law, assessment of the probability of its violation, analysis of its acceptability under the condition of existence of the fact of essential uncertainty.

Ключові слова: безперервність, військовий стан, умови невизначеності, події після звітного періоду, фінансова звітність.

Key words: continuity, martial law, conditions of uncertainty, events after the reporting period, financial statements.

1. ВСТУП

В реаліях сьогодення військове вторгнення Російської Федерації на територію України вплинуло на всі сфери життя, зокрема на бізнес та всі його складові аспекти. Поточні події та умови можуть мати значний вплив на здатність компанії продовжувати свою діяльність на безперервній основі. Ситуація є не передбачуваною — керівництву компаній необхідно постійно оцінювати вплив ситуації на всю господарську діяльність для подальшого складання достовірної фінансової звітності та прийняття правильних та своєчасних управлінських рішень. Безперервність діяльності — як основа складання фінансової звітності набуває критичного значення в умовах сьогодення.

Саме військова агресія РФ проти України висвітлює аспект необхідності в приділенні значної уваги принципу безперервності діяльності при складанні фінансової звітності та потребує більш детального аналізу. Безумовно, війна вносить свої корективи у всі сфери життя — як соціальні, так і бізнесу, військова

¹ Д.е.н., проф. Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана, м. Київ, Україна.

² Аспірант, Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана, м. Київ, Україна.

агресія спричинила негативний вплив на сфери життя як держави в цілому, так і так і суб'єктів господарювання, та кожної окремої людини. Військові дії призводять до значних жертв, міграції населення, пошкодження інфраструктури та порушення економічної діяльності в Україні. Слід зазначити, що пов'язані з війною події відбуваються в період значної економічної невизначеності та нестабільності у світі, тому наслідки, скоріше за все, будуть взаємодіяти з наслідками поточних ринкових умов і посилювати їх. Ці умови можуть значно погіршитися через ширші наслідки війни в Україні, посилення інфляційного тиску та послаблення глобального відновлення після пандемії.

Застосування принципу безперервності при складанні фінансової звітності передбачено: Законом «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність», національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [3; 6]. В міжнародних стандартах припущення безперервності діяльності наведено в Концептуальній основі фінансової звітності та Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» [4; 5]. Слід зазначити, що в національних і міжнародних стандартах сутність і практичне використання концепції безперервності суттєво різняться. В національному законодавстві трактування принципу безперервності та його застосування в обліку й звітності є значно звуженими, оскільки не передбачається розкриття у фінансовій звітності інформації про суттєві невизначеності підприємства [1, с. 4]. Якщо раніше ми трактували, що суттєва невизначеність стосується подій або умов, які можуть викликати значний сумнів у здатності суб'єкта господарювання продовжувати функціонувати як діюче підприємство, отже, може свідчити про те, що він може бути не в змозі реалізувати свої активи та погасити свої зобов'язання у звичайному режимі ведення бізнесу, то на сьогоднішній день, в умовах військового стану, складаючи звітність з МСФЗ у складних умовах війни, компанія найголовніше, що має зробити, це — оцінити свою здатність продовжувати діяльність на безперервній основі та обов'язково зробити відповідне розкриття у фінансовій звітності.

У наукових працях наведено різні підходи до трактування сутності принципу безперервності та спостерігається аналіз співвідношення з вимогами до інформаційних ресурсів, зокрема,

існує спірна точку зору, яка трактує безперервність діяльності як стабільний стан підприємства, який позбавлений динаміки розвитку. Щодо сучасної економічної термінології, то явкідомо, її сутність запозичена з міжнародних стандартів, в основі яких лежить традиція англо-американської школи обліку. (основними прихильниками якої є: Р.Н. Антоні, М.Ф. Ван Бреда, Е. Леоте, М. Мунітц, В.Є. Патон, Г.В. Сімон, Е.С. Хендриксен та ін.). Дослідження еволюції сутності питання «безперервність діяльності» показало, що науковці тих часів вважали, що зміст господарської діяльності і методологія обліку є єдиним цілим. В Україні сутністю питанням оцінки безперервності діяльності вирішували Л.В. Гнилицька, Т.А. Гологоль, Я. Гринчишин, М.В. Корягін, О.С. Орлова, О.М. Столяренко, П.Л. Сук., та ін.

2. РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

З позиції теорії бухгалтерського обліку і аудиту та сфери практичного застосування, ми виділяємо принцип безперервної діяльності (англ. going concern) — як одне із фундаментальних припущень бухгалтерського обліку та аудиту. Воно передбачає, що компанія продовжуватиме здійснювати свою діяльність в осяжному майбутньому і не матиме наміру та потреби в ліквідації або припиненні діяльності, проте реальності сьогодення — показують, що існують фактори на які суб'єкт господарювання не може вплинути. Щодо принципу безперервності як методологічного принципу обліку, то в даній площині ми можемо розглядати деякі припущення, що можливі в поточних умовах, та не вплинуть на сутність даного питання, такі як:

- передача корпоративних прав підприємства не призведе до змін в бухгалтерському обліку;
- факти господарського життя здійснюються в умовах невідомості;
- зобов'язанням керівництва компанії є безперервне ведення обліку до моменту реорганізації або ліквідації та забезпечення користувачів максимально корисною інформацією для прийняття управлінських та інвестиційних рішень;
- можливість оцінити розмір майбутньої економічної вигоди (втрати) під час оцінки активів або зобов'язань;

- результати господарської діяльності, яка розглядається як припинена, не можуть братися до уваги при складанні прогнозів на майбутнє;

- витрати, які принесуть доходи в майбутньому, повинні бути капіталізовані;

- для забезпечення сталого розвитку суб'єкта господарювання повинні створюватися резерви покриття збитків, які можуть виникнути в результаті стихійних лих, несподіваних втрат від падіння курсу валют і цінних паперів тощо;

- фінансові результати повинні бути розподілені по звітних періодах.

Таким чином, застосування принципу безперервності діяльності підприємства на практиці демонструє надійність та стійке зростання в довготерміновій перспективі не тільки в цілому, але поширюється і на окремі його активи, групи активів, а також на прями господарської діяльності. Отже, складаючи звітність з МСФЗ в складних умовах війни, компанія має оцінити свою здатність продовжувати діяльність на безперервній основі та зробити відповідне розкриття у фінансовій звітності.

Проте, аналізуючи питання застосування принципу безперервності в умовах військового стану, ми розуміємо, що Припущення щодо безперервності діяльності, яке є одним з основоположних принципів складання фінансової звітності діючого підприємства, зокрема суперечить основному твердженню — впевненості, що ця діяльність триватиме в передбачуваному майбутньому, адже військовий стан — не дає ні впевненості, ні можливості передбачити чи спрогнозувати найближче майбутнє. Безумовно, ми розуміємо, що приймається припущення про те, що суб'єкт господарювання не має ні наміру, ні потреби в початку процедури ліквідації або в припиненні діяльності, принаймні за тих умов — які від нього залежать. Якщо ж такий намір або така потреба має місце, особливо враховуючи військове положення в країні, може постати необхідність складання фінансової звітності на іншій основі. У такому разі у фінансовій звітності описується використана основа.

Аналізуючи дане питання на актуальність — сьогодні, якщо суб'єкт господарювання ще не склав фінансову звітність за 2021 р., проте, є постраждалим в майновому питанні від самого початку військового вторгнення (24.02.2022 р.), то чи можемо

ми притримуватись і говорити про застосування принципу безперервності в даному випадку? Адже принцип безперервності передбачає, що активи та зобов'язання обліковуються виходячи з того, що суб'єкт господарювання зможе реалізувати свої активи та погасити зобов'язання при звичайному ході бізнесу. Безумовно, на здатність підприємства продовжувати безперервну діяльність впливають багато чинників — галузеві особливості, географія діяльності, фінансовий стан покупців і постачальників, фінансова ліквідність і платоспроможність суб'єкта, поточна та очікувана прибутковість, потенційні джерела відновлюваного фінансування тощо, та в умовах військового стану — всі дані фактори не можливо спрогнозувати, тобто за такої умови впевненість відсутня.

Існують думки, що дане питання регулює МСБО 10, проте маємо сумніви, щодо доречності застосування самого цього міжнародного стандарту. Згідно МСБО 10 події після звітного періоду — це сприятливі та несприятливі події, які відбуваються з кінця звітного періоду до дати затвердження фінансової звітності до випуску. Відомо, що міжнародний стандарт визначає два типи подій:

1) події, які коригують після звітного періоду, це — події, які свідчать про умови, що існували на кінець звітного періоду (надають додаткову інформацію про визначення сум, пов'язаних з умовами, що існували на дату балансу);

2) події, які не коригують після звітного періоду, це-події, які свідчать про умови, що виникли після звітного періоду. Вони мають розкриватися у примітках до фінансової звітності, з описом характеру кожної суттєвої події або зміни умов діяльності після звітної дати та попередньої оцінки їх фінансового впливу або констатації, що така оцінка зараз неможлива. На відміну від коригуючих, події, які не коригують, враховуються в наступному звітному періоді (впливають на показники фінансової звітності наступних періодів)

На нашу думку, для фінансової звітності за рік, що закінчився 31 грудня 2021 року, вплив подій, що мали вплив після військового сторження та вплив на ринкову кон'юнктуру, що виникли внаслідок військової агресії РФ проти Україні, на фінансову звітність 2021р., як правило, буде не коригуючими подіями (за винятком випадків, коли припущення про безперервність діяльності

більше недоречно). Це обумовлено тим, що значні негативні зміни в економічних умовах та політичному середовищі на загально-державному рівні стали прямим наслідком подій, що відбулися після звітної дати — вторгнення в Україну було конкретно, визначеною подією, яка сталася 24 лютого 2022 року, тобто після закінчення звітного періоду.

Безумовно, що війна це — суттєва подія для всієї господарської діяльності України, всіх суб'єктів господарювання як великого, так і малого, і середнього бізнесу, усіх підприємств і організацій, що знаходяться на території України, тому інформація про дану подію має бути обов'язково розкрита у фінансовій звітності.

Розглянемо деякі з них, наприклад, ті що рекомендовані при врахуванні Аудиторською палатою України [2], зокрема:

- вплив на персонал компанії та витрати, пов'язані з виплатами персоналу;

- призупинення чи перерви в діяльності через порушення ланцюга поставок, припинення операцій, втрату виробничих потужностей чи комерційних об'єктів, обмеження пересування та порушення логістики;

- пошкодження або знищення майна;

- арешт чи експропріація активів на потреби держави після 31 грудня 2021 р.;

- обмеження доступу до грошових коштів та еквівалентів або обмеження грошових операцій;

- знецінення фінансових і нефінансових активів (з урахуванням подій та інформації після дати звітності);

- невиконання умов договорів через форс-мажорні обставини, несприятливі зміни умов договорів, порушення умов кредитних договорів, неможливість своєчасно погашати кредиторську заборгованість та затримки погашення дебіторської заборгованості;

- значне зменшення обсягів продажів, прибутків, грошових потоків від операційної діяльності;

- нестабільність та значні зміни цін на інструменти капіталу, боргові цінні папери, цін на сировину, обмінних курсів іноземної валюти та/або процентних ставок після 31 грудня 2021 року, що суттєво вплине на оцінку активів та зобов'язань, доходів та витрат протягом наступних 12 місяців;

- оголошення про плани припинення діяльності або вибуття основних активів;

– інші обставини, що суттєво впливають на діяльність.

Варто зазначити, що оскільки фінансова звітність повинна ґрунтуватися на інформації, яка була доступною на звітну дату, всі оцінки та припущення, які впливають на показники фінансової звітності станом на 31.12.2021 р., мають базуватися лише на інформації, яка свідчить про умови, що існували на кінець звітного періоду. Зокрема, припущення, що використовуються в розрахунках знецінення та оцінці справедливої вартості фінансових та нефінансових активів на звітну дату, повинні відображати обґрунтовану та підтверджену інформацію, наявну станом на 31 грудня 2021 року. Разом з тим концепція подій, які коригують та які не коригують, не застосовується до припущення про безперервність діяльності. Оцінка доречності застосування припущення про безперервність як основи бухгалтерського обліку враховує події та умови після закінчення звітного періоду, тобто після 31 грудня 2021 р., що відбулися до дати затвердження фінансової звітності до випуску. Це впливає з положень МСБО 10 "Події після звітного періоду".

3. ВИСНОВКИ

Отже, на нашу думку, суб'єктам господарювання при складанні звітності варто зазначати, ступінь впливу істотних ризиків, пов'язаних із подальшим ходом поточного повномасштабного воєнного вторгнення Російської Федерації в Україну. Керівництву суб'єкта господарювання варто зазначити чи був факт здійснення оцінки здатності підприємства продовжувати діяльність на безперервній основі. Зокрема, варто зазначити чи включає оцінка керівництва здатності підприємства продовжувати свою діяльність на безперервній основі, висловлення судження у певний момент часу про майбутні результати подій чи умов, що є невизначеними за своєю природою. Та найголовніше, на нашу думку, керівництву в примітках до фінансової звітності варто зазначити прийняте рішення щодо використання припущення про безперервність діяльності як основу для бухгалтерського обліку, її прийнятність, при умові існування факту суттєвої невизначеності.

ЛІТЕРАТУРА

1. Гринчишин Я.М. Принцип безперервності в Україні: порівняння з міжнародними стандартами. Бухгалтерський облік і аудит. 2013. № 11. С. 3–8
2. Електронний ресурс: <https://www.apu.com.ua/>
3. Загальні вимоги до фінансової звітності : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 від 7 лютого 2013 р. № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>
4. Концептуальна основа фінансової звітності. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_009
5. Подання фінансової звітності : Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_013.
6. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>.