

**Л. Г. Ловінська**

доктор економічних наук, професор,  
завідувач відділення методології  
бухгалтерського обліку НДФІ ДННУ  
"Академія фінансового управління",  
завідувач кафедри податкового  
менеджменту та фінансового моніторингу  
ДВНЗ "Київський національний економічний  
університет імені Вадима Гетьмана", член  
Методологічної ради з бухгалтерського  
обліку при Міністерстві фінансів України,  
Київ, Україна, [lovinska@ukr.net](mailto:lovinska@ukr.net)  
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-5427-7185>

**А. В. Озеран**

доктор економічних наук, професор,  
професор кафедри бухгалтерського  
обліку та консалтингу ДВНЗ "Київський  
національний економічний університет  
імені Вадима Гетьмана", Київ, Україна, [alla\\_ozeran@ukr.net](mailto:alla_ozeran@ukr.net)  
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-9234-4593>

**Р. С. Коршикова**

кандидат економічних наук, доцент,  
доцент кафедри бухгалтерського  
обліку та консалтингу ДВНЗ "Київський  
національний економічний університет  
імені Вадима Гетьмана", Київ, Україна, [renata.kor.phd@gmail.com](mailto:renata.kor.phd@gmail.com)  
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-1367-2450>

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ТА ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ  
В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ В УКРАЇНІ**

**Анотація.** *Вступ.* Протидіяти збройній агресії російської федерації, яка справляє руйнівний вплив на економіку та фінансову систему України, а також створювати умови для відновлення втраченого, просуватися вперед шляхом реалізації розпочатих ще в мирні часи реформ можна лише на базі сучасної інформаційної основи управління, що включає, зокрема, бухгалтерський облік і фінансову звітність.

*Проблематика.* Воєнний стан для економіки держави і підприємства в бухгалтерському обліку трактується як діяльність за надзвичайних подій. Визнання останніх суттєво впливає на відображення результатів діяльності та фінансового стану у фінансовій звітності, відокремлення коригуючих та некоригуючих подій після звітного періоду, оцінку безперервності діяльності як фундаментального принципу звітування, а також подання та оприлюднення фінансової звітності.

*Мета.* Воєнний стан для України є нетиповим явищем, тому поставлено мету з'ясувати: спроможність національної системи бухгалтерського обліку достовірно відображати фінансово-економічне становище підприємства в таких умовах; здатність методології бухгалтерського обліку інституційних секторів економіки забезпечити формування необхідної інформації, потреба в котрій наразі виникає; необхідність та можливість продовження проведення реформ у сфері бухгалтерського обліку.

*Результати.* Визначено, що нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку в Україні створює всі необхідні умови для достовірного відображення фінансово-економічного стану підприємства в умовах збройної агресії російської федерації. Застосування відповідних норм стандартів забезпечує врахування як особливих обставин, так і наслідків воєнних дій та подій через відображення певних операцій, визнання й оцінку елементів фінансової звітності, а також розкриття інформації.

*Висновки.* Реформування системи бухгалтерського обліку і фінансової звітності державного сектору потребує продовження відповідно до Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року, зокрема стосовно консолідації фінансової звітності різних рівнів. Запровадження річної фінансової звітності уряду посилить обґрунтованість ухвалення управлінських рішень на макрорівні як внутрішнього, так і міждержавного характеру.

**Ключові слова:** воєнний стан, бухгалтерський облік, фінансова звітність, надзвичайні події.

**Літ.** 26.

© Ловінська Л. Г., Озеран А. В., Коршикова Р. С., 2022

**Liudmyla Lovinska**

Dr. Sc. (Economics), Professor, SESE "The Academy of Financial Management", Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman, The Methodological Council of Accounting at the Ministry of Finance of Ukraine, Kyiv, Ukraine, lovinska@ukr.net  
ORCID ID: <http://orcid.org/0000-0001-5427-7185>

**Alla Ozeran**

Dr. Sc. (Economics), Professor, Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman, Kyiv, Ukraine, alla\_ozeran@ukr.net  
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-9234-4593>

**Renata Korshykova**

Ph. D. (Economics), Associate Professor, Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman, Kyiv, Ukraine, renata.kor.phd@gmail.com  
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-1367-2450>

### ACCOUNTING AND FINANCIAL STATEMENTS IN THE CONDITIONS OF MARTIAL LAW IN UKRAINE

**Abstract. Introduction.** The armed aggression of the Russian Federation has a devastating effect on the economy of our country and its financial system. It is possible to counteract this, as well as to create conditions for the restoration of the lost, to move forward by implementing the reforms started in peacetime, only on the basis of the modern information basis of management that includes, in particular, accounting and financial reporting.

**Problem Statements.** Martial law for the economy of the state and enterprises in accounting are treated as activities in case of emergencies. Recognition of the latter has a significant impact on the reflection of results of operations and financial state in the financial statements, separation of adjusting and non-adjusting events after the reporting period, assessment of business continuity as a fundamental principle of reporting, and submission and disclosure of financial statements.

**Purpose.** Martial law is an atypical phenomenon for Ukraine, so the goal is to find out: the ability of the national accounting system to accurately reflect the financial and economic situation of the enterprise under martial law; the ability of the methodology of accounting of institutional sectors of the economy to ensure the formation of the necessary information, the need for which arises at this time; the need and possibility of continuing reforms in accounting.

**Results.** It is determined that the normative and legal support of accounting in Ukraine creates all the necessary conditions for a reliable reflection of the financial and economic condition of the enterprise in the conditions of armed aggression of the Russian Federation. The application of relevant standards ensures that both special circumstances and the consequences of hostilities and events are taken into account by reflecting certain transactions, recognizing and measuring elements of financial statements, and disclosing information.

**Conclusions.** The reform of the public sector accounting and financial reporting system needs to be continued in line with the Strategy for the Modernization of the Public Sector Accounting and Financial Reporting System until 2025, in particular with regard to the consolidation of financial reporting at various levels. The introduction of the government's annual financial statements will strengthen the soundness of management decisions at the macro level, both domestic and interstate.

**Keywords:** martial law, accounting, financial reporting, extraordinary events.

**JEL classification:** M41, M48.

**Вступ.** Збройна агресія російської федерації справляє руйнівний вплив на економіку нашої країни та її фінансову систему. Протидіяти цьому, а також створювати умови для відновлення втраченого, просуватися вперед шляхом реалізації розпочатих ще в мирні часи реформ можна, лише спираючись на сучасну інформаційну основу управління – бухгалтерський облік і фінансову звітність.

Будучи складовою управлінського процесу як інтелектуальної діяльності бухгалтерський облік є штучно створеною певною знаковою системою, доволі автономною у плані своєї методології та організації, котра протягом пів тисячолітньої історії завжди розвивалася через пристосування до потреб управління.

Як у мирний час, так і в умовах війни головна вимога управління до інформації бухгалтерського обліку та фінансової звітності – це її корисність для обґрунтування управлінських рішень. Корисною така інформація буде тоді, коли вона є достовірною та міститиме саме ті відомості, які змістовно задовольняють запит управління.

З позиції методології міжнародних та національних стандартів функціонування суб'єкта, що звітує, в умовах воєнного стану слід розглядати як діяльність за форс-мажорних обставин.

За законодавством України Торгово-промислова палата України (далі – ТПП України) засвідчує форс-мажорні обставини (обставини непереборної сили) [1]. Збройна агресія російської федерації проти України стала підставою для запровадження воєнного стану з 05 год. 30 хв. 24 лютого 2022 р. строком на 30 діб, відповідно до Указу Президента України “Про введення воєнного стану в Україні” [2] з подальшим продовженням термінів. На підставі цього ТПП України підтвердила, що зазначені обставини з 24 лютого 2022 р. до їх офіційного закінчення є “надзвичайними, невідворотними та об'єктивними обставинами для суб'єктів господарської діяльності та/або фізичних осіб по договору, окремим податковим та/чи іншим зобов'язанням/обов'язком, виконання яких настало згідно з умовами договору, контракту, угоди, законодавчих чи інших нормативних актів і виконання відповідно яких стало неможливим у встановлений термін внаслідок настання таких форс-мажорних обставин (обставин непереборної сили)” [3].

Тож визнання форс-мажорних обставин, тобто надзвичайних подій, справляє безпосередній та суттєвий вплив на систему бухгалтерського обліку та фінансову звітність у частині відображення результатів діяльності й фінансового стану, відокремлення коригуючих та некоригуючих подій після звітного періоду, оцінки безперервності діяльності як фундаментального допущення (принципу) звітування, а також подання та оприлюднення фінансової звітності у поточних умовах.

**Аналіз досліджень та постановка проблеми.** Вивчення наукових публікацій з бухгалтерського обліку засвідчило, що питання обліку діяльності підприємств в умовах надзвичайних подій розглядається в таких аспектах: проводиться термінологічний аналіз ключових понять “надзвичайна діяльність”, “надзвичайна подія”; пропонуються класифікації надзвичайних доходів і витрат; досліджуються методичні підходи щодо синтетичного та аналітичного обліку операцій, пов'язаних з формуванням витрат, доходів та фінансових результатів від надзвичайних подій [4–7 та ін.].

Початок бойових дій на сході України (2014 р.) зумовив появу на практиці низки проблем, які потребували вирішення саме за допомогою інстру-

ментарію бухгалтерського обліку, а саме: інвентаризація та оцінка майна, що знаходиться на окупованій території; документальне оформлення списання втраченого та пошкодженого внаслідок бойових дій майна; визначення втрат від таких подій; організація обліку майна підприємств, розташованих на окупованій території, тощо. Науковому обґрунтуванню шляхів розв'язання проблематики бухгалтерського обліку наслідків надзвичайних ситуацій, у т. ч. бойових дій та окупації територій, присвятили дослідження Д. О. Грицишен (2016 р.) [8] та К. Ю. Поляк (2017 р.) [9]. Їхні роботи започаткували вивчення окресленої проблематики в контексті сталого розвитку та стали вихідним етапом розвитку організації і методики бухгалтерського обліку такого ракурсу надзвичайних подій.

Так, Д. О. Грицишеним розроблено методологічні підходи до облікового відображення операцій з майном на окупованих територіях, обґрунтовано потребу в здійсненні інвентаризаційних процедур під час ідентифікації пошкоджень необоротних та оборотних активів; запропоновано порядок оцінювання для відображення впливу надзвичайних ситуацій на об'єкти бухгалтерського обліку, зокрема доведено необхідність оцінки втрачених необоротних активів за ринковою вартістю з відображенням різниці в складі негативного гудвілу; щодо наслідків надзвичайних ситуацій обґрунтовано їх відображення на рахунку витрат 97 "Інші витрати", запропоновано введення нових субрахунків до нього; розроблено порядок облікового відображення наслідків надзвичайних ситуацій, операцій з їх попередження та ліквідації. Для обліку майна на окупованих територіях створено методику, котра враховує різні економічні умови: продаж майна через провадження зовнішньоекономічної діяльності, консервування необоротних матеріальних активів, перевезення з тимчасово окупованої території. Цікавою є пропозиція щодо відображення у звітності сталого розвитку інформації про наслідки надзвичайних ситуацій.

Наведене свідчить, що методологія, методика та організація бухгалтерського обліку наслідків бойових дій та окупації регіонів України вже не є новим предметом дослідження. Дослідники показали, яка інформація потрібна сьогодні для управління, як вона може бути представлена для різних типів надзвичайних ситуацій в умовах війни. Тож, спираючись на результати наукових досліджень вітчизняних учених та аналіз нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку в Україні, спробуємо дати відповіді на такі запитання.

По-перше, чи спроможна сучасна система бухгалтерського обліку в Україні достовірно відображати фінансово-економічне становище підприємства в умовах воєнного стану або, користуючись мовою міжнародних стандартів, – суб'єкта, що звітує?

По-друге, чи спроможна методологія бухгалтерського обліку інституційних секторів економіки забезпечити формування необхідної інформації, потреба в котрій виникає саме в такий час?

По-третє, чи потрібно продовжувати реформи у сфері бухгалтерського обліку в період воєнного стану?

Відповіді на поставлені запитання і є метою цього дослідження.

**Методи дослідження.** Для досягнення поставленої мети були застосовані такі методи: системного підходу, індукції й дедукції, аналізу і синтезу, узагальнення та порівняння.

**Результати дослідження.** Аналіз діяльності вітчизняних підприємств під час воєнних дій на території України показав, що вона зазнає таких негативних наслідків:

- тимчасова консервація виробництва у постраждалих районах або його ліквідація внаслідок фізичного знищення;
- пошкодження або втрата запасів та інших активів;
- порушення логістичних ланцюжків діяльності;
- істотні коливання цін на сировину й валютних курсів;
- зниження обсягів реалізації і збільшення збитків від бізнесу в постраждалих районах тощо.

Дані бухгалтерського обліку та показники фінансової звітності мають містити відповідне відображення наслідків цих фактів та подій, що впливатиме як на визнання й оцінку елементів фінансової звітності, так і на розкриття інформації щодо:

- класифікації елементів Балансу (Звіту про фінансовий стан) та Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід);
- знецінення та вибуття активів і їх можливого відшкодування;
- погашення поточних зобов'язань;
- потенційного зниження виручки внаслідок падіння попиту на продукцію або послуги;
- залежності від впливу коливань обмінних курсів валют;
- потенційного зниження ліквідності й дефіциту оборотного капіталу;
- резервів та забезпечень (у т. ч. за виплатами персоналу);
- управління фінансовими ризиками;
- консолідації фінансової звітності та методу участі в капіталі внаслідок втрати контролю, спільного контролю або можливості здійснювати значний вплив на об'єкт інвестування;
- відстрочених податкових активів та зобов'язань тощо.

Для підприємств, котрі мали договірні відносини із суб'єктами, щодо яких застосовані національні та міжнародні санкції внаслідок воєнної агресії російської федерації, можливе виникнення економічних та фінансових наслідків, зокрема:

- непогашення дебіторської заборгованості підсанкційними клієнтами, що підвищує їхній кредитний ризик та збільшує суму резерву сумнівних боргів (резерву очікуваних кредитних ризиків) щодо неї;
- непогашення кредиторської заборгованості перед підсанкційними контрагентами, що збільшить доходи вітчизняного суб'єкта господарювання;
- визнання додаткових активів, котрі підлягають обов'язковій націоналізації згідно з чинним законодавством.

Очевидно, наведені чинники та обставини впливатимуть на показники фінансової звітності, які повинні формуватися за методологією міжнародних та національних стандартів.

Для ситуації, що склалася в контексті коригування показників фінансової звітності складеної на 31 грудня 2021 р., виконання вимог НП(С)БО 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах” [10] та МСБО 10 “Події після звітного періоду” [11] набуває особливого значення.

Вторгнення військ російської федерації на територію України відбулося 24 лютого 2022 р. Тому для фінансової звітності на 31 грудня 2021 р. ця подія має трактуватись як *некоригуюча*, оскільки вона не свідчить про існування подій чи умов на дату балансу. Отже, оцінка активів та зобов'язань не буде скоригована з огляду на потенційний вплив нових умов на них. Проте, якщо фінансова звітність суб'єкта господарювання *не була оприлюднена до 24 лютого 2022 р.* і наслідки воєнних дій щодо його діяльності станом на дату її підписання є суттєвими, про це слід зазначити окремо в примітках до фінансової звітності. У разі оприлюднення річної фінансової звітності до вказаної дати жодного впливу на її показники оголошення воєнного стану не матиме.

Якщо підприємство працює за національними стандартами, опис ситуації з приблизною оцінкою фактичних втрат доходів, додаткових витрат та можливих майбутніх втрат, а також наслідків переоцінки, зменшення корисності й списання активів і зобов'язань та інших сприятливих і несприятливих подій та фактів, слід навести у пояснювальній записці до річної фінансової звітності. При цьому для формування доречної для користувачів інформації можна скористатися переліком показників, котрі містяться в Додатку до річної фінансової звітності (форма № 6), передбаченому НП(С)БО 29 “Фінансова звітність за сегментами” [12]. У ньому в частині першій “Показники пріоритетних звітних сегментів” наведено основні показники, які можуть бути корисними для узагальнення інформації стосовно ліквідованих або призупинених операцій чи компонентів діяльності. Таким чином, залежно від впливу воєнних дій на бізнес, котрий буде залежати від конкретних обставин, суб'єкти господарювання мають розкрити у примітках до фінансової звітності інформацію щодо потенційного впливу збройної агресії росії на подальші звітні періоди.

При складанні фінансової звітності за I кв. 2022 р. та на наступні звітні дати в ситуації, що постійно розвивається, встановлення коригуючих чи некоригуючих подій включатиме значну кількість суджень. Війна в Україні складається з низки подій, які продовжують розвиватися. Тому суб'єктам господарювання слід ретельно відстежувати й аналізувати мінливі обставини, а також оцінювати, які з них створюють додаткові докази умов, котрі існували на дату балансу, що потребуватиме коригувань показників фінансової звітності та відповідного опису в примітках до неї. Це особливо доцільно стосовно показників, котрі формуються на підставі облікових оцінок та яким притаманні невизначеність оцінювання, на які можуть негативно вплинути воєнні дії.

Варто також зауважити, що державні підприємства, котрі застосовують НП(С)БО 25 “Спрощена фінансова звітність” [13], мають подавати опис та приблизну оцінку наслідків воєнних дій як додаткове розкриття інформації в довільній формі. Це повністю узгоджується з вимогою ст. 3 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [14], де зазначено: “метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан та результати діяльності підприємства”.

Безперервність діяльності суб’єкта господарювання є ключовим припущенням сучасної теорії та практики бухгалтерського обліку в усьому світі. Це не просто бухгалтерський методологічний принцип, а ідея, що визначає сприйняття діяльності компанії в сучасній економіці як спрямованої на продовження та розвиток, а не заздалегідь обмеженої певними часовими рамками. Крім того, думка про дотримання безперервності діяльності є основою аудиторського підтвердження бухгалтерської звітності.

Припущення про безперервність діяльності винесено з тексту міжнародних стандартів до Концептуальної основи фінансової звітності, оскільки застосовується до процесу складання такої звітності загалом. У цьому документі зазначено: фінансова звітність здебільшого складається виходячи з того, що компанія не припинить свою діяльність у найближчому передбачуваному майбутньому. Під поняттям “передбачуване майбутнє”, як правило, розуміється наступний фінансовий рік, хоча в різних юрисдикціях або обліковій політиці компанії (групи) можуть бути додаткові обмеження на тривалість прогнозу. Отже, користувачі очікують, що компанія не має ні намірів, ні необхідності припинення або суттєвого скорочення господарських операцій. Формулюючи підходи до оцінки майнового потенціалу підприємств, це припущення зумовлює ідею обчислення фінансових результатів їхньої діяльності. Крім того, застосовування такого припущення під час підготовки фінансової звітності означає, що активи та зобов’язання визнаються й оцінюються, виходячи з того, що підприємство зможе реалізовувати активи і виконувати свої зобов’язання у процесі звичайної діяльності. Водночас керівництво компанії фактично відступає від принципу безперервності діяльності лише в разі добровільної чи примусової ліквідації компанії або коли в неї відсутня інша альтернатива. Якщо такі наміри чи необхідність існують, можливо, фінансова звітність має бути складена на іншій основі з розкриттям цього факту у звітності.

При цьому в Концептуальній основі МСФЗ не розкривається, що мається на увазі під “іншою основою”. Можна лише припустити, що в такому випадку компанія повинна розкрити інформацію про недотримання принципу безперервної діяльності та вказати, що всі активи та зобов’язання переоцінені через припущення, ніби компанія припинить свою діяльність протягом одного року (або іншого періоду, визначеного компанією). Складання звітності на іншій основі частково описано в МСФЗ 5 “Довгострокові активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність” [15]. та НП(С)БО 27 “Необоротні

активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність” [16]. При цьому очевидно, що в разі скорочення обсягів діяльності або припинення операцій компанії обсяг вимог до розкриття інформації має зрости.

Перевірка можливості суб'єкта господарювання продовжувати діяльність у передбачуваному майбутньому повинна проводитися на кожен дату фінансової звітності. Це пояснюється тим, що дотримання цього припущення серед іншого впливає на формування судження стосовно ризиків, властивих діяльності підприємства.

Наведена вимога набуває особливої актуальності в умовах війни. Тому, за можливості, слід проводити аналіз чутливості кількох можливих сценаріїв, аби встановити, чи існує суттєва невизначеність щодо здатності компанії продовжувати діяльність на безперервній основі. Для цього слід аналізувати всю доступну інформацію про вплив подій на майбутню діяльність принаймні протягом 12 місяців з дати звітності або після дати підписання фінансової звітності. Як наслідок, може виникнути об'єктивна потреба надавати додаткові розкриття інформації у фінансовій звітності.

Розглянемо різні варіанти розкриття інформації при скороченні обсягів діяльності залежно від суттєвості зміни, у т. ч. в умовах воєнного стану:

- за несуттєвого зниження, особливо зумовленого об'єктивними зовнішніми факторами, які зазвичай супроводжують господарську діяльність, можливо, і не потрібно жодного додаткового розкриття такої інформації;
- у разі суттєвого зниження користувачі звітності з великою ймовірністю забажають побачити у примітці щодо виручки пояснення зниження разом із прогнозами на наступний звітний період;
- при зниженні, яке призвело до закриття напряму бізнесу, застосовується МСФЗ 5 або НП(С)БО 27, що дає змогу подати користувачам інформацію в максимально зручному для прийняття рішень вигляді;
- якщо напрям, котрий закривається, становить істотну частину бізнесу компанії, у примітках слід відобразити судження керівництва з приводу принципу безперервності діяльності компанії з описом подальших планів щодо його дотримання;
- коли зазначений принцип не дотримується, то фінансова звітність має бути складена на іншій основі.

Отже, якщо керівництво суб'єкта господарювання впевнене, що він зможе виконувати свої зобов'язання та продовжувати операційну діяльність навіть за зазначених скорочень і довести це користувачам фінансової звітності, то застосування принципу безперервності діяльності слід вважати обґрунтованим.

Таким чином, у ході оцінювання застосовності принципу безперервності діяльності укладач звітності повинен ухвалити рішення про один із можливих варіантів розкриття своїх висновків:

- є суттєва невизначеність, але керівництво компанії може довести, що принцип безперервності діяльності може бути застосовним для складання звітності;
- або припущення про безперервність діяльності не виконується.

У разі прийняття другого висновку потрібно застосувати положення стандартів, присвячених припиненій діяльності (НП(С)БО 27 або МСФЗ 5). Наведені документи визначають припинену діяльність як ліквідований або визнаний як утримуваний для продажу компонент підприємства, котрий являє собою:

- а) відокремлюваний напрям чи сегмент діяльності підприємства;
- б) частину єдиного скоординованого плану відмови від окремого напрямку або сегмента діяльності підприємства;
- в) дочірнє підприємство, придбане виключно з метою його перепродажу.

У МСФЗ 5 та НП(С)БО 27 містяться, серед іншого, і вимоги щодо визнання та оцінки припиненої діяльності, а також розкриття інформації про припинену діяльність у примітках до фінансової звітності. Тобто незалежно від того, відбувається ліквідація діяльності підприємства або її суттєвої частини за добровільним рішенням керівництва чи під впливом обставин непереборної сили, як у теперішній ситуації в Україні, підходи підприємства як мінімум мають визначатися в межах норм чинного законодавства.

В умовах примусової ліквідації діяльності підприємства або її частини (компонента), спричиненої воєнними діями, виникає питання про доречність застосування повної процедури тестування пошкоджених або частково зруйнованих необоротних активів на предмет їх знецінення, передбаченої НП(С)БО 27. Для вирішення цього питання Міністерству фінансів України доцільно надати рекомендації щодо спрощення зазначеної процедури протягом дії воєнного стану з урахуванням норм чинного законодавства стосовно строків подання фінансової звітності.

Варто зауважити, що за НП(С)БО 1 підприємства, котрі складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за НП(С)БО, готують проміжну фінансову звітність, яка охоплює відповідний період (І квартал, перше півріччя, дев'ять місяців), наростаючим підсумком із початку звітного року тільки у складі балансу та звіту про фінансові результати. Отже, примітки, які є невід'ємною частиною фінансової звітності згідно з вимогами п. 1 розділу II НП(С)БО 1 [17], тим самим положенням (стандартом) вилучені зі складу проміжної фінансової звітності. Такий підхід не узгоджується з принципом повного висвітлення згідно зі ст. 4 Закону [14]: фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій і подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі. Отже, проміжна фінансова звітність за НП(С)БО не повною мірою виконує своє призначення: оновлення інформації, що розкривається у фінансовій звітності за результатами попереднього року. Як наслідок, актуальна інформація, що дала б змогу користувачам вчасно оцінювати наслідки війни, не висвітлюватиметься до оприлюднення річної фінансової звітності за 2022 р.

Для обґрунтованого прийняття рішень користувачами фінансової інформації, насамперед стосовно державних підприємств, вони повинні бути забезпечені докладною інформацією для того, щоб підтвердити або скорри-

гувати свої оцінки, зроблені в минулому. Наприклад, наслідки пошкоджень різних груп основних засобів матимуть різний вплив на провадження основної діяльності підприємства в майбутньому. Оскільки лише узагальненої цифрової інформації недостатньо для повного висвітлення наслідків війни, Міністерству фінансів України доречно підготувати роз'яснення щодо обов'язковості складання приміток до проміжної фінансової звітності, котрі стосуються опису впливу розглянутих вище форс-мажорних обставин.

Слід також зауважити, що деякі прийняті під час дії воєнного стану нормативні документи можуть вступати в конфлікт з такими якісними характеристиками фінансової інформації, як правдиве подання та своєчасність.

Так, за Законом України "Про захист інтересів суб'єктів подання звітності та інших документів у період дії воєнного стану або стану війни" [18] юридичні особи подають облікові, фінансові, бухгалтерські, розрахункові, аудиторські звіти та будь-які інші документи, подання котрих вимагається відповідно до норм чинного законодавства в документальній та/або в електронній формі, протягом трьох місяців після припинення чи скасування воєнного стану або стану війни за весь період неподання звітності чи обов'язку подати документи. Якщо вони не мають фізичної можливості виконати вказану вимогу у зв'язку з безпосередніми наслідками їх участі у бойових діях, то звільняються від адміністративної та/або кримінальної відповідальності й подають звітність чи документи протягом одного місяця з дня закінчення наслідків, які унеможлилювали їх подання. При цьому протягом періоду дії воєнного стану або стану війни, а також протягом трьох місяців після його завершення до юридичних осіб не застосовується адміністративна та/або кримінальна відповідальність за неподання чи несвоєчасне подання звітності та/або документів.

Наведений аналіз свідчить про те, що на рівні підприємства, тобто на мікрорівні, чинне нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку забезпечує в цілому формування достовірної і своєчасної інформації про фінансово-майновий стан та результати діяльності, з урахуванням впливу форс-мажорних обставин.

В умовах воєнного стану надзвичайно важливим є погляд на інформаційне забезпечення ухвалення управлінських рішень на державному рівні. Крім того, зростає роль інформації про діяльність уряду, яка відображає використання державних ресурсів, проблеми наповнення бюджету, динаміку державного боргу, та є основою формування політики, насамперед спрямованої на економічну стабілізацію держави.

Така інформація, сформована за даними бухгалтерського обліку державного сектору, має забезпечувати транспарентність бюджетного процесу зокрема та фінансової системи й економіки України загалом і, відповідно, зміцнювати довіру суспільства до уряду.

Слід зазначити, що за попередні роки реформ, коли реалізовувались заходи, передбачені Стратегією модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки [19], в Україні було імплементовано міжна-

родні стандарти бухгалтерського обліку державного сектору через розроблення на їхній основі національних стандартів. Відбулося запровадження методу нарахування при визнанні доходів, витрат, капіталу, активів та зобов'язань суб'єктів цього сектору. Наразі система обліку, створена на засадах методу нарахування, забезпечує об'єктивне розкриття інформації про діяльність вказаних суб'єктів, оскільки висвітлює реальні доходи, витрати, активи, пасиви і капітал, а не тільки рух касових потоків. Крім того, вона сприяє та посилює підзвітність, транспарентність і виявляє потенційні ризики в управлінні державними фінансами.

Попри всі переваги модернізованої системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності державного сектору в умовах воєнного стану вона не продукує всієї інформації, потрібної для обґрунтування управлінських рішень на макрорівні. Наприклад, при визначенні необхідних розмірів міжнародної фінансової допомоги, вартості активів держави, які можуть бути заставами для отримання кредитів від міжнародних фінансових організацій, аналізі зовнішньої і внутрішньої заборгованості держави тощо. Очевидно, така інформація може бути отримана через вибірку й узагальнення відомостей з різних джерел – статистика, звітність головних розпорядників бюджетних коштів, дані оперативного обліку тощо. Але через відсутність стандартизованої методології узагальнення її якість не може бути гарантована.

У цьому контексті вирішенням проблеми може бути запровадження річної фінансової звітності уряду, зокрема балансу – звіту про фінансовий стан держави. Можливість складання такої звітності підтверджується Концептуальною основою до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку державного сектору (розділи 4 “Суб'єкт, що звітує” та 8 “Презентація фінансової звітності загального призначення”) [20] та практичним досвідом інших країн [21–25].

Такий баланс має представляти консолідовану інформацію балансових даних головних розпорядників бюджетних коштів і державних підприємств, у т. ч. державних корпорацій.

Відтак, нового значення набуває розроблення нових підходів до розвитку звітності як державних підприємств, так і сектору загального державного управління в цілому. У цьому контексті важливо, щоб фінансові операції, активи та зобов'язання державних підприємств були повністю інтегровані у фінансову звітність сектору. Застосування такого підходу підвищило би прозорість узагальнених показників, зокрема майнового стану розпорядників бюджетних коштів, державних підприємств та фінансових відносин між складовими державного сектору.

Завдання розроблення та запровадження звіту про фінансовий стан держави (балансу) потребує методологічного й організаційного підґрунтя. Зокрема, необхідно з'ясувати методологічні аспекти формування показника за кожною статтею активу і пасиву такого балансу. Наприклад, потрібно з'ясувати порядок включення вартості активів корпорації, у статутному ка-

піталі якої державі належить лише частка – 50 плюс 1 відсоток. В організаційному плані слід визначити суб'єкта, котрий забезпечуватиме реалізацію порядку складання такого звіту.

Вирішення цього питання є актуальним у сучасних умовах та не потребуватиме великих фінансових витрат, тому що йдеться не про створення нових інформаційних потоків, а про агрегування наявних. Крім того, слід наголосити, що Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року серед очікуваних результатів передбачає забезпечення консолідації фінансової звітності на різних рівнях [26]. Водночас заходів, на основі чи за допомогою яких такий результат буде отримано, не наведено.

Для розв'язання основних проблем стосовно створення та запровадження звітності уряду потрібні чіткий план реалізації та практичні рішення щодо визначення:

- рівня і периметра узагальнення фінансової звітності;
- суб'єкта, котрий адмініструватиме й відповідатиме за таку звітність (Міністерство фінансів України, Державне казначейство України);
- послідовності етапів реформи та плану їх реалізації.

**Висновки.** Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку в Україні, яке спирається на міжнародні та національні стандарти, створює всі необхідні умови для достовірного відображення фінансово-економічного становища підприємства в умовах збройної агресії російської федерації. Застосування відповідних норм стандартів забезпечує врахування як особливих обставин воєнного стану, так і наслідків воєнних дій та подій через відображення певних операцій, визнання, оцінку елементів фінансової звітності та розкриття інформації.

Реформування системи бухгалтерського обліку і фінансової звітності державного сектору потребує продовження згідно зі Стратегією модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року, незважаючи на умови воєнного стану. Запровадження річної фінансової звітності уряду, зокрема балансу – звіту про фінансовий стан держави, посилить обґрунтованість ухвалення управлінських рішень на макрорівні, як внутрішнього, так і міждержавного характеру.

#### Список використаних джерел

1. Про торгово-промислові палати в Україні : закон України від 02.12.1997 № 671/97-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/671/97-%D0%B2%D1%80#Text>.
2. Про введення воєнного стану в Україні : указ Президента України від 24.02.2022 № 64/2022. URL: <https://www.president.gov.ua/documents/642022-41397>.
3. Лист Торгово-промислової палати України від 28.02.2022 № 2024/02.0-7.1. URL: <https://ucc.org.ua/uploads/files/621cba543cda9382669631.pdf>.
4. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами : [практ. посіб.] / за ред. С. Ф. Голова, В. М. Костюченко. Київ : Лібра, 2008. 880 с.
5. *Задорожний* З. Облік надзвичайних витрат і доходів. *Бухгалтерський облік і аудит*. № 1. 2001. С. 54–58.

6. Міклуха О. А. Облік та аналіз надзвичайних доходів і витрат : монографія. Рівне : НУВГП, 2005. 150 с.
7. Чуніхіна Т. С., Давидюк Г. С. Теоретичні основи формування обліку фінансових результатів діяльності підприємства відповідно до стандартів бухгалтерського обліку. *Економіка і суспільство*. 2017. Вип. 12. С. 715–721. URL: [https://economyandsociety.in.ua/journals/12\\_ukr/120.pdf](https://economyandsociety.in.ua/journals/12_ukr/120.pdf).
8. Грицишин Д. О. Бухгалтерський облік в системі управління економіко-екологічною безпекою промислових підприємств : монографія. Житомир: ЖДТУ, 2015. 540 с.
9. Поляк К. Ю. Бухгалтерський облік та економічний аналіз наслідків надзвичайних ситуацій: дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Житомир, 2017. 253 с.
10. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах” : затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.05.1999 № 137. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99#Text>.
11. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 10 “Події після звітного періоду”. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_024#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_024#Text).
12. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 29 “Фінансова звітність за сегментами” : затв. наказом Міністерства фінансів України від 19.05.2005 № 412. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0621-05#Text>.
13. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 “Спрощена фінансова звітність” : затв. наказом Міністерства фінансів України від 25.02.2000 № 39. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00#Text>.
14. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>.
15. Міжнародний стандарт фінансової звітності 5 “Довгострокові активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність”. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_023#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_023#Text).
16. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 “Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність” : затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.11.2003 № 617. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1054-03#Text>.
17. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” : затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>.
18. Про захист інтересів суб’єктів подання звітності та інших документів у період дії воєнного стану або стану війни : закон України від 03.03.2022 № 2115-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2115-20#Text>.
19. Стратегія модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 № 34. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF#Text>.
20. The conceptual framework for general purpose financial reporting by public sector entities / International Federation of Accountants. 2014. October. URL: <https://www.ipsasb.org/publications/conceptual-framework-general-purpose-financial-reporting-public-sector-entities-3>.
21. Reassessing the Role of State-Owned Enterprises in Central, Eastern, and Southeastern Europe / C. J. Richmond, D. Benedek, E. Cabezon et al. *European Departmental Paper Series*. 2019. No. 19/11. URL: <https://doi.org/10.5089/9781498315142.087>.
22. State-Owned Enterprises and IPSAS-Based Consolidated Financial Statements : Staff Questions and Answers / IPSASB. 2018. May. URL: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-Staff-Questions-and-Answers-SOEs-For-Comms-v5.pdf>.
23. State-Owned Enterprises: The Other Government / International Monetary Fund. 2020. April. URL: <https://www.imf.org/~media/Files/Publications/fiscal-monitor/2020/April/English/ch3.ashx>.

24. The Size and Sectoral Distribution of State-Owned Enterprises / OECD. 2017. URL: <https://doi.org/10.1787/9789264280663-en>.
25. The World Bank in Ukraine / World Bank. URL: <https://www.worldbank.org/en/country/ukraine>.
26. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року : схв. розпорядженням Кабінету Міністрів України від 20.06.2018 № 437-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/437-2018-%D1%80#Text>.

### References

1. Verkhovna Rada of Ukraine. (1997). *About chambers of commerce and industry in Ukraine* (Act No. 671/97-VR, December 2). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/671/97-%D0%B2%D1%80#Text> [in Ukrainian].
2. President of Ukraine. (2022). *On the imposition of martial law in Ukraine* (Decree No. 64/2022, February 24). Retrieved from <https://www.president.gov.ua/documents/642022-41397> [in Ukrainian].
3. Chamber of Commerce and Industry of Ukraine. (2022). *Letter* (Letter No. 2024/02.0-7.1, February 28) Retrieved from <https://ucco.org.ua/uploads/files/621cba543cda9382669631.pdf> [in Ukrainian].
4. Holov, S. F., & Kostiuchenko V. M. (Eds.). (2008). *Accounting according to international standards*. Kyiv: Libra [in Ukrainian].
5. Zadoroznyi, Z. (2001). Accounting for extraordinary expenses and income. *Accounting and auditing*, 1, 54–58 [in Ukrainian].
6. Miklukha, O. L. (2005). *Accounting and analysis of extraordinary income and expenses*. Rivne: NUVHP [in Ukrainian].
7. Chuniuhina, T. S., & Davydyuk, A. S. (2017). Theoretical bases of formation into account the financial results of the company incompliance with accounting standards. *Economy and Society*, 12, 715–721. Retrieved from [https://economyandsociety.in.ua/journals/12\\_ukr/120.pdf](https://economyandsociety.in.ua/journals/12_ukr/120.pdf) [in Ukrainian].
8. Hrytsyshen, D. O. (2015). *Accounting in the management system of economic and environmental safety of industrial enterprises*. Zhytomyr: ZhSTU [in Ukrainian].
9. Poliak, K. Yu. (2017). *Accounting and economic analysis of the consequences of emergencies* (Ph. D. Thesis). Zhytomyr [in Ukrainian].
10. Ministry of Finance of Ukraine. (1999). *National Accounting Regulation (Standard) 6 "Correction of Errors and Changes in Financial Statements"* (Order No. 137, May 28). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99#Text> [in Ukrainian].
11. IASB. (2003). *Events After the Reporting Period* (IAS 10). Retrieved from [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_024#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_024#Text) [in Ukrainian].
12. Ministry of Finance of Ukraine. (2005). *National Accounting Regulation (Standard) 29 "Segment Financial Reporting"* (Order No. 412, May 19). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0621-05#Text> [in Ukrainian].
13. Ministry of Finance of Ukraine. (2000). *National Accounting Regulation (Standard) 25 "Simplified Financial Reporting"* (Order No. 39, February 25). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00#Text> [in Ukrainian].
14. Verkhovna Rada of Ukraine. (1999). Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> [in Ukrainian].
15. IASB. (2005). *Non-current assets held for sale* (IFRS 5). Retrieved from [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_023#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_023#Text) [in Ukrainian].
16. Ministry of Finance of Ukraine. (2003). *National Accounting Regulation (Standard) 27 "Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations"* (Order No. 617, November 7). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1054-03#Text> [in Ukrainian].

17. Ministry of Finance of Ukraine. (2013). *National Regulation (Standard) of Accounting 1 "General Requirements for Financial Reporting"* (Order No. 73, February 7). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> [in Ukrainian].

18. Verkhovna Rada of Ukraine. (2022). *On the protection of the interests of the subjects of reporting and other documents during martial law or war* (Act No. 2115-IX, March 3). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2115-20#Text> [in Ukrainian].

19. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2007). *Strategy for modernization of accounting in the public sector for 2007-2015* (Decree No. 34, January 16). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF#Text> [in Ukrainian].

20. International Federation of Accountants. (2014, October). *The conceptual framework for general purpose financial reporting by public sector entities*. Retrieved from <https://www.ipsasb.org/publications/conceptual-framework-general-purpose-financial-reporting-public-sector-entities-3>.

21. Richmond, C. J., D. Benedek, E. Cabezon, B. Cegar, P. Dohlman, M. Hassine et al. (2019). Reassessing the Role of State-Owned Enterprises in Central, Eastern, and Southeastern Europe. *European Departmental Paper Series*, 19/11. DOI: 10.5089/9781498315142.087.

22. IPSASB. (2018, May). *State-Owned Enterprises and IPSAS-Based Consolidated Financial Statements* (Staff Questions and Answers). Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-Staff-Questions-and-Answers-SOEs-For-Comms-v5.pdf>.

23. State-Owned Enterprises: The Other Government / International Monetary Fund. 2020. April. URL: <https://www.imf.org/~media/Files/Publications/fiscal-monitor/2020/April/English/ch3.ashx>.

24. OECD. (2017). *The Size and Sectoral Distribution of State-Owned Enterprises*. DOI: 10.1787/9789264280663-en.

25. World Bank. (n. d.). *The World Bank in Ukraine*. Retrieved from <https://www.worldbank.org/en/country/ukraine>.

26. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2018). *Strategy for modernization of the accounting and financial reporting system in the public sector until 2025* (Decree No. 437-r, June 20). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/437-2018-%D1%80#Text> [in Ukrainian].