

**О.М. ВАКУЛЬЧИК\****(Університет митної справи та фінансів, м. Дніпро, Україна)***К.С. ПАСІЧНИК\*\****(Університет митної справи та фінансів, м. Дніпро, Україна)*

## **Облік та відображення у фінансовій звітності інформації про забезпечення при переході на Міжнародні стандарти фінансової звітності (на прикладі підприємств гірничо-металургійного комплексу України)**

*Метою статті є розкриття особливостей бухгалтерського обліку та відображення у фінансовій звітності інформації про забезпечення при переході на МСФЗ підприємствами гірничо-металургійного комплексу України. Проведено аналіз інформації про забезпечення, яка розкрита у фінансовій звітності підприємств гірничо-металургійного комплексу України, складеній за національними та міжнародними стандартами на одну і ту ж саму дату. Виявлено, що основними видами довгострокових забезпечень, які підприємства гірничо-металургійного комплексу найчастіше нараховують при переході на МСФЗ, є забезпечення витрат на ліквідацію основних засобів та рекультивацію земельних ділянок, а також забезпечення на виплату пільгових пенсій. Розкрито особливості обліку таких забезпечень та відображення інформації про них у фінансовій звітності при першому застосуванні МСФЗ. На основі аналізу норм міжнародних стандартів обґрунтовано алгоритм визнання забезпечень. Доведено, що рішення про створення забезпечень має ґрунтуватись на аналізі особливостей законодавства, що стосується діяльності підприємства, його договірних відносин та майбутніх юридичних зобов'язань. Запропоновано форму тесту-аналізу для визначення необхідності нарахування певних видів забезпечень.*

**Ключові слова:** трансформація фінансової звітності, забезпечення, ліквідація основних засобів, рекультивація земель, виплати персоналу, актуарні розрахунки, перше застосування МСФЗ.

**Е.М. ВАКУЛЬЧИК***(Університет таможенного дела и финансов, г. Днепр, Украина)***Е.С. ПАСИЧНЫК***(Университет таможенного дела и финансов, г. Днепр, Украина)*

## **Учет и отражение в финансовой отчетности информации об обеспеченнях при переходе на Международные стандарты финансовой отчетности (на примере предприятий горно-металлургического комплекса Украины)**

*Целью статьи является раскрытие особенностей бухгалтерского учета и отражения в финансовой отчетности информации об обеспеченнях при переходе на МСФО предприятиями горно-металлургического комплекса Украины. Проведен анализ информации об обеспеченнях, которая раскрыта в финансовой*

\* Вакульчик Олена Михайлівна, завідувача кафедрою обліку, аудиту, аналізу та оподаткування Університету митної справи та фінансів (м. Дніпро), доктор економічних наук, професор.

\*\* Пасічник Катерина Сергіївна, аспірант кафедри обліку, аудиту, аналізу та оподаткування Університету митної справи та фінансів (м. Дніпро).

отчетности предприятий горно-металлургического комплекса Украины, составленной по национальным и международным стандартам на одну и ту же дату. Выявлено, что основными видами долгосрочных обеспечений, которые предприятия горно-металлургического комплекса чаще всего начисляют при переходе на МСФО, является обеспечение расходов на ликвидацию основных средств и рекультивацию земельных участков, а также обеспечение на выплату льготных пенсий. Раскрыты особенности учета таких обеспечений и отображения информации о них в финансовой отчетности при первом применении МСФО. На основе анализа норм международных стандартов обоснованно алгоритм признания обеспечений. Доказано, что решение о создании обеспечений должно основываться на анализе особенностей законодательства, касающегося деятельности предприятия, его договорных отношений и будущих юридических обязательств. Предложено форму тест-анализа для определения необходимости начисления определенных видов обеспечений.

**Ключевые слова:** трансформация финансовой отчетности, обеспечения, ликвидация основных средств, рекультивация земель, выплаты персоналу, актуарные расчеты, первое применение МСФО.

**O.M. VAKULCHYK**

(University of Customs and Finance, Dnipro, Ukraine)

**K.S. PASICHNYK**

(University of Customs and Finance, Dnipro, Ukraine)

## Accounting and Disclosure of Information on Collateral in the Financial Statements when Transitioning to IFRS (Case Study: Enterprises of the Mining and Metallurgical Complex of Ukraine)

*The purpose of the article is to reveal the peculiarities of accounting and disclosure in the financial statements of information on collateral when transitioning to IFRS by enterprises of the mining and metallurgical complex of Ukraine. The analysis of the information about the security disclosed in the financial statements of the enterprises of the mining and metallurgical complex of Ukraine, compiled according to the national and international standards for the same date. It was found out that the main types of long-term securities that mining enterprises are most often accrued during the transition to IFRS are the provision of expenses for the liquidation of fixed assets and the reclamation of land plots, as well as provision for the payment of preferential pensions. The features of accounting for such provisions and disclosure of information about them in the financial statements at the first application of IFRS are disclosed. On the basis of the analysis of norms of international standards the algorithm of recognition of security is substantiated. It is proved that the decision on the creation of collateral should be based on the analysis of the peculiarities of the legislation concerning the activity of the enterprise, its contractual relations and future legal obligations. A form of test-analysis was proposed to determine the need for accrual of certain types of collateral.*

**Keywords:** transformation of financial reporting, collateral, liquidation of fixed assets, land reclamation, payment of personnel, actuarial calculations, first application of IFRS.

**Постановка проблеми.** Не зважаючи на те, що перехід публічних акціонерних товариств на МСФЗ відбувся ще у 2012 році, питання трансформації фінансової звітності та впровадження МСФЗ як концептуальної основи обліку на підприємствах гірничо-металургійного комплексу України залишається актуальним. Це пов'язано з тим, що велика кількість металургійних та хімічних підприємств не є акціонерними товариствами і не зобов'язані подавати звітність за МСФЗ. Однак із часом, оцінюючи переваги застосування МСФЗ, деякі з підприємств приймають рішення переходу на ці стандарти.

Під час трансформації фінансової звітності при переході на МСФЗ, перед підприємствами постає потреба у створенні та відображенні у фінансовій звітності різних видів забезпечень, різноманітність яких залежить від особливостей господарської

діяльності підприємства, її законодавчого регулювання та наявних договірних відносин.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Багато робіт таких дослідників, як М.О. Козлова, Н.О. Лоханова, С. Меркулова, Т. Мурашко, Н.І. Петренко, І.Ю. Предко, В.С. Терещенко присвячено вивченню видів та суті забезпечень, порівнянню підходів до їх визначення та обліку за П(С)БО та МСФЗ. Дослідження К.В. Безверхого, Н. Горицької, Р. Грачової, О. Пархоменка, В.Г. Швеця, О.В. Харламової стосуються загальних питань трансформації фінансової звітності при переході на МСФЗ. Однак, на наш погляд, в проаналізованих публікаціях недостатньо розкрито питання методики відображення у фінансовій звітності інформації про забезпечення під час трансформації фінансової звітності при першому застосуванні МСФЗ.

**Метою статті** є розкриття особливостей бухгалтерського обліку та відображення у фінансовій звітності інформації про забезпечення при переході на МСФЗ підприємствами гірничо-металургійного комплексу України.

**Методика дослідження.** Для досягнення поставленої мети в процесі дослідження застосовано такі методи, як порівняння, узагальнення, горизонтального аналізу, діалектичний та графічний методи.

**Виклад основних результатів дослідження.** Для наочного підтвердження актуальності створення забезпечень при трансформації фінансової звітності,

було порівняно інформацію про них у фінансовій звітності ряду публічних підприємств гірничо-металургійного комплексу України. Зокрема, об'єктом нашого вивчення стала фінансова звітність складена за П(С)БО станом на 31.12.2011, та фінансова звітність складена за МСФЗ станом на 01.01.2012. Для аналізу вихідних даних використано інформацію з балансу (звіту про фінансовий стан) із урахуванням інформації про склад забезпечень, розкритій у примітках до фінансової звітності. Порівняльну інформацію щодо донарахування забезпечень при переході на МСФЗ наведено у таблиці 1.

Таблиця 1

**Порівняння обсягів забезпечень у фінансовій звітності, складеній за П(С)БО та за МСФЗ**

№ з/п	Назва підприємства	Сума забезпечень, тис. грн.		Приріст суми забезпечення	
		на 31.12.2011	на 01.01.2012	абсолютне значення, тис. грн.	відносне значення, %
1	ПАТ «Інтерпайп Дніпровтормет»	413	5 876	5 463	1322,76%
2	ПАТ «Інтерпайп Нижньодніпровський трубопрокатний завод»	20 138	20 138	0	0,00%
3	ПАТ «Інтерпайп Новомосковський трубний завод»	5 626	6 014	388	6,90%
4	ПАТ «Дніпровський меткомбінат»	15 650	166 173	150 523	961,81%
5	ПрАТ «ЄВРАЗ Южкокс2	78 408	78 408	0	0,00%
6	ПАТ «Південний ГЗК»	469 359	469 359	0	0,00%
7	ПрАТ «Електрометалургійний завод «ДНІПРОСПЕЦСТАЛЬ»	13 689	21 813	8 124	59,35%
8	ПрАТ «ММК ім. Ілліча»	1 260 141	1 351 112	90 971	7,22%
9	ПрАТ «Металургійний комбінат «АЗОВСТАЛЬ»	740 699	740 699	0	0,00%
10	ПАТ «Донецький металургійний завод»	5 635	92 677	87 042	1544,67%
11	ПрАТ «Єнакієвський металургійний завод»	191 456	211 758	20 302	10,60%
12	ПАТ «Арселорміттал Кривий Ріг»	685 743	2 126 068	1 440 325	210,04%
13	ПАТ «Дніпропетровський металургійний завод ім. Комінтерну»	0	1 758	1 758	-

Джерело: побудовано авторами за даними [9].

Як видно з таблиці 1, значна кількість промислових підприємств при переході на МСФЗ нараховували довгострокові забезпечення, які не створювали під час ведення обліку за П(С)БО.

Завдяки аналізу інформації, яка наведена у примітках до фінансової звітності за МСФЗ, встановлено, що основними серед довгострокових забезпечень, які були створені при першому застосуванні МСФЗ, стали забезпечення виплати пільгових пенсій та інших довгострокових виплат працівникам, забезпечення під ліквідацію основних засобів та під рекультивацию земельних ділянок. Причиною є не відмінність у вимогах міжнародних та національних стандартів: П(С)БО 11 «Зобов'язання»

[7] містить положення щодо створення та обліку таких резервів. Однак довгий час більшість промислових підприємств, які до 2012 року паралельно не вели облік за МСФЗ, нехтували ними, створюючи лише забезпечення виплат за дні невикористаних відпусток.

Саме тому, як влучно відмічає О.В. Харламова, трансформація забезпечень майбутніх платежів і виплат, виглядає як процес створення цих забезпечень, адже багато підприємств їх просто не нараховували [11, с. 84].

Обов'язкові умови визнання забезпечень, що передбачені МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» [5], наведені на рис. 1.

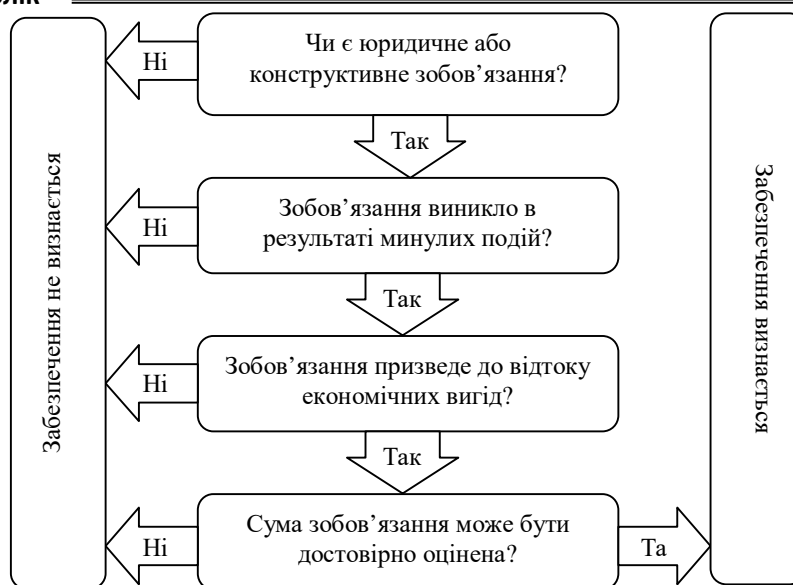


Рис. 1. Алгоритм визнання забезпечень у балансі згідно з МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи»

Джерело: розроблено авторами на основі [5].

Перелік забезпечень, передбачених П(С)БО 11 «Зобов'язання» [7], включає забезпечення на відшкодування майбутніх витрат на: виплату відпусток працівникам; додаткове пенсійне забезпечення; виконання гарантійних зобов'язань; реструктуризацію, виконання зобов'язань при припиненні діяльності; виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів тощо.

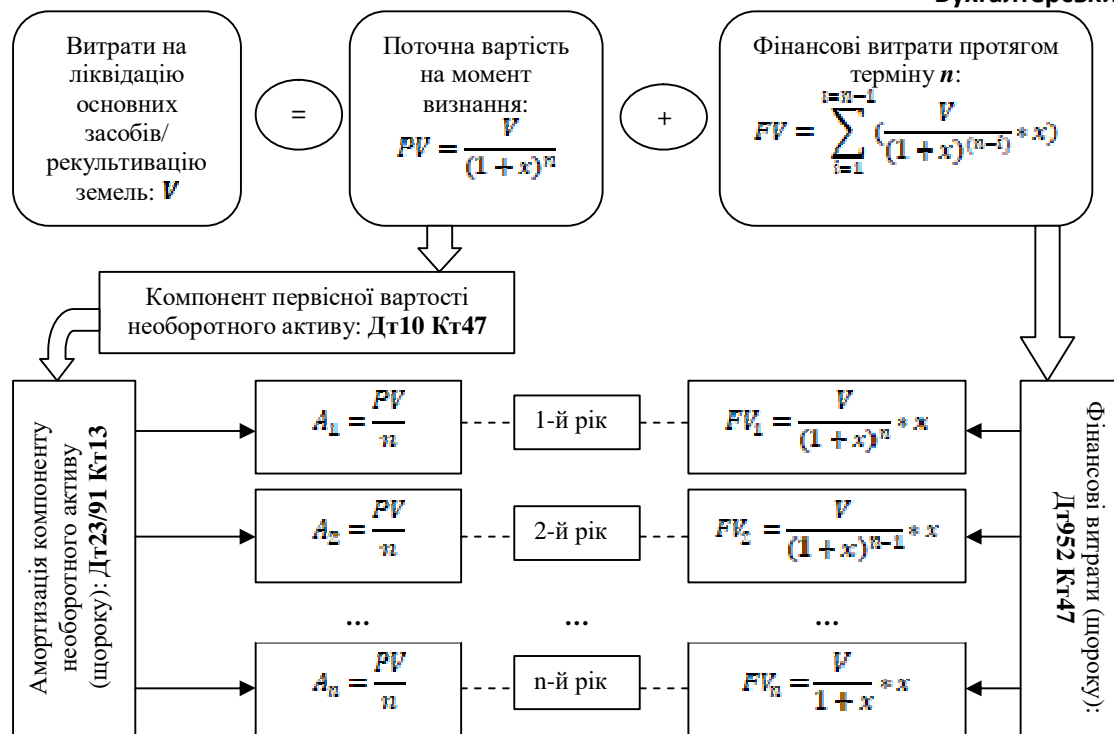
Натомість положення МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» [5] не наводять чіткого переліку забезпечень. Однак стандарт описує чіткі критерії визнання, вимоги до оцінки та розкриття інформації про забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи, а також містить ситуативні приклади. При зазначенні сфери дії цього стандарту, наводиться посилання на інші стандарти, якими слід керуватися при обліку деяких видів забезпечень, що стосуються будівельних контрактів, податку на прибуток, фінансової оренди, виплат працівникам та страхових контрактів.

Зважаючи на особливості своєї діяльності та її законодавчого регулювання, підприємства гірничо-металургійного комплексу України найчастіше мають необхідність у створенні таких видів забезпечень, як на рекультивацію земельних ділянок, ліквідацію основних засобів, на виплату пільгових пенсій. Крім цього, як і будь-які компанії, такі підприємства потребують створення забезпечень на виплату відпусткових, премій, і рідше – забезпечень витрат по судовим справам, гарантійним зобов'язанням, обтяжливим контрактам, на скорочення персоналу та інші події, пов'язані з реструктуризацією.

Отже, розглянемо більш детально довгострокові забезпечення, які значна частка підприємств гірничо-металургійного комплексу почали визнавати при першому застосуванні МСФЗ, – забезпечення,

пов'язані з ліквідацією (виведенням з експлуатації) основних засобів та рекультивацією (відновленням) земельних ділянок.

Відповідно до МСБО 16 «Основні засоби», одним з елементів собівартості об'єкта основних засобів є «первісна попередня оцінка витрат на демонтаж, переміщення об'єкта та відновлення території, на якій він розташований, зобов'язання за якими суб'єкт господарювання бере або коли купує цей об'єкт, або коли використовує його протягом певного періоду з метою, яка відрізняється від виробництва запасів протягом цього періоду» [3]. Тобто з одного боку, майбутні витрати на ліквідацію основних засобів та відновлення земельних ділянок включаються до первісної вартості таких об'єктів, а з іншого – формують суму забезпечення на їх покриття (резервів) – у бухгалтерському обліку це відображається як Дт 10 Кт 474, 478. Таким чином, сума створеного забезпечення буде відноситись до складу витрат у вигляді амортизації протягом терміну корисного використання об'єкта основних засобів (Дт 23, 91 або інші витрати Кт 13). При цьому на момент визнання сума зазначених забезпечень оцінюється за поточною (приведеною) вартістю із використанням ефективної процентної ставки. У наступних звітних періодах різниця між прогнозованою сумою витрат та теперішньою вартістю на момент визнання буде відноситись до витрат підприємства у вигляді процентних витрат (Дт 952 Кт 47). Отже на момент прогнозованої ліквідації основних засобів або проведення рекультивації земель, забезпечення витрат на такі заходи буде сформовано в повному обсязі. Схематично суть формування резерву на ліквідацію основних засобів зображено на рис. 2.



де  $V$  – очікувані витрати на ліквідацію/рекультивацию необоротних активів, грн.;

$x$  – ефективна процентна ставка (ставка дисконтування), од.;

$n$  – строк корисного використання основного засобу або термін, що залишився до дати настання виконання зобов'язань з рекультивации земель, р.

Рис. 2. Формування у бухгалтерському обліку забезпечень на ліквідацію основних засобів та рекультивацию земель

Джерело: розроблено авторами на основі [3, 5].

У подальшому сума майбутніх витрат на ліквідацію або відновлення земель може бути переоцінена. Керівництво з того, як обліковувати вплив змін в оцінці зазначених зобов'язань для різних моделей обліку основних засобів (за історичною собівартістю чи за переоціненою вартістю) надається у Тлумаченні КТМФЗ 1 «Зміни в існуючих зобов'язаннях з виведення з експлуатації, відновлення та подібних зобов'язаннях» [10].

Однак можлива і ситуація, коли витрати на рекультивацию земель можуть бути передбачені на певний строк і чітко пов'язані з виробництвом запасів протягом цього періоду. У такому разі, відповідно до МСБО 16 «Основні засоби» [3], ці витрати не будуть включені до первісної вартості основного засобу. Отже, як влучно відмічає С. Меркулова, для обрання способу відображення створення забезпечення витрат на рекультивацию земель у бухгалтерському обліку необхідно проаналізувати мету, з якою такі витрати будуть понесені: для власних потреб підприємства чи тільки для створення активів, що призначені для продажу [1]. На наш погляд, іноді таку межу досить складно встановити, тому підприємствам слід відобразити обраний метод нарахування забезпечення витрат на рекультивацию землі у обліковій політиці.

Ще одним довгостроковим забезпеченням, яке нараховують більшість підприємств зі шкідливими умовами виробництва, є забезпечення на виплату пільгових пенсій. Порядок призначення пенсій за

віком на пільгових умовах для списків професій № 1 та № 2 передбачені ст. 13 Закону України «Про пенсійне забезпечення» [8]. Система виплати пільгових пенсій в Україні побудована таким чином, що при виході на пенсію на пільгових умовах (у 45-55 років), підприємство, на якому працівник отримав таке право, зобов'язано компенсувати Пенсійному фонду суму пільгової пенсії, що виплачується такому працівнику протягом всього терміну дострокового виходу на пенсію.

Відповідно до МСБО 19 «Виплати працівникам» [4] така система відповідає програмі зі встановленими виплатами і потребує створення забезпечення виплат персоналу.

Отже, якщо на підприємстві працюють працівники за списками № 1 та № 2, то воно зобов'язано нараховувати забезпечення на майбутню виплату пільгових пенсій. Для оцінки суми такого забезпечення необхідно проводити актуарні розрахунки, тому на підприємствах для цих цілей щороку залучається актуарій.

Крім виплат пільгових пенсій, промислові підприємства зазвичай мають ще інші зобов'язання перед працівниками, передбачені умовами колективного договору або, у рідких випадках, індивідуальних договорів. Прикладами таких зобов'язань є одноразові виплати у зв'язку з виходом на пенсію, виплати у зв'язку з ювілейними датами тощо. Такі зобов'язання також можуть підпадати під

## Бухгалтерський облік

програму зі встановленими виплатами і включатись до актуарних розрахунків.

Звіт актуарія містить наступні складові забезпечення: вартість послуг поточного та минулого періоду, актуарний прибуток/збиток (відносяться на фінансовий результат), фінансові витрати (внаслідок дисконтування резерву, відносяться на фінансовий результат), ефект переоцінки зобов'язання (відноситься до складу іншого сукупного доходу) та суму фактично виплачених винагороджень.

Протягом року забезпечення виплат персоналу може нараховуватись, виходячи з даних звіту актуарія за попередній рік або прогнозних даних актуарія. Після отримання актуарних розрахунків з звітний рік, підприємство у четвертому кварталі проводить корегування нарахованих сум резерву таким чином, щоб його сума та складові нарахованих витрат у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності відповідали даним звіту актуарія. У таблиці 2 наведено співставність зазначених даних.

Таблиця 2

### Співставність даних звіту актуарія, бухгалтерського обліку та фінансової звітності

Звіт актуарія	Бухгалтерський облік	Відображення у фінансовій звітності
Сума зобов'язання за планом на початок року	Сальдо рах.4721 (довгострокова частина)	Довгострокові забезпечення (р. 1520 Ф.1 «Звіт про фінансовий стан»)
	Сальдо рах.4722 (поточна частина)	Поточні забезпечення (р. 1660 Ф.1 «Звіт про фінансовий стан»)
Виплачені винагороди	Дт 4722 Кт 65	–
Втрати, визнані у звіті про фінансові результати, у т.ч:	–	Звіт про фінансові результати (розділ I Ф.2)
– вартість поточних послуг;	Дт 91 (92,93,94) Кт 4721	Собівартість реалізованих товарів (робіт, послуг) (р. 2050 Ф.2)
– вартість послуг попередніх періодів;		
– чистий актуарний прибуток/збиток, визнаний в поточному році;		
– процентні витрати.	Дт 952 Кт 4721	Фінансові витрати (р. 2250 Ф.2)
Переоцінка зобов'язань за планом, визнана у складі інших сукупних витрат/ (доходу)	Дт 442 Кт 4721 (Дт 4721 Кт 441)	Інший сукупний збиток (дохід) (р. 2445 Ф.2)
Сума зобов'язання за планом на кінець року	Сальдо рах.4721 (довгострокова частина)	Довгострокові забезпечення (р. 1520 Ф.1 «Звіт про фінансовий стан»)
	Сальдо рах.4722 (поточна частина)	Поточні забезпечення (р. 1660 Ф.1 «Звіт про фінансовий стан»)

Джерело: розроблено авторами.

Значимо, що нами умовно наведено розподіл субрахунку 472 на аналітичні рахунки 4721 (довгострокова частина) і 4722 (поточну частину), оскільки планом рахунків підприємства може бути передбачено і більш детальну аналітику, наприклад, аналітичні рахунки по різних видах виплат, що входять до плану. Крім того МСФЗ 19 «Виплати працівникам» [4] не вимагає виділення поточної частини забезпечення, яка підлягає виплаті протягом наступного звітного року, у бухгалтерському обліку – таку інформацію достатньо розкривати у примітках до фінансової звітності.

Окрім звірки із актуарними розрахунками, під час обліку нарахування забезпечення виплат персоналу наприкінці звітного року важливо відстежувати, працівникам яких підрозділів підприємства здійснювались такі виплати: виробничих, адміністративних, відділу збуту чи іншим. Від цього залежить пропорційне нарахування резерву на суму вартості поточних послуг та послуг минулих періодів за рахунок відповідних витрат: загальновиробничих (Дт 91 Кт 472), адміністративних (Дт 92 Кт 472),

збутових (Дт 93 Кт 472) або інших операційних (Дт 94 Кт 472).

Облік інших довгострокових забезпечень також може проводитись із застосуванням методу дисконтування, якщо «вплив вартості грошей у часі є суттєвий» [5]. Оскільки міжнародні стандарти не надають чіткого порядку визначення межі суттєвості, керівництво може визначити її у обліковій політиці загалом чи окремо для різних видів операцій. Таким чином, підприємство вправі своєю обліковою політикою передбачити необхідність дисконтування різних видів довгострокових забезпечень.

При прийнятті управлінського рішення щодо створення забезпечень, керівництву важливо не пропустити різні особливості господарської діяльності, що можуть призвести до виникнення зобов'язань у майбутньому. Для підприємств гірничо-металургійного комплексу, що вперше переходять на МСФЗ, нами розроблено тест-аналіз на визначення необхідності створення забезпечень, наведений у таблиці 3.

## Тест-аналіз визначення необхідності створення забезпечень на підприємстві

№ з/п	Питання	Відповідь (так/ні)	Вид забезпечення (субрахунок)
1	<b>Короткострокові виплати працівникам</b>		
1.1	Чи є на підприємстві наймані працівники?		471 «Забезпечення виплат відпусток»
1.2	Чи існує на підприємстві система преміювання, пов'язана із виплатою річного бонусу (або «тринадцята зарплата»)?		477 «Забезпечення матеріального заохочення»
2	<b>Довгострокові виплати персоналу</b>		
2.1	Чи є на підприємстві шкідливі професії, що відносяться до списків № 1 та № 2?		472 «Додаткове пенсійне забезпечення»
2.2	Чи передбачені у колективному договорі наступні виплати працівникам: – при виході на пенсію, – у зв'язку з ювілейними датами, – допомоги на поховання?		
2.3	Чи укладені індивідуальні договори з працівниками/колишніми працівниками на надання пожиттєвої пенсії або допомоги?		
3	<b>Інші юридичні зобов'язання</b>		
3.1	Чи зобов'язано підприємство у рамках діючого законодавства (або такого, що вступить у силу) у майбутньому проводити роботи з рекультивації земель?		478 «Забезпечення відновлення земельних ділянок»
3.2	Чи має підприємство юридичні зобов'язання з виведення з експлуатації основних засобів у майбутньому?		474 «Забезпечення інших витрат і платежів»
3.3	Чи залучено підприємство до судових спорів у якості відповідача, по яким існує імовірність програшу?		474 «Забезпечення інших витрат і платежів»
4	<b>Конструктивні зобов'язання</b>		
4.1	Чи має підприємство гарантійні зобов'язання за умовами договорів реалізації продукції?		473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань»
4.2	Чи має підприємство затверджений план з реструктуризації: – продаж або припинення певного напрямку діяльності; – зміни в структурі управлінського персоналу, наприклад, ліквідація якоїсь ланки управління; – інші значні реорганізації, які мають суттєвий вплив на характер і напрямки діяльності суб'єкта господарювання.		474 «Забезпечення інших витрат і платежів»

Джерело: розроблено авторами.

Якщо при переході на МСФЗ підприємство прийняло рішення про створення певних видів забезпечень, провело їх оцінку та визначило порядок їх обліку у обліковій політиці, то виникає необхідність ретроспективного відображення таких забезпечень у фінансовій звітності із дотриманням вимог МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» [6].

Відповідно до положень МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [2] перша фінансова звітність, складена за МСФЗ має включати принаймні «три звіти про фінансовий стан, два звіти про сукупні доходи, два окремі звіти про прибутки та збитки (якщо їх подають), два звіти про рух грошових коштів та два звіти про зміни у власному капіталі та відповідні примітки, що включають порівняльну інформацію» [2]. Такі вимоги пов'язані із необхідністю розкриття порівняльної інформації як мінімум за один період, що передує звітному. Початок найпершого періоду, за який розкривається порівняльна інформація, називають датою переходу на МСФЗ. Загальний порядок відображення забезпечень та витрат, пов'язаних із їх нарахуванням

у фінансовій звітності при першому застосуванні МСФЗ наведено у таблиці 4.

Як видно з таблиці 4, внаслідок трансформаційних коригувань, пов'язаних із нарахуванням довгострокового забезпечення, сума такого забезпечення зменшує нерозподілений прибуток у балансі підприємства. У звіті про фінансові результати у складі фінансових витрат відображається сума витрат, на яку нараховано забезпечення за звітний рік (якщо воно дисконтується). Щодо нарахування забезпечень виплат персоналу за планами зі встановленими виплатами при першому застосуванні МСФЗ, то під час відображення у звіті про фінансові результати витрат, пов'язаних із нарахуванням забезпечення за звітний період, слід враховувати деталізацію витрат, наведену у таблиці 2.

При цьому МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» [6] надає можливість звільнення від ретроспективного застосування інших МСФЗ (а саме МСБО 16 «Основні засоби» [3] та КТМФЗ 1 «Зміни в існуючих зобов'язаннях з виведення з експлуатації,

## Бухгалтерський облік

відновлення та подібних зобов'язаннях» [10]) при першому визнанні зобов'язань щодо виведення з експлуатації або відновлення необоротних активів, які включаються до первісної вартості цих активів. Тобто на дату переходу на МСФЗ підприємство може проводити нарахування забезпечень на ліквідацію

основних засобів та рекультивацію земель, керуючись вимогами МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» [5], та відображати інформацію у фінансовій звітності у загальному порядку, відображеному у таблиці 4 (без збільшення первісної вартості необоротних активів).

Таблиця 4

### Розкриття інформації про забезпечення у фінансовій звітності при першому застосуванні МСФЗ

Баланс (Звіт про фінансовий стан)			Звіт про фінансові результати	
Дата	Стаття	Сума	Рік	Сума
Дата переходу: 01.01.(X-1)	Нерозподілений прибуток	-(PV)	Попередній рік: (X-1)	$v_{(x-1)}$
	Зобов'язання: забезпечення	PV		
Початок звітнього періоду: 31.12.(X-1)	Нерозподілений прибуток	-(PV+ $v_{(x-1)}$ )	Звітний рік: X	$v_x$
	Зобов'язання: забезпечення	PV+ $v_{(x-1)}$		
Звітна дата: 31.12.X	Нерозподілений прибуток	-(PV+ $v_{(x-1)}$ + $v_x$ )		
	Зобов'язання: забезпечення	PV+ $v_{(x-1)}$ + $v_x$		

Примітки:  
PV – приведена (поточна) вартість забезпечення, визнана на дату переходу, тис. грн.;  
 $v_{(x-1)}$  – сума витрат, на яку нараховано забезпечення за рік (X-1);  
 $v_x$  – сума витрат, на яку нараховано забезпечення за рік X.

Джерело: розроблено авторами на основі [2, 5, 6].

Крім фінансових звітів, у примітках до фінансової звітності, необхідно розкривати інформацію про рух по кожному класу забезпечення (суми нарахування, використання, сторнування), опис його сутності, визначення очікуваного часу будь-якого відповідного вибуття економічних вигід та, за необхідності, іншу інформацію, передбачену МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» [5]. Інформація про забезпеченні виплат працівникам за планами зі встановленими виплатами розкривається у окремій примітці із зазначенням опису програми плану, складових зміни забезпечення (наведені у таблиці 2) та можливого впливу зміни основних актуарних припущень (ставки дисконтування, темпу підвищення заробітної плати, рівню плінності кадрів тощо).

**Висновки.** Отже при переході на МСФЗ перед підприємствами гірничо-металургійного комплексу постає необхідність нарахування ряду забезпечень, створенням яких вони нехтували при веденні бухгалтерського обліку за національними стандартами. Про це свідчить порівняльний аналіз інформації про забезпечення, наведеної у балансах (звітах про фінансові результати), складених за П(С)БО та за МСФЗ на одну і ту ж саму дату. За результатами такого аналізу виявлено, що основними забезпеченнями, які підприємства гірничо-металургійного комплексу нарахували при переході на МСФЗ, є забезпечення рекультивації земельних ділянок, ліквідації необоротних активів та виплат персоналу пільгових пенсій. Особливості формування, обліку і відображення у фінансовій звітності саме цих резервів досліджено у статті.

Рішення про створення забезпечень має ґрунтуватись на аналізі особливостей законодавства, що стосується діяльності підприємства, його договірних відносин та майбутніх юридичних зобов'язань. Для узагальнення інформації, яку

необхідно проаналізувати для прийняття рішення про створення забезпечення, розроблено та запропоновано форму тест-аналізу.

Оскільки підприємство в праві саме передбачати у обліковій політиці рівень суттєвості для нарахування та дисконтування забезпечень, то при переході на МСФЗ керівництву слід скористатись такою можливістю з метою оптимізації ведення бухгалтерського обліку.

Процес переходу на МСФЗ є досить трудомістким для підприємства, адже потребує розкриття порівняльної інформації за попередні періоди. Окрім нарахування забезпечень, яке впливає на зменшення нерозподіленого прибутку підприємства та фінансового результату підприємства, фінансова звітність потребує також інших трансформаційних корегувань, що охоплюють різні статті активів, власного капіталу та зобов'язань підприємства. Визначення характеру, оцінки суми, порядку відображення та впливу на фінансову звітність таких корегувань потребує дослідження у подальшому.

#### 4 Список використаних джерел

1. Меркулова, С. Обеспечение под рекультивацию земель в бухучете / С. Меркулова // Uteka [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://uteka.ua/publication/Obespechenie-pod-rekultivaciyu-zemel-v-buxuchete-2>

2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_013](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_013)

3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_014](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_014)



4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_011](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_011)

5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929\\_051](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_051)

6. Міжнародний стандарт фінансової звітності 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_004](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_004)

7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання»: наказ Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. № 20 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>

8. Про пенсійне забезпечення: Закон України від 05.11.1991 р. № 1788-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1788-12>

9. Сайт Агентства з розвитку інфраструктури фондового ринку України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://smida.gov.ua/db/emitent>

10. Тлумачення КТМФЗ 1 «Зміни в існуючих зобов'язаннях з виведення з експлуатації, відновлення та подібних зобов'язаннях» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_052](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_052)

11. Харламова, О. В. Методика трансформації обліково-звітної інформації щодо капіталу та зобов'язань при складанні МСФЗ звітності [Текст] / О. В. Харламова // Економіка і регіон. – 2015. – № 3(52). – С. 83-87.

#### 4 References

1. Merkulova, S. (2014). *Obespechenie pod rekultivatsiyu zemel v buhuchete. [Provision for land reclamation in accounting]*. Retrieved from <https://uteka.ua/publication/Obespechenie-pod-rekultivaciyu-zemel-v-buxuchete-2>

2. International Accounting Standards Board. (2007). IAS 1 «Presentation of Financial Statements». Retrieved from [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_013](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_013)

3. International Accounting Standards Board. (2003). IAS 16 «Property, Plant and Equipment». Retrieved from [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_014](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_014)

4. International Accounting Standards Board. (2011). IAS 19 «Employee Benefits». Retrieved from [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_011](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_011)

5. International Accounting Standards Board. (1998). IAS 37 «Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets». Retrieved from [http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929\\_051](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_051)

6. International Accounting Standards Board. (2008). IFRS 1 «First-time Adoption of International Financial Reporting Standards». Retrieved from [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_004](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_004)

7. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (2000). Polozhennia (standart) bukhgalterskoho obliku 11 «Zoboviazannia» [National Accounting Standard 11 «Commitments»]. Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>

8. Verkhovna Rada Ukrainy. (1991). Pro pensiine zabezpechennia: Zakon Ukrainy. [About the Provisional Security: The Law of Ukraine]. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1788-12>

9. Sait Ahentstva z rozvytku infrastruktury fondovoho rynku Ukrainy [The official website of the Stock market infrastructure development agency of Ukraine]. Retrieved from <https://smida.gov.ua/db/emitent>

10. International Accounting Standards Board. (2004). IFRIC 1 «Changes in Existing Decommissioning, Restoration and Similar Liabilities». Retrieved from [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_052](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_052)

Kharlamova, O. V. (2015). *Metodyka transformatsii oblikovo-zvitnoi informatsii shchodo kapitalu ta zoboviazan pry skladanni MSFZ zvitnosti [Methodology for the transformation of accounting and reporting information about capital and liabilities when preparing IFRS reporting]*. *Ekonomika i rehion*, (3(52)), 83-87.