

**Київський національний торговельно-економічний
університет**

В. М. Костюченко, Г. В. Уманців, О. В. Фоміна

**КОНСОЛІДАЦІЯ ФІНАНСОВОЇ
ЗВІТНОСТІ**

Підручник

Київ 2021

**Розповсюдження і тиражування без офіційного дозволу КНТЕУ
заборонено**

УДК 657:336
К 72

Автори: В. М. Костюченко, д-р. екон. наук, проф. (розділи 3, 5, 6);
Г. В. Уманців, канд. екон. наук, доц. (розділи 1, 2, 7);
О. В. Фоміна, д-р екон. наук (розділ 4)

Рецензенти: С. Ф. Голов, д-р екон. наук, проф., професор кафедри менеджменту та економіки ПВНЗ «Міжнародний інститут менеджменту (МІМ-Київ)»;
О. В. Муквіч, керівник відділу аудиту ТОВ «БДО»;
М. М. Бенько, д-р екон. наук, проф., професор кафедри обліку та оподаткування Київського національного торговельно-економічного університету

*Рекомендовано до друку вченою радою Київського національного торговельно-економічного університету
(протокол № 9 від 20 січня 2020 р.)*

Костюченко В. М.

К 72 Консолідація фінансової звітності : підручник /
В. М. Костюченко, Г. В. Уманців, О. В. Фоміна. – Київ :
Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2021. – 388 с.

ISBN 978-966-918-015-5

DOI: <http://doi.org/10.31617/p.knute.2021-125>

У підручнику розглянуто правові вимоги до консолідованої фінансової звітності, облік об'єднання бізнесу, облік і відображення у консолідованій фінансовій звітності інвестицій в асоційовані та спільні підприємства групи, організацію та методику консолідації фінансових звітів, консолідацію фінансових звітів закордонних дочірніх підприємств, розкриття інформації щодо пов'язаних сторін.

Призначено для студентів, аспірантів, докторантів, викладачів економічних спеціальностей закладів вищої освіти, керівників і фахівців-менеджерів, бухгалтерів і економістів, а також для тих, хто цікавиться консолідацією фінансової звітності.

УДК 657:336

ISBN978-966-918-015-5

© Костюченко В. М., Уманців Г. В.,
Фоміна О. В., 2021

© Київський національний торговельно-
економічний університет, 2021

ЗМІСТ

Передмова	6
Розділ 1. СУТНІСТЬ ТА ЗАГАЛЬНІ ВИМОГИ ДО КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ	9
1.1. Економічні та правові передумови консолідації фінансової звітності	10
1.2. Призначення та сфера застосування консолідованої фінансової звітності	17
1.3. Загальні вимоги до складання та подання консолідованої звітності.....	29
1.4. Розкриття інформації про консолідацію фінансових звітів.....	36
<i>Контрольні запитання</i>	39
<i>Тести для самоконтролю</i>	40
<i>Вправи для самостійної роботи</i>	43
Розділ 2. ОБЛІК ОБ'ЄДНАННЯ БІЗНЕСУ	46
2.1. Сутність об'єднання бізнесу та підходи до його ідентифікації	47
2.2. Облік об'єднання бізнесу за методом придбання.....	54
2.3. Розкриття інформації про об'єднання бізнесу у примітках до консолідованої фінансової звітності.....	67
<i>Контрольні запитання</i>	69
<i>Тести для самоконтролю</i>	70
<i>Вправи для самостійної роботи</i>	73
Розділ 3. ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ МАТЕРИНСЬКОГО ТА ЙОГО ДОЧІРНИХ ПІДПРИЄМСТВ	78
3.1. Сутність і значення внутрішньогрупових операцій	79
3.2. Природа і різноманітність видів внутрішньогрупових операцій	85
3.3. Особливості обліку внутрішньогрупових операцій.....	89
<i>Контрольні запитання</i>	114
<i>Тести для самоконтролю</i>	115
<i>Вправи для самостійної роботи</i>	118

Розділ 4. ОБЛІК ТА ВІДОБРАЖЕННЯ У КОНСОЛІДОВАНІЙ ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ ІНВЕСТИЦІЙ В АСОЦІЙОВАНІ ТА СПІЛЬНІ ПІДПРИЄМСТВА ГРУПИ	120
4.1. Визначення й характеристика асоційованого та спільного підприємства	121
4.2. Облік інвестицій за методом участі в капіталі	130
4.3. Розкриття інформації про інвестиції в асоційовані та спільні підприємства у консолідованій фінансовій звітності	144
<i>Контрольні запитання</i>	148
<i>Тести для самоконтролю</i>	149
<i>Вправи для самостійної роботи</i>	151
Розділ 5. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА КОНСОЛІДАЦІЇ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ	153
5.1. Організація процесу консолідації звітів	154
5.2. Процедури консолідації фінансових звітів	159
5.3. Підготовка консолідованої фінансової звітності	167
5.4. Окрема фінансова звітність	204
5.5. Розкриття інформації в консолідованій фінансовій звітності	211
<i>Контрольні запитання</i>	215
<i>Тести для самоконтролю</i>	216
<i>Вправи для самостійної роботи</i>	219
Розділ 6. КОНСОЛІДАЦІЯ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ЗАКОРДОННИХ ДОЧІРНИХ ПІДПРИЄМСТВ	221
6.1. Основи консолідації фінансових звітів закордонних дочірніх підприємств	222
6.2. Методи переведення звітів закордонного дочірнього підприємства	239
6.3. Особливості перерахунку елементів фінансових звітів у валюту подання	245
<i>Контрольні запитання</i>	259
<i>Тести для самоконтролю</i>	260
<i>Вправи для самостійної роботи</i>	263

Розділ 7. РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ЩОДО ПОВ'ЯЗАНИХ СТОРІН	268
7.1. Визначення та види пов'язаних осіб	269
7.2. Операції з пов'язаними сторонами.....	276
7.3. Розкриття інформації про стосунки та операції між пов'язаними сторонами.....	279
<i>Контрольні запитання</i>	<i>285</i>
<i>Тести для самоконтролю</i>	<i>285</i>
<i>Вправи для самостійної роботи</i>	<i>288</i>
СЛОВНИК ТЕРМІНІВ.....	289
СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНИХ ДЖЕРЕЛ	308
Додатки.....	314

ПЕРЕДМОВА

Глобалізаційні процеси сприяли утворенню груп суб'єктів господарювання – юридичних осіб, пов'язаних між собою відносинами економічної та (або) організаційної залежності у формі участі у статутному капіталі та (або) управлінні (далі – група підприємств). Група – це материнське підприємство та його дочірні підприємства.

Із юридичного погляду учасники групи є окремими суб'єктами господарювання, які ведуть облік діяльності та складають власну звітність. Між підприємствами встановлюються відносини контролю-підпорядкування за рахунок переважної участі контролюючого підприємства у статутному капіталі та (або) загальних зборах чи інших органах управління дочірнього підприємства.

Саме тому пов'язані підприємства (материнське та дочірні) варто розглядати як єдину економічну одиницю – групу підприємств.

Різні користувачі зацікавлені в інформації про фінансовий стан, результати діяльності та грошові потоки групи. Акціонерів (учасників) та кредиторів материнського підприємства цікавлять результати всіх операцій, здійснюваних під його контролем, зокрема дочірніми підприємствами. Звітність кожного окремого учасника групи не може надати такої інформації. Інформація про операції групи підприємств узагальнена в консолідованій фінансовій звітності, у зв'язку з цим вона набуває особливої актуальності. З огляду на викладене вище видання підручника з дисципліни «Консолідація фінансової звітності» є актуальним.

Предмет вивчення – теоретичні та методичні засади і практика консолідації фінансової звітності груп підприємств.

Мета вивчення – формування у студентів комплексних знань щодо регулюючих положень і змісту процесу консолідації фінансової звітності, а також оволодіння практичними навичками застосування процедур, пов'язаних зі складанням та поданням консолідованої фінансової звітності.

Результатом вивчення дисципліни «Консолідація фінансової звітності» має стати:

- формування знань про концептуальні засади організації та методології консолідації фінансової звітності групи підприємств;
- оволодіння практичними навичками й уміннями складати консолідовані фінансові звіти, примітки до консолідованої фінансової звітності відповідно до вимог щодо розкриття інформації згідно з МСФЗ та НП(С)БО;
- здобуття знань та набуття умінь здійснювати перерахунок статей звітів закордонного дочірнього підприємства у валюту подання, відображати у фінансовій звітності вплив змін валютних курсів та цінових змін.

Вагомий внесок у дослідження питання консолідації фінансової звітності зробили такі відомі зарубіжні вчені, як: П. Баркер, Дж. Бейлі, Девід М. Бішоп, С. О'Борн, Патрік А. Гохан, Френк Ч. Еванс, Дж. Лодон, К. Лодон, С. Огартейн, Б. Пешеро Петі, У. Ф. Шарп, К. К. Ферріс, Стенлі Фостер Рід, Е. Хелферт, Е. С. Хендріксен, Д. Янг та ін. Проблемам підготовки консолідованих фінансових звітів на вітчизняних підприємствах присвячені наукові дослідження С. Ф. Голова, Я. Д. Крупки, В. П. Пантелеєва, К. В. Безверхого, Н. М. Пирець, Н. А. Марченко, В. П. Онищенко та ін.

Колективом авторів підготовлено підручник, що ґрунтується на існуючих традиціях у розкритті змісту дисципліни «Консолідація фінансової звітності». У виданні також представлені авторські напрацювання з ряду тем.

Структура підручника «Консолідація фінансової звітності» забезпечує послідовний розгляд теоретичних основ та практичних засад консолідації фінансової звітності. Він складається з передмови та семи розділів, у яких відповідно до навчальної програми дисципліни розглянуто сутність та загальні вимоги до консолідації фінансової звітності, окреслені в МСФЗ та національних НП(С)БО, висвітлено облік

об'єднання бізнесу та відображення у консолідованій звітності інвестицій у дочірні, асоційовані та спільні підприємства. Особливу увагу приділено організації та методиці консолідації фінансових звітів, у тому числі фінансових звітів закордонних дочірніх підприємств.

Викладення теоретичного матеріалу супроводжують змістовні приклади. Новаторським підходом до висвітлення тем підручника є використання практичних прикладів діючих підприємств (АТ «Українська залізниця» та ПАТ «Фармак»).

Теми завершуються контрольними запитаннями, тестами для самоперевірки, вправами для самостійної роботи, що дасть змогу майбутнім фахівцям поглиблено засвоїти вивчений матеріал.

Автори сподіваються, що підручник «Консолідація фінансової звітності» допоможе в засвоєнні знань і набутті навичок з консолідації фінансової звітності не лише студентам закладів вищої освіти та слухачам бізнес-шкіл і програм МВА, але й керівникам і фахівцям-менеджерам, бухгалтерам й економістам вітчизняних підприємств, викладачам, науковцям.

Розділ 1

СУТНІСТЬ ТА ЗАГАЛЬНІ ВИМОГИ ДО КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

- 1.1. *Економічні та правові передумови консолідації фінансової звітності.*
- 1.2. *Призначення та сфера застосування консолідованої фінансової звітності.*
- 1.3. *Загальні вимоги до складання та подання консолідованої звітності.*
- 1.4. *Розкриття інформації про консолідацію фінансових звітів.*



ПІСЛЯ ВИВЧЕННЯ ЦЬОГО РОЗДІЛУ ВИ ПОВИННІ:

- ✓ розуміти сутність, призначення, сферу застосування консолідованої фінансової звітності;
- ✓ знати концептуальні засади консолідації фінансової звітності групи підприємств;
- ✓ знати структуру та вимоги до подання й оприлюднення консолідованої фінансової звітності, розкриття інформації в ній;
- ✓ вміти використовувати вимоги підготовки консолідованої фінансової звітності відповідно до національних і міжнародних стандартів обліку і звітності.

1.1. Економічні та правові передумови консолідації фінансової звітності

Консолідована фінансова звітність (Consolidated Financial Statements) характерна для груп підприємств. Група – це економічне утворення, яке формується внаслідок фінансових інвестицій і отримання контролю одного підприємства над іншим. З метою формування інформації про загальний фінансово-майновий стан та результати діяльності групи підприємств складається консолідована звітність. Зазначену фінансову звітність готує і подає материнське підприємство.

Вперше консолідована звітність з'явилась у США на початку ХХ століття, коли характерною особливістю економічного розвитку того періоду стали злиття, придбання одних підприємств іншими та формування в результаті таких процесів економічних гігантів. У 1901 році американською компанією Дж. П. Моргана «United States Steel Company» було підготовлено і представлено консолідований бухгалтерський звіт.

У Великій Британії поява консолідованої звітності належить до 20 років ХХ ст., коли почали формуватися і набули широкого розповсюдження холдингові компанії. Порядок представлення і методика консолідації звітів у цій країні регулюється національними стандартами.

У ФРН в 1960 році вийшов закон про необхідність складання консолідованої звітності за всіма підприємствами компанії, які ведуть виробничо-фінансову діяльність у межах країни, а в 1990 році дія цього закону була поширена на зарубіжні дочірні підприємства. У Франції аналогічний закон був введений в дію наприкінці 80-х років. В Італії консолідовану звітність зобов'язані складати лише компанії, зареєстровані на біржах цінних паперів. В Японії відповідний стандарт, який регулює вимоги та процедуру консолідації звітності був прийнятий і введений у дію у 1977 році. Започаткування подання консолідованих звітів групами підприємств у країнах – членах ЄС відбулося в 1990 р. на основі вимог Сьомої Директиви,

що була ухвалена Радою ЄС у 1983 році, згідно з якою у країнах – учасницях ЄС передбачалося консолідацію фінансової звітності в тому випадку, коли одна з компаній є підлеглою іншій, коли присутній суттєвий вплив інвестора та існує об'єднане управління [8].

Економічні передумови консолідації фінансової звітності в Україні пов'язані із процесами роздержавлення і приватизації державних підприємств, створення холдингів і фінансово-промислових груп та формування відповідного правового підґрунтя зазначених перетворень. Однак практика консолідації фінансової звітності в Україні пов'язана з прийняттям Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV та положень (стандартів) бухгалтерського обліку, зокрема НП(с)БО 19 «Об'єднання підприємств», затвердженого наказом МФУ від 07.07.1999 № 163 та НП(с)БО 20 «Консолідована фінансова звітність», затвердженого наказом МФУ від 30.07.1999 № 176.

Серед основних мотивів інтеграції підприємств та створення різного роду груп можна виділити такі:

- бажання об'єднати ресурси учасників об'єднання (матеріальні, нематеріальні, фінансові активи) з метою підвищення ефективності діяльності та отримання економічних вигод;
- прагнення до підвищення якості управління компаніями;
- зростання капіталізованої вартості об'єднаної структури;
- підвищення конкурентоспроможності всіх учасників групи підприємств та ін.

У світі за даними UNCTAD налічується близько 85 тис. ТНК з 810 тис. зарубіжних підрозділів. За останні 30 років кількість ТНК збільшилась у 12 разів (у 1970 р. було зареєстровано 7 тис. таких фірм, у 1990 р. – 24 тис., у 2016 р. – 85 тис. ТНК), в яких задіяно більше як 75 млн осіб. Динаміка кількості транснаціональних корпорацій у світовій економіці за 8 років демонструє, що в період розвитку світової економіки в умовах глобалізації кількість ТНК у ній з 2010 по 2017 рр. зростає більше ніж у 2 рази, а їх зарубіжних підрозділів – у 5 разів (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Динаміка кількості транснаціональних корпорацій та їх дочірніх підприємств за 2010–2017 рр.

Рік	Кількість материнських компаній, од.	Кількість дочірніх компаній (філій), од.
2010	35000	150000
2011	39000	270000
2012	52000	510000
2013	63000	630000
2014	64000	670000
2015	77175	773 019
2016	79000	790000
2017	82000	860000

Джерело: [9].

До організаційних форм інтеграції підприємств належать конгломерати, консорціуми, картелі, синдикати, трести, концерни, асоціації, холдинги, стратегічні (бізнес) альянси, промислово-фінансові групи (ПФГ), транснаціональні корпорації, галузеві об'єднання тощо.

Інтеграційні процеси характерні і для України, особливо в умовах глобалізації світової економіки та приходу транснаціональних корпорацій на вітчизняний ринок (табл. 1.2. і 1.3).

Таблиця 1.2

Загальна вартість угод з об'єднання бізнесу (M&A)* в Україні за типами в 2013–2018 рр., млн дол. США

Типи угод	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Внутрішні угоди	2 076	103	306	166	614	1 127
Придбання українських активів іноземними інвесторами	1 423	891	573	554	351	508

**Розділ 1. СУТНІСТЬ ТА ЗАГАЛЬНІ ВИМОГИ ДО КОНСОЛІДОВАНОЇ
ЗВІТНОСТІ**

Закінчення табл. 1.2

Типи угод	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Придбання іноземних активів українськими інвесторами	320	1588	138	29	58	182
Всього	3 819	2 582	1 017	748	1 023	1 817

* М&А – Угоди зі злиття і поглинання
Джерело: [10].

Хоча у 2018 році на ринку М&А в Україні локальні інвестори виявилися навіть більш активними за іноземних, і на них припадає приблизно дві третини сукупної вартості та кількості угод, міжнародні інвестори продемонстрували впевненість у середньострокових і довгострокових перспективах України, в результаті чого кількість угод придбання українських активів іноземними інвесторами зросла на 47%.

Таблиця 1.3

Найбільші угоди М&А в Україні у 2018 році

№ пор.	Об'єкт придбання	Галузь	Покупець	Продавець	% акцій	Вартість, млн дол. США
1	Шахтоуправління «Покровське» та Свято-Варваринське збагачувальна фабрика	Металургія	Метінвест Холдинг; Altana Ltd; Misandycos Holdings Ltd and Treimur Investments Ltd	Fintest Trading Co Limited	100%	714
2	Мрія Агро Холдинг	Сільське господарство	Saudi Agricultural and Livestock Investment Company	Mriya Farming PLC	100%	242
3	Євраз ДМЗ	Металургія	Development Construction Holding LLC	EVRAZ Plc	98%	106

КОНСОЛІДАЦІЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Закінчення табл. 1.3

№ пор.	Об'єкт придбання	Галузь	Покупець	Продавець	% акцій	Вартість, млн дол. США
4	Perutnina Ptuj d.d.	Сільське господарство М	МХП	Slovenian Steel Group, d.d.	91%	100
5	Burger King Russia	Споживчі ринки	CIS Opportunities Fund SPC Ltd; ICU Group; Xomeric Holdings Ltd	ВТБ Банк	17%	82
6	Kernel Holding SA	Сільське господарство	Julius Baer Group Ltd	Назва продавця не розголошується	6%	73
7	Агроцентр Єврохім-Україна	Хімічна промисловість	Назва покупця не розголошується	EuroChem Group AG	100%	53
8	ТОВ Укррос Лізинг	Транспорт та інфраструктура	ODELUS-Construct Kft	Cypriot Vrakas Stilianos	100%	50
9	ТОВ Спектр-Агро і Спектр-Агротехніка	Сільське господарство	Sumitomo Corporation H	Назва продавця не розголошується	51%	45
10	Агрофірма Трипілля, Радивилів Агро	Сільське господарство	Вітагро	«Пан Курчак»	100%	28

Джерело: [10].

Вимоги та підходи щодо консолідації фінансової звітності в Україні визначені положеннями низки національних та міжнародних стандартів обліку і звітності (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

**Нормативно-правове регулювання консолідації
фінансової звітності**

НС(П)БО	
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»	Встановлює обов'язковість для підприємств, що контролюють інші підприємства (материнські підприємства), крім фінансових звітів про власні господарські операції, складати та подавати консолідовану фінансову звітність відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності
НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Встановлює мету, склад і принципи складання фінансової звітності, у тому числі консолідованої, а також вимоги до визнання і розкриття її елементів
НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність»	Визначає порядок складання консолідованої фінансової звітності та загальні вимоги до розкриття інформації щодо складання консолідованої фінансової звітності відповідно до НП(С)БО
НП(С)БО 19 «Об'єднання підприємств»	Регулює порядок відображення в обліку і звітності придбання інших підприємств та/або об'єднання видів їх діяльності, гудвілу, який виник при придбанні, а також розкриття інформації про об'єднання підприємств та/або видів їх діяльності
НП(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів»	Визначає підходи до відображення у консолідованій звітності показників статей звітів підприємств групи за межами України у грошовій одиниці України
НП(С)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін»	Встановлює вимоги щодо формування інформації про операції пов'язаних сторін та її розкриття у фінансовій звітності
НП(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами»	Регулює методологічні засади формування інформації про доходи, витрати, фінансові результати, активи і зобов'язання звітних сегментів та її розкриття у фінансовій звітності

КОНСОЛІДАЦІЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Закінчення табл. 1.4

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку / фінансової звітності, Директиви ЄС	
МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу»	Визначає вимоги до розкриття інформації у фінансовій звітності про об'єднання бізнесу та його результати
МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність»	Регулює підходи до подання та підготовки консолідованої фінансової звітності, коли інвестор контролює одного або кількох суб'єктів господарювання
МСФЗ 11 «Спільна діяльність»	Визначає принципи складання та подання фінансової звітності суб'єктів господарювання, які мають частки участі в діяльності, що спільно контролюється
МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів»	Розкриває порядок перерахунку статей звітів закордонних господарських одиниць у валюту подання консолідованої фінансової звітності материнського підприємства
МСБО 24 «Розкриття інформації про зв'язані сторони»	Забезпечує розкриття у фінансовій звітності інформації про операції пов'язаних сторін та її розкриття у фінансовій звітності
МСБО 27 «Окрема фінансова звітність»	Встановлює вимоги до розкриття інформації щодо інвестицій у дочірні, спільні та асоційовані підприємства, якщо суб'єкт господарювання складає окрему фінансову звітність
МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства»	Визначено порядок обліку інвестицій в асоційовані та спільні підприємства за методом участі у капіталі
МСФЗ 8 «Операційні сегменти»	Містить положення про розкриття у консолідованій звітності інформації про операційні сегменти групи
МСФЗ 12 «Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання»	Визначає підходи до розкриття інформації щодо часток участі підприємства в інших суб'єктах господарювання та впливу таких часток і на його фінансовий стан, фінансові результати діяльності
МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу»	Встановлює вимоги щодо обліку об'єднання бізнесу за методом придбання, розкриття інформації у консолідованій фінансовій звітності про об'єднання бізнесу та його результати
Директива 2013/34/ЄС (глава 6 «Консолідована фінансова звітність і звіти»)	Визначає сферу застосування та порядок консолідації фінансової звітності. Передбачає можливість застосування пропорційної консолідації для спільних підприємств

На сьогодні основні положення нормативно-правових актів щодо питань консолідації фінансових звітів у цілому гармонізовані з МСФЗ та Директивою 2013/34/ЄС. Зокрема, внесено зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» стосовно критеріїв поділу підприємств на великі, середні і малі, встановлення вимог щодо неподання консолідованої звітності певними групами підприємств, подання разом з консолідованою фінансовою звітністю звіту про управління тощо. Вимоги до підготовки та подання консолідованої фінансової звітності викладено у НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність», який на відміну від попереднього НП(С)БО 20 «Консолідована фінансова звітність» містить підходи до ідентифікації наявності контролю та консолідації звітності за аналогією МСФЗ 10. Проте залишається ряд суттєвих розбіжностей з МСФЗ, зокрема щодо методів обліку фінансових інвестицій у дочірні підприємства, застосування методу придбання, поглибленого аналізу на предмет ідентифікації контролю, визначення інвестиційного суб'єкта інвестування тощо.

1.2. Призначення та сфера застосування консолідованої звітності

Консолідована фінансова звітність – звітність групи, у якій активи, зобов'язання, власний капітал, дохід, витрати та потоки грошових коштів материнського підприємства та його дочірніх підприємств подаються як такі, що належать єдиному економічному суб'єкту. До консолідованої фінансової звітності включають показники фінансової звітності материнського підприємства та всіх дочірніх підприємств.

Підприємство, яке здійснює контроль, є материнським, а підприємство, яке перебуває під його контролем – дочірнім. Материнське та його дочірні підприємства утворюють групу. Формування групи підприємств може відбуватися одним із таких шляхів:

- створення юридичною особою іншого підприємства з наданням останньому статусу дочірнього;
- створення групи в результаті об'єднання бізнесу, коли контроль виникає завдяки отриманню відповідної частки в капіталі іншого вже діючого суб'єкта господарювання – юридичної особи;
- створення групи відповідно до законодавства (наприклад, державних холдингових компаній).

Група не є юридичною особою. Підприємства, що входять до групи, є самостійними юридичними особами, здійснюють окремий облік і складають окремі фінансові звіти. Однак їх ресурси та операції перебувають під контролем материнського підприємства. До того ж контроль може бути досягнутий прямо або непрямым шляхом через інші дочірні підприємства (рис. 1.1).

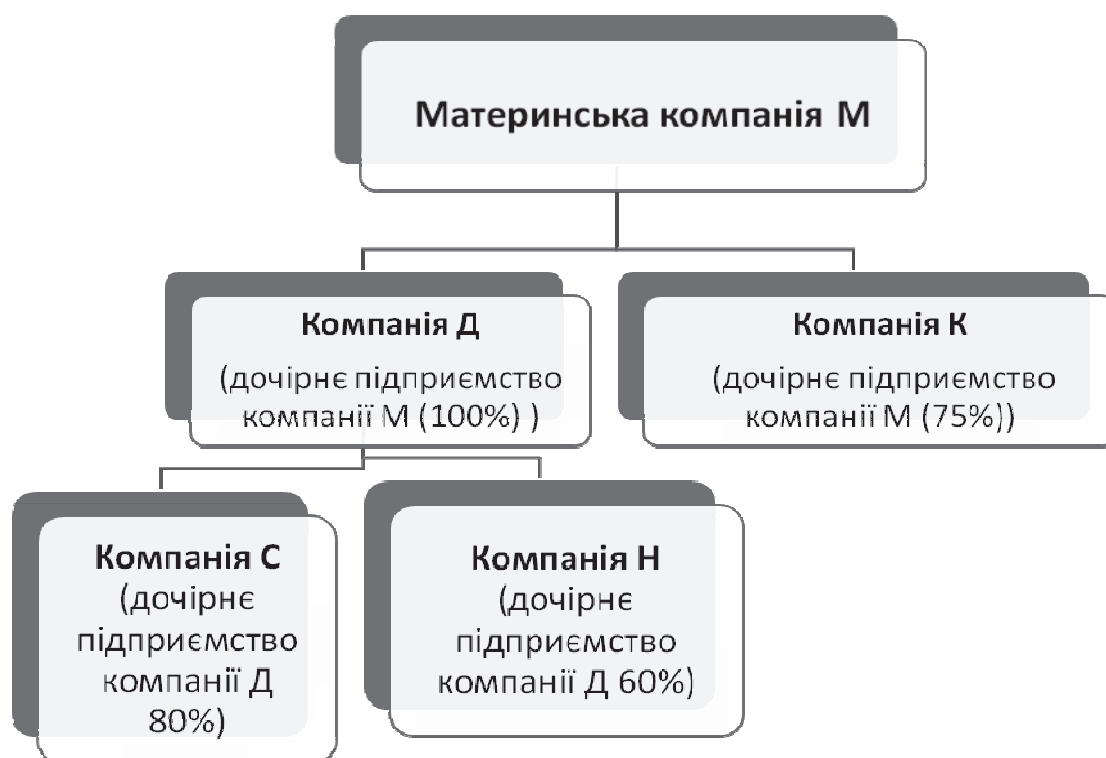


Рис. 1.1. Структура групи підприємств

Приклад 1.1. Витяг з приміток до консолідованої фінансової звітності АТ «Укрзалізниця» за рік, що закінчився 31 грудня 2018 року*

1. Сфера діяльності та структура Групи

Акціонерне товариство «Українська залізниця» (далі – АТ «Укрзалізниця» або «Товариство») є приватним акціонерним товариством, створеним у відповідності до законодавства України. Товариство визнано природною монополією на території України в частині надання послуг з користування об'єктами інфраструктури, що забезпечують рух залізничного транспорту загального користування, та керування диспетчерськими службами.

Підприємства, включені до консолідованої звітності

Нижче подаються назви підприємств, фінансова звітність яких включена до консолідованої фінансової звітності станом на 31 грудня: 2018–2017 ПАТ «Українська залізниця» Материнська компанія

- 1. ПрАТ «Дніпропетровський тепловозоремонтний завод» 100%*
- 2. ПрАТ «Запорізький електровозоремонтний завод» 100%*
- 3. ПрАТ «Львівський локомотиворемонтний завод» 100%*
- 4. ПрАТ «Київський електровагоноремонтний завод» 100%*
- 5. ПрАТ «Коростенський завод залізобетонних шпал» 100%*
- 6. ПрАТ «Гніванський завод спецзалізобетону» 100%*
- 7. ПрАТ «Київський електротехнічний завод «Трансигнал» 100%*
- 8. ТОВ «УЗ Карго Вагон» 100%*
- 9. ТОВ «Енерго Збут Транс» 100%*
- 10. ПрАТ «СК «Таст-Гарантія» 65,62%*

До складу АТ «Укрзалізниця» входять шість регіональних філій та 28 філій, дані яких були включені в цю консолідовану фінансову звітність.

**https://www.uz.gov.ua/files/file/about/investors/UZ_2018%20FS_UKR_final.pdf*

Група – це економічне утворення, сформоване внаслідок фінансових інвестицій і отримання контролю одного підприємства над іншим. Практика функціонування груп підприємств виділяє рівні контролю, з урахуванням розміру інвестицій в об’єкт інвестування (рис 1.2).

Рівень контролю за інвестицією

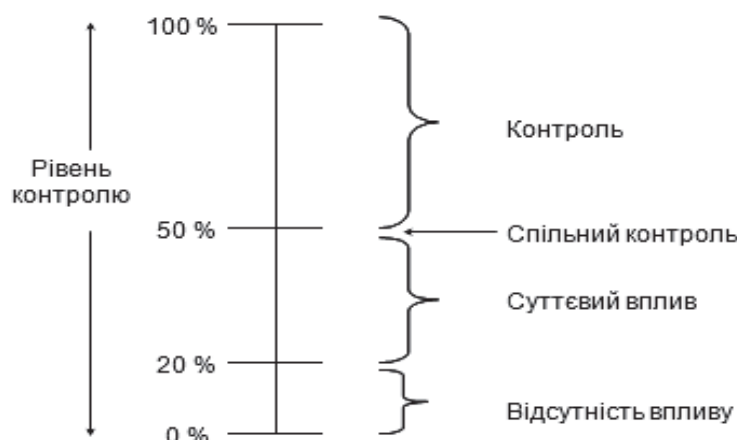


Рис. 1.2. Види контролю залежно від частки в об’єкті інвестуванні

Визначення поняття «контролю» в українському законодавстві наведено в Законі України «Про захист економічної конкуренції». Відповідно до статті 1 Закону України «Про захист економічної конкуренції» контролем є *вирішальний вплив* однієї чи декількох пов’язаних юридичних та/або фізичних осіб на господарську діяльність суб’єкта господарювання чи його частини, який здійснюється безпосередньо або через інших осіб, зокрема завдяки: праву володіння чи користування всіма активами чи їх значною частиною; праву, яке забезпечує вирішальний вплив на формування складу, результати голосування та рішення органів управління суб’єкта господарювання; укладенню договорів і контрактів, які дають можливість визначати умови господарської діяльності, давати обов’язкові до виконання вказівки або

виконувати функції органу управління суб'єкта господарювання тощо [5]. Дефініція «вирішального впливу» надається «Методичними рекомендаціями щодо застосування поняття контролю», яка затверджена протокольним рішенням АМКУ від 01 листопада 2018 року [6], і означає можливість однієї чи декількох пов'язаних юридичних та/або фізичних осіб приймати рішення стосовно господарської діяльності іншої особи, які впливають на загальні умови участі суб'єкта господарювання у товарному обороті. Щодо розміру частки участі у капіталі об'єкта інвестування, яка дає право на контроль, то у Законі України «Про акціонерні товариства» зазначається, що пакет, де більше ніж 50% простих акцій є контрольним. Проте практика діяльності багатьох світових корпорацій свідчить, що контроль над підприємством може надавати частка у 20–30% за умови великої кількості більш дрібних акціонерів.

З погляду консолідації фінансової звітності контроль не вимірюється лише розміром фінансової інвестиції (хоча МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства» та НП(с)БО 12 «Фінансові інвестиції» оперує кількісним критерієм частки участі – володіння двадцятьма або більше відсотками акцій є свідченням суттєвого впливу, а не контролю). **Контроль** – це повноваження управляти фінансовою та операційними політиками іншого суб'єкта господарювання з метою одержання вигід від його діяльності. Ознаки наявності контролю наведено на рис 1.3.

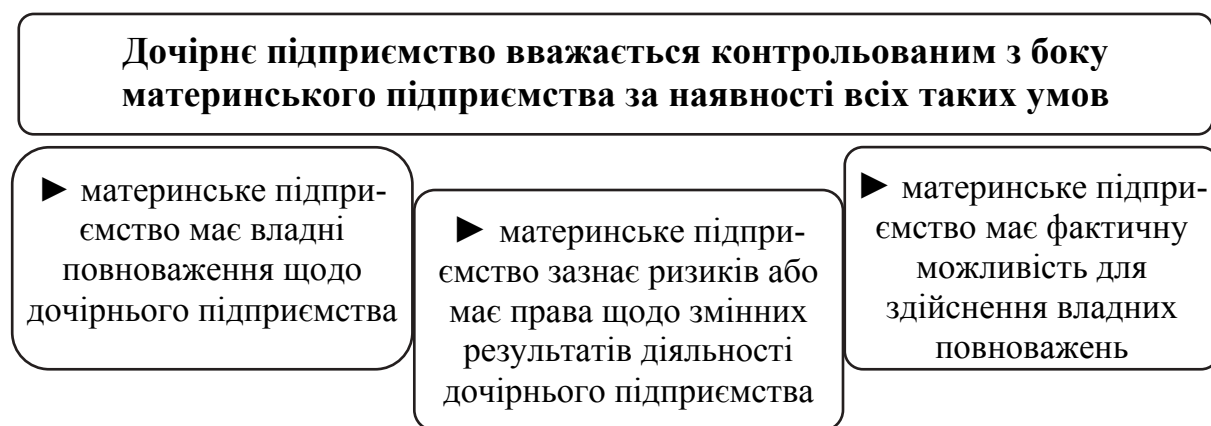


Рис. 1.3. Складові ідентифікації наявності контролю над об'єктом інвестування

При проведенні оцінки на предмет наявності контролю над об'єктом інвестицій, інвестор повинен проаналізувати такі фактори:

- цілі та структуру об'єкта інвестування;
- яка діяльність є значущою;
- яким чином приймаються рішення стосовно такої значущої діяльності;
- чи надають права, якими наділений інвестор, можливість управляти значущою діяльністю;
- чи зазнає інвестор ризиків зміни доходів від участі в об'єкті інвестування, та чи має він право на отримання таких доходів;
- чи має інвестор можливість здійснювати свої повноваження відносно об'єкта інвестицій з метою здійснення впливу на величину доходів інвестора [18].

Оцінка цілі та структури об'єкта інвестування проводиться, щоб визначити значущі види діяльності, яким чином приймаються рішення стосовно значущих видів діяльності, хто наразі здатний керувати цією діяльністю та хто отримує результати цієї діяльності. Об'єкт інвестування може мати таку структуру організації та управління, що права голосу не є домінуючим чинником при визначенні того, хто контролює об'єкт інвестування, як, наприклад, коли будь-які права голосу пов'язані лише з адміністративними аспектами, а керування значущими видами діяльності здійснюється за допомогою контрактних угод.

Поглиблений аналіз значущої діяльності проводиться за такими етапами:

1. Аналіз факторів, зокрема ризиків, яких об'єкт інвестування зазнає внаслідок своєї структури; ризиків, які підлягають передаванню сторонам – учасникам; ролі інвестора в контексті цілі і структури об'єкта інвестування. Наприклад, значної уваги відводять аналізу специфічних ризиків, зокрема кредитного (ризик того, що сторони – боржники об'єкта інвестування не зможуть погасити свої зобов'язання внаслідок дефолту), відсоткового – ризик коливань відсоткових ставок фінансового інструменту тощо.

2. Ідентифікація всіх видів діяльності, які впливають на доходи об'єкта інвестування.
3. Ідентифікація тих видів діяльності, які здійснюють *суттєвий* вплив на доходи об'єкта інвестування (значущі види діяльності).
4. Ідентифікація тих видів діяльності, які здійснюють *найбільш суттєвий* вплив на доходи об'єкта інвестування [30].

Інвестор володіє владними повноваженнями щодо об'єкта інвестування, якщо він має існуючі права, що дають йому нинішню здатність керувати значущими видами діяльності, тобто діяльністю, що суттєво впливає на результати об'єкта інвестування.

Таблиця 1.5

Ознаки наявності контролю інвестора в об'єкті інвестування

Ознака	Приклади
Владні повноваження щодо дочірнього підприємства	<ol style="list-style-type: none"> 1) право голосу (або потенційне право голосу) в дочірньому підприємстві; 2) право призначати, переводити на іншу посаду або звільняти провідний управлінський персонал дочірнього підприємства, який може керувати найбільш значущими видами діяльності; 3) право обирати або відсторонювати інше підприємство, що може керувати найбільш значущими видами діяльності; 4) право вимагати здійснення певних операцій або накладати вето на здійснення операцій на користь материнського підприємства; 5) інші права, які надають утримувачеві здатність керувати найбільш значущими видами діяльності
Ознаки наявності владних повноважень	<ol style="list-style-type: none"> 1) підприємство-інвестор може призначати або затверджувати провідний управлінський персонал підприємства, яке є об'єктом інвестицій, що має можливість керувати найбільш значущими видами діяльності

КОНСОЛІДАЦІЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Продовження табл. 1.5

Ознака	Приклади
	<p>2) підприємство-інвестор може вимагати від підприємства, яке є об'єктом інвестицій, здійснення певних операцій або може накласти вето на здійснення таких операцій;</p> <p>3) підприємство-інвестор може відігравати вирішальну роль у процесі висунення кандидатур виборних членів керівного органу підприємства, яке є об'єктом інвестицій, або в процесі отримання довіреності на голосування від інших утримувачів права голосу;</p> <p>4) провідний управлінський персонал підприємства, яке є об'єктом інвестицій, є пов'язаною стороною підприємства-інвестора;</p> <p>5) більшість членів керівного органу підприємства, яке є об'єктом інвестицій, є пов'язаними сторонами підприємства-інвестора;</p> <p>6) провідний управлінський персонал підприємства, яке є об'єктом інвестицій, який має можливість керувати найбільш значущими видами діяльності, представлений теперішніми або колишніми працівниками підприємства-інвестора;</p> <p>7) діяльність підприємства, яке є об'єктом інвестицій, залежить від підприємства-інвестора, наприклад, у питаннях: фінансування значної частини діяльності; гарантування значної частини зобов'язань; надання важливих послуг, технологій, матеріалів чи сировини; контролю над активами, такими як ліцензії або торгові марки, які є необхідними для провадження діяльності; кадрового забезпечення персоналом, який володіє спеціалізованими знаннями, необхідними для провадження діяльності;</p> <p>8) значна частина діяльності підприємства, яке є об'єктом інвестицій, провадиться або за участю підприємства-інвестора, або від його імені;</p> <p>9) ризики або вигоди підприємства-інвестора щодо результатів діяльності об'єкта інвестування непропорційно більші, ніж його право голосу або інші подібні права</p>

**Розділ 1. СУТНІСТЬ ТА ЗАГАЛЬНІ ВИМОГИ ДО КОНСОЛІДОВАНОЇ
ЗВІТНОСТІ**

<i>Закінчення табл. 1.5</i>	
Ознака	Приклади
Найбільш значущі види діяльності	1) продаж та придбання товарів або послуг; 2) управління фінансовими активами протягом терміну їхньої дії (в тому числі після дефолту); 3) відбір, придбання або продаж активів; 4) дослідження та розробка нових продуктів або процесів; 5) визначення структури фінансування або отримання фінансування
Ризики щодо змінних результатів діяльності	Інвестор зазнає ризиків варіювання доходів від участі залежно від результатів діяльності об'єкта інвестування. Змінні результати діяльності – це результати діяльності, які не є фіксованими та потенційно можуть змінюватися залежно від виконання своєї діяльності об'єктом інвестування. Приклади доходу: 1) дивіденди, інші економічні вигоди від об'єкта інвестування (наприклад, від боргових цінних паперів, випущених об'єктом інвестування), а також зміни вартості інвестиції інвестора в такому об'єкті інвестування; 2) винагорода за обслуговування активів або зобов'язань об'єкта інвестування, гонорар та ризик збитків від надання кредитної підтримки або забезпечення ліквідності, частки в активах та зобов'язаннях об'єкта інвестування при ліквідації такого об'єкта інвестування

Джерело: [18, 26].

До складу групи можуть входити підприємства, щодо яких інвестор має повноваження брати участь у прийнятті рішень з фінансової, господарської та комерційної політики об'єкта інвестування *без здійснення контролю* цієї політики. Мова йде про асоційовані підприємства, на які підприємство-інвестор здійснює суттєвий вплив. Ознаками суттєвого впливу, зокрема, можуть бути:

- 1) володіння двадцятьма або більше відсотками акцій (статутного капіталу) підприємства;

- 2) представництво в раді директорів або аналогічному керівному органі підприємства;
- 3) участь у прийнятті рішень;
- 4) взаємообмін управлінським персоналом;
- 5) забезпечення підприємства необхідною техніко-економічною інформацією.

Фінансова звітність асоційованих підприємств не консолідується, а оцінка та облік фінансових інвестицій у такі підприємства здійснюється за методом участі у капіталі відповідно до МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства» та НП(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» (табл. 1.6).

Таблиця 1.6

Методи обліку фінансових інвестицій та консолідації фінансової звітності

Ступінь впливу	Тип підпорядкованого підприємства	Методи обліку та консолідації за		
		МСФЗ	Директивою 2013/34/ЄС	НП(С)БО
Вирішальний вплив, повний контроль	Дочірнє підприємство	Метод придбання (МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу»), консолідація (МСФЗ 10 «Консолідація звітності»)	Метод придбання, метод об'єднання інтересів (злиття)	Метод участі в капіталі НП(С)БО 12 «Фінансові інвестиції», метод придбання НП(С)БО 19 «Об'єднання підприємств», консолідація НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність»

**Розділ 1. СУТНІСТЬ ТА ЗАГАЛЬНІ ВИМОГИ ДО КОНСОЛІДОВАНОЇ
ЗВІТНОСТІ**

Закінчення табл. 1.6

Ступінь впливу	Тип підпорядкованого підприємства	Методи обліку та консолідації за		
		МСФЗ	Директивою 2013/34/ЄС	НП(С)БО
Спільний контроль і вплив	Спільне підприємство	Метод участі у капіталі МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства»	Метод пропорційної консолідації	Метод участі в капіталі НП(С)БО 12 «Фінансові інвестиції»
Суттєвий вплив	Асоційоване підприємство	Метод участі у капіталі МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства»	Метод участі в капіталі	Метод участі в капіталі НП(С)БО 12 «Фінансові інвестиції»
Придбання частки з метою продажу	Фінансові інвестиції	Облік фінансових інвестицій за справедливою вартістю МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»	Облік фінансових інвестицій за справедливою вартістю	Облік фінансових інвестицій за собівартістю або справедливою вартістю НП(С)БО 12 «Фінансові інвестиції»

Приклад 1.2. Витяг з приміток до консолідованої фінансової звітності АТ «Укрзалізниця» за рік, що закінчився 31 грудня 2018 року*

10. Інвестиції в асоційовані підприємства

29 січня 2016 року Фонд державного майна України передав 47,67% корпоративних прав ПрАТ «Укртранслізинг»

КОНСОЛІДАЦІЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

АТ «Укрзалізниця» як внесок до статутного капіталу в рамках Реорганізації. Починаючи з цієї дати, частка Групи у ПрАТ «Укртранслізінг» обліковується в консолідованій фінансовій звітності за методом участі в капіталі інших підприємств. ПрАТ «Укртранслізінг» разом з трьома дочірніми підприємствами утворюють групу Укртранслізінг. Група займається наданням послуг з фінансової оренди, операційного лізингу залізничного рухомого складу, транспортно-експедиційного обслуговування та виробництвом залізничних стрілок і вузлів. Ні ПрАТ «Укртранслізінг», ні його дочірні підприємства не мають біржових котирувань. Частина активів групи Укртранслізінг розташована або іншим чином пов'язана з Автономною Республікою Крим та певною територією Донецької та Луганської областей, яка тимчасово не контролюється органами державної влади України (примітка 2). Узагальнена інформація про групу Укртранслізінг представлена нижче:

За рік, що закінчився 31 грудня 2018 року (у тисячах гривнях)

<i>Показник</i>	<i>2018 рік</i>
<i>Оборотні активи</i>	295 012
<i>Необоротні активи</i>	1 563 830
<i>Короткострокові зобов'язання</i>	(569 899)
<i>Довгострокові зобов'язання</i>	(18 474)
<i>Власний капітал</i>	1 270 469
<i>Балансова вартість інвестиції</i>	604 994
<i>Показник</i>	<i>31 грудня 2018 року</i>
<i>Дохід від реалізації</i>	342 855
<i>Прибуток/(збиток) до оподаткування</i>	195 085
<i>Витрати з податку на прибуток</i>	(38 600)
<i>Прибуток/(збиток) за період від діяльності, що триває</i>	156 485
<i>Всього сукупний прибуток/(збиток) за період від діяльності, що триває</i>	156 485
<i>Частка Групи у сукупному прибутку/(збитку) за період</i>	74 596

Протягом 2018 року Група не отримувала дивідендів від асоційованого підприємства (2017: 7 988 тис. грн).

*Група має інвестиції в інші асоційовані підприємства, кожне з яких, взяте окремо, не є суттєвим. Таким підприємством є ПрАТ Страхова Компанія «Інтер-Поліс», що займається діяльністю зі страхування та перестраховування в Україні, в якому Група володіє 30,965% з 1 лютого 2017 року. Іншим підприємством є ТОВ «Брайтшпур Планунгсгезельшафт мбх», створене за законодавством Австрії, що займається техніко-економічним обґрунтуванням будівництва широкої залізничної колії від кордону України до Відня, яка має значно оптимізувати транспортування вантажів між ринками Китаю та Західної Європи. Початок будівництва колії заплановано на 2022 рік. Станом на 21 липня 2017 Група сконцентрувала частку у розмірі 25% у статутному капіталі підприємства, коли отримала у власність 12,6% корпоративних прав підприємства вартістю 47 643 тис. грн від Фонду державного майна України в рамках продовження процесу реорганізації.**

**https://www.uz.gov.ua/files/file/about/investors/UZ_2018%20FS_UKR_final.pdf*

1.3. Загальні вимоги до складання та подання консолідованої звітності

Відповідно до ст. 12 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підприємства, що контролюють інші підприємства (материнські підприємства), крім фінансових звітів про власні господарські операції, зобов'язані складати та подавати консолідовану фінансову звітність відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності. Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, до сфери управління яких належать суб'єкти державного сектору економіки, та органи, які здійснюють управління майном суб'єктів комунального сектору економіки,

крім власної звітності, складають та подають консолідовану фінансову звітність щодо підприємств, які належать до сфери їх управління. Об'єднання підприємств, крім власної звітності, складають та подають консолідовану фінансову звітність щодо підприємств, які входять до їх складу, якщо це передбачено установчими документами об'єднань підприємств відповідно до законодавства [4].

Загальні вимоги до складання та подання консолідованої фінансової звітності:

- консолідована фінансова звітність складається материнським підприємством;
- у консолідовану фінансову звітність об'єднується фінансова звітність материнського та всіх дочірніх підприємств, складена за однаковий звітний період та на ту ж звітну дату;
- консолідовану фінансову звітність формують з урахуванням єдиної облікової політики групи;
- консолідована фінансова звітність складається шляхом впорядкованого додавання показників фінансової звітності дочірніх підприємств до аналогічних показників фінансової звітності материнського підприємства
- при складанні консолідованої фінансової звітності підлягають виключенню:
 - 1) балансова вартість фінансових інвестицій материнського підприємства в кожне дочірнє підприємство і частка материнського підприємства в капіталі кожного дочірнього підприємства;
 - 2) сума внутрішньогрупових операцій та внутрішньогрупового сальдо;
 - 3) сума нереалізованих прибутків та збитків від внутрішньогрупових операцій (крім збитків, які не можуть бути відшкодовані) [17].

Материнське підприємство подає неконтрольовані частки участі у консолідованому Звіті про фінансовий стан у складі власного капіталу, окремо від капіталу власників материнського підприємства Зміна частки власності материнського

підприємства у дочірньому підприємстві, що не спричиняє втрату контролю материнським підприємством над дочірнім підприємством, є операціями з власним капіталом.

Якщо материнське підприємство втрачає контроль над дочірнім підприємством, то материнське підприємство:

а) припиняє визнання активів та зобов'язань колишнього дочірнього підприємства у консолідованому звіті про фінансовий стан;

б) визнає будь-яку інвестицію, збережену в колишньому дочірньому підприємстві, та у подальшому обліковує її та будь-яку заборгованість колишнього дочірнього підприємства або перед колишнім дочірнім підприємством згідно з відповідними МСФЗ. Переоцінену вартість на дату втрати контролю потрібно вважати справедливою вартістю при первісному визнанні фінансового активу відповідно до МСФЗ 9, або, якщо це доречно, як собівартість при первісному визнанні інвестиції в асоційоване або спільне підприємство;

в) визнає прибуток або збиток, пов'язаний із втратою контролю над колишньою контрольною часткою участі [18].

Форми консолідованої фінансової звітності в Україні затверджені НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», за винятком приміток до річної фінансової звітності, які затверджені наказом Міністерства фінансів України № 302 «Про Примітки до річної фінансової звітності» від 29.11.2000 . Перелік форм консолідованої звітності, складеної за МСФЗ, визначено МСБО 1 «Подання фінансової звітності» (табл. 1.7).

Таблиця 1.7

Склад консолідованої фінансової звітності

За МСФЗ	За НП(С)БО
1. Консолідований звіт про фінансовий стан на кінець періоду.	1. Консолідований баланс (Звіт про фінансовий стан), форма № 1-к).
2. Консолідований звіт про сукупні доходи за період	2. Консолідований звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), форма № 2-к

КОНСОЛІДАЦІЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Закінчення табл. 1.7

За МСФЗ	За НП(С)БО
3. Консолідований звіт про зміни у власному капіталі за період.	3. Консолідований звіт про рух грошових коштів, форма № 3 (за прямим методом), форма № 3-кн (за непрямим методом).
4. Консолідований звіт про рух грошових коштів за період.	4. Консолідований звіт про власний капітал, форма № 4-к.
5. Примітки, що містять стислий виклад суттєвих облікових політик та інші пояснення	5. Примітки до річної фінансової звітності

Специфікою показників форм консолідованої звітності є відображення у складі необоротних активів гудвілу при консолідації, неконтрольованої частки у власному капіталі, а також виокремлення частин чистого прибутку і в сукупному доході, що належить материнському підприємству та неконтрольованій частці.

Відповідно до ст. 11 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», у разі подання підприємством консолідованої фінансової звітності подається консолідований звіт про управління. Від подання звіту про управління звільняються мікропідприємства та малі підприємства. Середні підприємства мають право не відображати у консолідованому звіті про управління нефінансову інформацію. Підходи щодо розкриття фінансової та нефінансової інформації у звіті про управління визначені Методичними рекомендаціями зі складання звіту про управління, затвердженими наказом МФУ від 07.12.2018 № 982.

Фінансові звіти материнської компанії та її дочірніх підприємств, які використовуються при складанні консолідованих фінансових звітів, складаються на одну дату. Якщо дати звітів є різними, дочірнє підприємство складає звіти з метою консолідації на ту ж дату, що і група. У випадках, коли це неможливо, можна використовувати фінансові звіти, складені на різні дати, за умови, що різниця не перевищує 3 місяці. Якщо звітні дати материнського і дочірнього

підприємства не збігаються, МСФЗ 10 вимагає, щоб тривалість звітних періодів та відхилення між ними залишалися незмінними від одного періоду до іншого.

***Приклад 1.3.** Звітний період материнського підприємства закінчується 31 грудня, а звітний період його дочірнього – 31 жовтня. Кожний рік консолідована фінансова звітність складається на основі фінансової інформації дочірнього підприємства станом на 31 жовтня, скоригованої для відображення суттєвих операцій, які мали місце в листопаді та грудні.*

Річну консолідовану фінансову звітність в Україні материнські компанії, які мають дочірні підприємства, подають не пізніше строків, передбачених для її оприлюднення відповідно до Порядку подання фінансової звітності, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2000 р. № 419 (табл. 1.8).

Таблиця 1.8

Строки і порядок оприлюднення консолідованої фінансової звітності

Вид підприємства	Строки оприлюднення річної звітності	Порядок оприлюднення
Підприємства, що становлять суспільний інтерес (крім великих підприємств, які не є емітентами цінних паперів)	Не пізніше ніж до 30 квітня року, наступного за звітним періодом	Разом з аудиторським висновком на власній веб-сторінці (у повному обсязі) або в інший спосіб у випадках, визначених законодавством
Публічні акціонерні товариства		
Суб'єкти природних монополій на загальнодержавному ринку		
Підприємства, що здійснюють діяльність у видобувних галузях		

Закінчення табл. 1.8

Вид підприємства	Строки оприлюднення річної звітності	Порядок оприлюднення
Великі підприємства, які не є емітентами цінних паперів	Не пізніше ніж до 1 червня року, наступного за звітним періодом	Разом з аудиторським висновком на власній вебсторінці (у повному обсязі)
Середні підприємства		
Інші фінустанови, що належать до мікро- і малих підприємств		

Джерело: [45].

Об'єднання підприємств подають консолідовану річну фінансову звітність (якщо це передбачено установчими документами) не пізніше 15 квітня року, наступного за звітним. Річна фінансова звітність та річна консолідована фінансова звітність разом з відповідними аудиторськими звітами, звіт про управління, консолідований звіт про управління, звіт про платежі на користь держави та консолідований звіт про платежі на користь держави, складення яких передбачено законодавством, повинні бути оприлюднені на вебсторінці або вебсайті підприємства (у повному обсязі) та в інший спосіб у випадках, визначених законодавством, у форматі, який виключає можливість внесення змін до фінансової звітності іншими користувачами, та в єдиному електронному форматі, визначеному Міністерством фінансів, на основі таксономії фінансової звітності за міжнародними стандартами фінансової звітності [7].

Виключення з вимог консолідації звітності

Материнському підприємству не потрібно подавати консолідовану фінансову звітність, якщо воно відповідає усім таким умовам:

- воно є дочірнім підприємством, яке повністю належить іншому суб'єктові господарювання, або дочірнім підприєм-

ством, яке частково належить іншому суб'єктові господарювання, і всі його інші власники, в тому числі ті, які в інших випадках не мають права голосу, були поінформовані про те, що материнське підприємство не подає консолідовану фінансову звітність та не заперечують проти цього;

- його боргові інструменти або інструменти капіталу не перебувають в обігу на публічному ринку (внутрішній або зарубіжній фондовій біржі або позабіржовому ринку, включаючи місцевий та регіональний ринки);
- воно не подає і не перебуває у процесі подання своєї фінансової звітності до комісії з цінних паперів або іншого регулятора з метою випуску певного класу інструментів на публічний ринок;
- його кінцеве або будь-яке проміжне материнське підприємство складає консолідовану фінансову звітність, яка доступна для публічного використання та відповідає МСФЗ [18].

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підприємства, що контролюють інші підприємства (крім підприємств, що становлять суспільний інтерес), можуть не подавати консолідованої фінансової звітності, якщо разом із контрольованими підприємствами їхні показники на дату складання річної фінансової звітності не перевищують двох із таких критеріїв:

- балансова вартість активів – до 4 мільйонів євро;
- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – до 8 мільйонів євро;
- середня кількість працівників – до 50 осіб [4].

МСФЗ 10 встановлюється виняток для консолідації окремих дочірніх підприємств інвестиційного суб'єкта господарювання. Материнське підприємство має визначити, чи є воно інвестиційним суб'єктом господарювання. Інвестиційний суб'єкт господарювання – це суб'єкт господарювання, який:

- а) отримує кошти від одного або кількох інвесторів з метою надання такому інвесторові (інвесторам) послуг з управління інвестиціями;

б) зобов'язується перед своїм інвестором (інвесторами), що мета його бізнесу полягає у тому, щоб інвестувати виключно для отримання доходу від збільшення капіталу, інвестиційного доходу або обох видів доходу;

в) вимірює та оцінює результативність практично всіх його інвестицій на основі справедливої вартості інвестиційний суб'єкт господарювання не консолідує свої дочірні підприємства або застосовує МСФЗ 3, якщо він отримує контроль над іншим суб'єктом господарювання. Натомість, інвестиційний суб'єкт господарювання оцінює інвестицію в дочірнє підприємство за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки у прибутку або збитку відповідно до МСФЗ 9 [18].

1.4. Розкриття інформації про консолідацію фінансових звітів

У примітках до консолідованої фінансової звітності наводиться інформація про:

- перелік дочірніх підприємств, які контролюються материнським підприємством, із зазначенням назви дочірніх підприємств, країни реєстрації та місцезнаходження, частки в капіталі, частки в розподілі голосів (у разі, якщо вона не збігається з часткою в капіталі), іншої форми контролю;
- причини, з яких показники фінансової звітності дочірнього підприємства не включено до консолідованої фінансової звітності;
- перелік дочірніх підприємств, над якими втрачено контроль протягом звітного періоду;
- назви підприємств, у яких підприємству, яке звітує, прямо або опосередковано (через дочірні підприємства) належить більше половини голосів, але яке з причин відсутності контролю не є дочірнім підприємством;

- вплив придбання або продажу дочірніх підприємств на фінансовий стан (на дату балансу), фінансові результати звітного періоду та такі самі показники попереднього періоду;
- статті консолідованої фінансової звітності, до яких застосовувалася різна облікова політика [17].

Дату підготовки фінансових звітів дочірнього підприємства, якщо ці фінансові звіти використовуються для складання консолідованих фінансових звітів у випадках, коли ця дата, або охоплений в них період відрізняється від дати, на яку складаються фінансові звіти материнського підприємства і причини, з яких використовується інша дата або період складання звітів

Якщо окремі фінансові звіти складаються для материнського підприємства, яке вирішує не складати консолідовані фінансові звіти, в цих окремих фінансових звітах слід розкривати:

- той факт, що ці фінансові звіти є окремими фінансовими звітами; факт використання звільнення від консолідації;
- назву країни, де зареєстрований або розташований суб'єкт господарювання, консолідовані фінансові звіти якого були складені відповідно до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності для оприлюднення; й адресу, за якою можна отримати ці консолідовані фінансові звіти;
- перелік суттєвих інвестицій в дочірні підприємства, у спільно контрольовані суб'єкти господарювання та в асоційовані підприємства, із зазначенням їх назви, країни реєстрації або місцезнаходження, частки власності та частки права голосу, якщо вона відрізняється від частки власності;
- характеристику методу, використаного для обліку інвестицій [18].

Приклад 1.4. Витяг з приміток до консолідованої фінансової звітності АТ «Укрзалізниця» за рік, що закінчився 31 грудня 2018 року*

14. 3. Основа складання консолідованої фінансової звітності

Основа складання консолідованої фінансової звітності Фінансова звітність підприємств Групи складена на ту ж звітну дату, з використанням єдиної облікової політики. Коригування здійснювалися для приведення у відповідність будь-яких можливих відхилень в обліковій політиці. Контроль здійснюється в тому випадку, якщо Група наражається на ризики зміни доходів від участі в об'єкті інвестування, або має право на отримання таких доходів, а також можливість впливати на ці доходи через здійснення своїх повноважень щодо об'єкта інвестування. Зокрема, Група контролює об'єкт інвестицій тільки в тому випадку, якщо виконуються такі умови:

- наявність у Групи повноважень щодо об'єкта інвестицій (у т.ч. існують права, що забезпечують поточну можливість управляти значною діяльністю об'єкта інвестицій);

- наявність у Групи ризиків зміни доходів від участі в об'єкті інвестування, або прав на отримання таких доходів;

- наявність у Групи можливості використовувати свої повноваження для впливу на величину доходів. Як правило, передбачається, що більшість прав голосу обумовлює наявність контролю.

Для підтвердження такого припущення і при наявності у Групи менше більшості прав голосу або аналогічних прав щодо об'єкта інвестування Група враховує всі доречні факти та обставини при оцінці наявності повноважень щодо даного об'єкта інвестицій:

- угода (-и) з іншими власниками права голосу в об'єкті інвестицій;

- права, передбачені іншими угодами;

- права голосу і потенційні права голосу, наявні у Групи.

Група повторно аналізує наявність контролю над об'єктом

інвестування, якщо факти та обставини свідчать про зміну одного або декількох з трьох компонентів контролю. Консолідація дочірнього підприємства починається, коли Група отримує контроль над дочірнім підприємством, і припиняється, коли Група втрачає контроль над дочірнім підприємством. Активи, зобов'язання, доходи і витрати дочірнього підприємства, придбання або вибуття якого відбулося протягом року, включаються до консолідованої фінансової звітності з дати отримання Групою контролю і відображаються до дати втрати Групою контролю над дочірнім підприємством.

**https://www.uz.gov.ua/files/file/about/investors/UZ_2018%20FS_UKR_final.pdf*



Контрольні запитання

1. Розкрийте сутність консолідованої фінансової звітності.
2. Який склад консолідованої фінансової звітності?
3. Які критерії ідентифікації контролю над об'єктом інвестування?
4. Які вимоги до подання консолідованої фінансової звітності?
5. Які принципи консолідації фінансової звітності?
6. Назвіть умови виключення з вимог консолідації звітів.
7. Яка інформація розкривається у примітках до консолідованої фінансової звітності?
8. У яких випадках материнське підприємство втрачає контроль над дочірнім?
9. Де у звітності відображається неконтрольована частка?
10. На яку дату готують свої фінансові звіти учасники групи з метою їх консолідації?

Тести для самоконтролю

- 1. Принципи та методологічні засади підготовки консолідованої фінансової звітності визначено у:**
 - 1) МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства»;
 - 2) МСБО 27 «Окрема фінансова звітність»;
 - 3) МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу»;
 - 4) МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність».

- 2. Відповідно до МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність» групою підприємств є:**
 - 1) материнське підприємство та його дочірні підприємства;
 - 2) материнське підприємство та його асоційовані підприємства;
 - 3) материнське підприємство та його дочірні й асоційовані підприємства;
 - 4) немає правильної відповіді.

- 3. Суб'єкт господарювання складає консолідовану звітність, якщо він є:**
 - 1) материнським підприємством;
 - 2) дочірнім підприємством;
 - 3) асоційованим підприємством;
 - 4) усі відповіді правильні.

- 4. Суб'єкт господарювання є материнським підприємством, якщо він:**
 - 1) здійснює контроль над об'єктом інвестування;
 - 2) здійснює суттєвий вплив на об'єкт інвестування;
 - 3) володіє 100% часткою у капіталі;
 - 4) усі відповіді правильні.

5. Материнському підприємству не потрібно подавати консолідовану фінансову звітність, якщо воно відповідає умовам:

- 1) воно є дочірнім підприємством, яке повністю належить іншому суб'єктові господарювання, або дочірнім підприємством, яке частково належить іншому суб'єктові господарювання,
- 2) його боргові інструменти або інструменти капіталу не перебувають в обігу на публічному ринку (внутрішній або зарубіжній фондовій біржі або позабіржовому ринку, включаючи місцевий та регіональний ринки);
- 3) воно не подає і не перебуває у процесі подання своєї фінансової звітності до комісії з цінних паперів або іншого регулятора з метою випуску певного класу інструментів на публічний ринок;
- 4) усі відповіді правильні.

6. Материнське підприємство контролює об'єкт інвестування лише тоді, коли дотримані наявні умови:

- 1) владні повноваження щодо об'єкта інвестування;
- 2) зазнає ризиків або має права щодо змінних результатів діяльності об'єкта інвестування;
- 3) здатність використовувати свої владні повноваження щодо об'єкта інвестування з метою впливу на результати інвестора;
- 4) усі відповіді правильні.

7. Права, що надають материнському підприємству здійснювати владні повноваження щодо об'єкта інвестування:

- 1) права у формі права голосу (або потенційних прав голосу) об'єкта інвестування;
- 2) права призначати, переводити на іншу посаду або звільняти членів провідного управлінського персоналу об'єкта інвестицій, що можуть керувати значущими видами діяльності;

- 3) права вказувати об'єкту інвестування на необхідність здійснення операцій або накладення вето на будь-які зміни в операціях на користь інвестора та інші права;
- 4) усі відповіді правильні.

8. Залежно від обставин значущими видами діяльності можуть бути такі:

- 1) продаж та придбання товарів або послуг;
- 2) управління фінансовими активами протягом терміну їхньої дії (в тому числі після дефолту);
- 3) відбір, придбання або продаж активів; дослідження та розробка нових продуктів або процесів;
- 4) визначення структури фінансування або отримання фінансування.

9. Якщо кінець звітного періоду материнського підприємства відрізняється від кінця звітного періоду дочірнього підприємства, то дочірнє підприємство:

- 1) готує для цілей консолідації додаткову фінансову інформацію станом на ту ж дату, що і фінансова звітність материнського підприємства;
- 2) зазначає про такий факт у примітках до консолідованої звітності;
- 3) готує для цілей консолідації додаткову фінансову інформацію станом на кінець звітного періоду;
- 4) усі відповіді правильні.

10. У разі, коли неможливо подати звіти на одну й ту ж дату, можна використовувати фінансові звіти, складені на різні дати, за умови, що різниця у датах звітів не перевищує:

- 1) 3 місяці;
- 2) 6 місяців;
- 3) 1 місяця;
- 4) відсутні вимоги у МСФЗ.

Вправи для самостійної роботи

Вправа 1.1

Вихідні дані:

Корпорація «Аква» придбала 60% звичайних акцій корпорації «Маркус», сплативши 500 000 євро.

Необхідно:

Відобразити операцію на рахунках бухгалтерського обліку.

Вправа 1.2

Вихідні дані:

Інформація про статті консолідованої звітності групи підприємств «Star».

Стаття	Сума
<i>Поточні інвестиції за собівартістю, яка дорівнює ринковій вартості</i>	35
<i>Витрати з податку на прибуток</i>	90
<i>Дебіторська заборгованість, нетто</i>	110
<i>Неконтрольована частка в дочірній компанії</i>	90
<i>Запаси</i>	390
<i>Дивіденди, оголошені і сплачені за привілейованими акціями</i>	10
<i>Частка в прибутку асоційованих компаній</i>	20
<i>Додатково оплачений капітал</i>	82
<i>Витрати на відсотки</i>	25
<i>Нерозподілений прибуток</i>	218
<i>Інвестиції в асоційовані компанії</i>	100
<i>Звичайні акції, 10 млн шт., номінальна вартість 1 дол. США</i>	10
<i>Амортизація</i>	20
<i>Рахунки до сплати</i>	200
<i>Грошові кошти</i>	55
<i>Заборгованість за облигаціями, 10%, строк погашення 31 грудня 2019</i>	80
<i>Основні засоби, нетто</i>	120
<i>Привілейовані акції, 2 млн шт., номінальна вартість 50 дол. США, дивіденди 5 дол. США за акцію, кожна акція</i>	100

КОНСОЛІДАЦІЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Стаття	Сума
<i>конвертується в одну звичайну акцію</i>	
<i>Податок на прибуток до сплати</i>	30
<i>Собівартість реалізованої продукції і витрати, за виключенням амортизації</i>	710
<i>Боргові зобов'язання, 11%, строк погашення 31 грудня 2019 р.</i>	100
<i>Неконтрольована частка в чистому прибутку</i>	20
<i>Гудвіл</i>	100
<i>Чистий дохід від реалізації та інші доходи</i>	960

Необхідно:

На підставі поданої інформації підготувати консолідований звіт про фінансовий стан станом на 31 грудня 2019 р. і консолідований звіт про сукупні прибутки та збитки за 2019 р. для об'єднання «Star», тис. дол. США.

Вправа 1.3

Вихідні дані:

Підприємство «Альфа» у грудні 2018 р. придбало 5000 акцій підприємства «Бета» за номінальною вартістю 20 дол. США за акцію. Придбаний пакет акцій дозволяє суттєво впливати на діяльність підприємства «Бета» (пакет акцій складає 40% статутного капіталу підприємства «Бета»).

За результатами роботи за 2015 р. підприємство «Бета» отримало (згідно з даними бухгалтерського обліку) убуток в сумі 17500 дол. США. Дивіденди не нараховувались.

За результатами роботи за 2016 р. підприємство «Бета» отримало (згідно з даними бухгалтерського обліку) чистий прибуток у сумі 70000 дол. США. Дивіденди не нараховувались.

Необхідно:

Визначити собівартість фінансової інвестиції на 31.12.2019. та на 31.12.2020.

Вправа 1.4

Вихідні дані:

Підприємство «А» у січні 2019 р. придбало 10000 акцій підприємства «В» за номінальною вартістю 25 дол. США за акцію (пакет акцій складає 35% статутного капіталу підприємства «В»).

За результатами роботи за 2019 р. підприємство «В» отримало такі дані щодо власного капіталу, тис. дол. США:

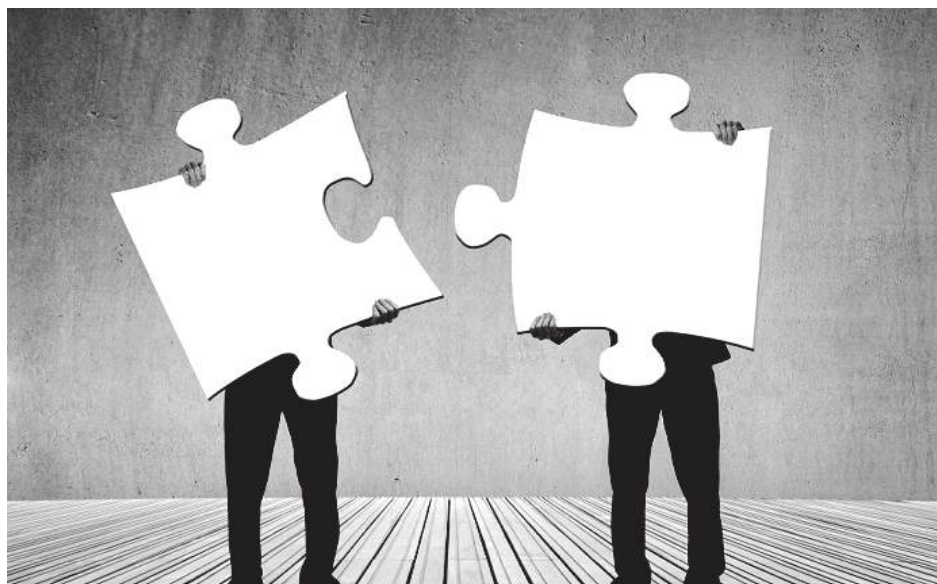
Статті власного капіталу підприємства «В»	На 01.01.19	На 31.12.19
Статутний капітал	500	500
Резервний капітал	80	80
Капітал у дооцінках	100	120
Нерозподілений прибуток (у т.ч. прибуток від реалізації товарів підприємству «А» становить 10 тис. дол. США)	85	105

Необхідно: Визначити собівартість фінансової інвестиції «А» на 31.12.2019.

Розділ 2

ОБЛІК ОБ'ЄДНАННЯ БІЗНЕСУ

- 2.1. *Сутність об'єднання бізнесу та підходи до його ідентифікації.*
- 2.2. *Облік об'єднання бізнесу за методом придбання.*
- 2.3. *Розкриття інформації про об'єднання бізнесу у примітках до консолідованої звітності.*



ПІСЛЯ ВИВЧЕННЯ ЦЬОГО РОЗДІЛУ ВИ ПОВИННІ:

- ✓ розуміти сутність об'єднання бізнесу та вимоги до розкриття інформації у консолідованій фінансовій звітності щодо об'єднання;
- ✓ знати особливості визнання та відображення в обліку інвестора гудвілу, придбаних активів та прийнятих зобов'язань, неконтрольованої частки участі;
- ✓ вміти визначати справедливу вартість придбаних активів і прийнятих зобов'язань, відображати в обліку операції з об'єднання підприємств за методом придбання.

2.1. Сутність об'єднання бізнесу та підходи до його ідентифікації

Методичні підходи до обліку об'єднання бізнесу визначені МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу». Метою цього стандарту є сприяння підвищенню доречності, достовірності та зіставності інформації, яку суб'єкт господарювання подає у своєму фінансовому звіті про об'єднання бізнесу та його результати [23]. Відображення в обліку процесів з об'єднання підприємств за національними положеннями регулюється НП(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» [16]. Проте, враховуючи, що у МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» були внесені суттєві зміни, положення НП(С)БО 19 відрізняються від МСФЗ 3 у частині визначення змісту об'єднання бізнесу, застосування методу придбання, розрахунку гудвілу, суми компенсації за придбання, зокрема щодо витрат, які безпосередньо пов'язані з об'єднанням бізнесу. Зважаючи на це, підходи до обліку та розкриття інформації про об'єднання бізнесу у фінансовій звітності, наведені у розділі, будуть базуватися на вимогах МСФЗ 3.

Облік об'єднання бізнесу – це об'єднання окремих господарських одиниць або бізнесу в одну звітну одиницю. Звітна одиниця – господарська одиниця, для якої існують користувачі, що використовують фінансову звітність цієї одиниці для отримання інформації, яка буде корисною для прийняття рішень щодо розподілу ресурсів.

Відповідно до МСФЗ 3 об'єднання бізнесу може відбуватися різними способами залежно від юридичних, податкових або інших причин, які включають, зокрема, такі:

- один або кілька бізнесів стають дочірніми підприємствами покупця, або відбувається законне злиття чистих активів одного чи кількох бізнесів;
- один об'єднуваний суб'єкт господарювання передає свої чисті активи, або його власники передають свої частки участі в капіталі іншому об'єднуваному суб'єктові господарювання чи його власникам;

- усі об'єднувані суб'єкти господарювання передають свої чисті активи, чи власники цих суб'єктів господарювання передають свої частки участі в капіталі заново утвореному суб'єктові господарювання тощо. Один або кілька бізнесів стають дочірніми підприємствами покупця, або відбувається законне злиття чистих активів одного чи кількох бізнесів;
- один об'єднуваний суб'єкт господарювання передає свої чисті активи, або його власники передають свої частки участі в капіталі іншому об'єднуваному суб'єктові господарювання чи його власникам;
- усі об'єднувані суб'єкти господарювання передають свої чисті активи, чи власники цих суб'єктів господарювання передають свої частки участі в капіталі заново утвореному суб'єктові господарювання тощо [21].

Крім зазначених способів, може відбуватися об'єднання бізнесу, в якому всі підприємства або бізнеси, що об'єднуються, в кінцевому підсумку контролюються тією ж стороною чи сторонами як до, так і після об'єднання, і цей контроль не є тимчасовим. Тобто відбувається об'єднання бізнесу під спільним контролем. З метою обліку такого виду об'єднання не застосовуються норми МСФЗ 3. Крім цього, МСФЗ 3 не застосовують у разі придбання активу чи групи активів, які не утворюють бізнес. У таких випадках покупець ідентифікує та визнає придбані індивідуальні ідентифіковані активи (включаючи ті активи, що відповідають визначенню та критеріям визнання нематеріальних активів у МСБО 38 «Нематеріальні активи») й прийняті зобов'язання. Таким чином, для того, щоб зрозуміти, чи є об'єднання саме об'єднанням бізнесу, потрібно його ідентифікувати.

- Бізнес – це сукупність видів діяльності та активів, якими можна управляти з метою забезпечення доходу в формі дивідендів, або інших економічних вигід безпосередньо інвесторам або іншим власникам, членам чи учасникам об'єднання [21].

Об'єднання бізнесу – це операція чи інша подія, в якій покупець отримує контроль за одним або кількома бізнесами. Покупець може отримати контроль за об'єктом придбання різними способами, наприклад:

а) передача грошових коштів, еквівалентів грошових коштів чи інших активів (включаючи чисті активи, які формують бізнес);

б) прийняття на себе зобов'язань;

в) випуск часток участі в капіталі;

г) надання кількох типів компенсації, або без передачі компенсації, в тому числі тільки за контрактом.

Щоб взаємопов'язаний комплекс функціональної діяльності та активів вважався бізнесом, необхідно, щоб він охоплював залучені ресурси і процеси, застосовані до цих залучених ресурсів, які забезпечують можливість створити кінцеві продукти. Хоча, як правило, бізнеси мають кінцеві продукти, але кінцеві продукти не є обов'язковою умовою, щоб кваліфікувати їх як бізнес [30].

Таблиця 2.1

Змістовна характеристика бізнесу

Складові ідентифікації бізнесу	Характеристика	Приклади
Залучені ресурси	Будь-який економічний ресурс, який створює або забезпечує можливість створити кінцеві продукти, якщо до нього застосувати один або кілька технологічних процесів	Непоточні активи (включаючи нематеріальні активи чи права використовувати непоточні активи), інтелектуальну власність, можливість отримати доступ до необхідних матеріалів або права та працівників

Закінчення табл. 2.1

Складові ідентифікації бізнесу	Характеристика	Приклади
Процеси	Будь-яка система, стандарт, протокол, методика чи норма, які, якщо застосувати їх до залученого ресурсу чи залучених ресурсів, створюють або надають можливість створити кінцеві продукти	Технологічні процеси стратегічного управління, операційні технологічні процеси та технологічні процеси управління ресурсами
Результати (кінцевий продукт)	Результат залучених ресурсів і технологічних процесів, застосованих до залучених ресурсів, які надають або мають можливість забезпечити дохід у формі дивідендів, зменшення витрат або інших економічних вигід безпосередньо інвесторам або іншим власникам, членам або учасникам	Товари та послуги

На практиці буває, що сукупність видів діяльності та активів на етапові розвитку може не мати кінцевих продуктів. Якщо їх немає, покупцеві слід розглянути інші чинники, щоб визначити, чи є ця сукупність бізнесом. Ці чинники, зокрема, включають, але не обмежуються такими: а) розпочала заплановані основні види діяльності; б) має працівників, інтелектуальну власність, інші залучені ресурси та технологічні процеси, що їх можна застосувати до цих залучених

ресурсів; в) реалізує план виробництва кінцевих продуктів; г) надасть можливість отримати доступ до користувачів, які придбають кінцеві продукти [21].

Виключення певних компонентів бізнесу не є перешкодою для кваліфікації угоди з придбання як такої, що є об'єднанням бізнесу, якщо учасник ринку у змозі управляти рештою функціями й активами як бізнесом. Для вирішення цього необхідно застосувати професійне судження.

Таким чином, для визначення підходів до обліку об'єднання бізнесу, покупець повинен провести оцінку економічної складової операції, зокрема, дати відповідь на такі питання:

- що підлягає придбанню згідно з договором;
- яку суму він сплачує;
- чи присутні інші пов'язані операції;
- чи є придбані активи і зобов'язання бізнесом.

Приклад 2.1. Ідентифікація бізнесу у випадку виключення адміністративних процесів (бухгалтерського обліку й управління кадрами)

Умова	Компанія А, яка володіє мережею ресторанів у різних районах великих міст, купує у компанії В мережу із 8 ресторанів столиці. Компанія А придбала систему постачання продуктів і напоїв та інших запасів, необхідних для роботи ресторанів, а також, запропонувала співробітникам придбаних ресторанів, включно з управлінським, обслуговуючим персоналом переукласти трудові угоди з нею. Компанія А планує інтегрувати ресторани у власну систему обліку й управління
Залучені ресурси	Земельні ділянки, будівлі, орендовані приміщення, обладнання, права на використання торговельної марки, персонал, системи постачання тощо

КОНСОЛІДАЦІЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Процеси	Процеси управління та операційна діяльність, необхідні для створення певних результатів, система постачання та ін.
Результати	Приготування страв, напоїв та обслуговування
Висновок щодо ідентифікації бізнесу	Придбана мережа ресторанів може вважатися бізнесом, оскільки містить ресурси і процеси, необхідні для потенційного створення результатів, які забезпечать компанії А для отримання доходу. Навіть, якщо компанія А не придбала у компанії В системи адміністративного характеру (бухгалтерського обліку й управління кадрами), така угода буде відображена в обліку як угода з об'єднання бізнесу

Джерело: [30].

Суб'єкт господарювання визначає, чи є операція або інша подія об'єднанням бізнесу, застосовуючи визначення, наведені у МСФЗ 3, яке вимагає, щоб придбані активи та прийняті зобов'язання утворювали бізнес. Якщо придбані активи не є бізнесом, суб'єкт господарювання, що звітує, обліковує операцію або іншу подію як придбання активу (рис. 2.1).

Якщо придбано групу активів, то необхідно вартість придбання розподілити на придбані активи і прийняті зобов'язання на основі їх відповідної справедливої вартості на дату придбання.

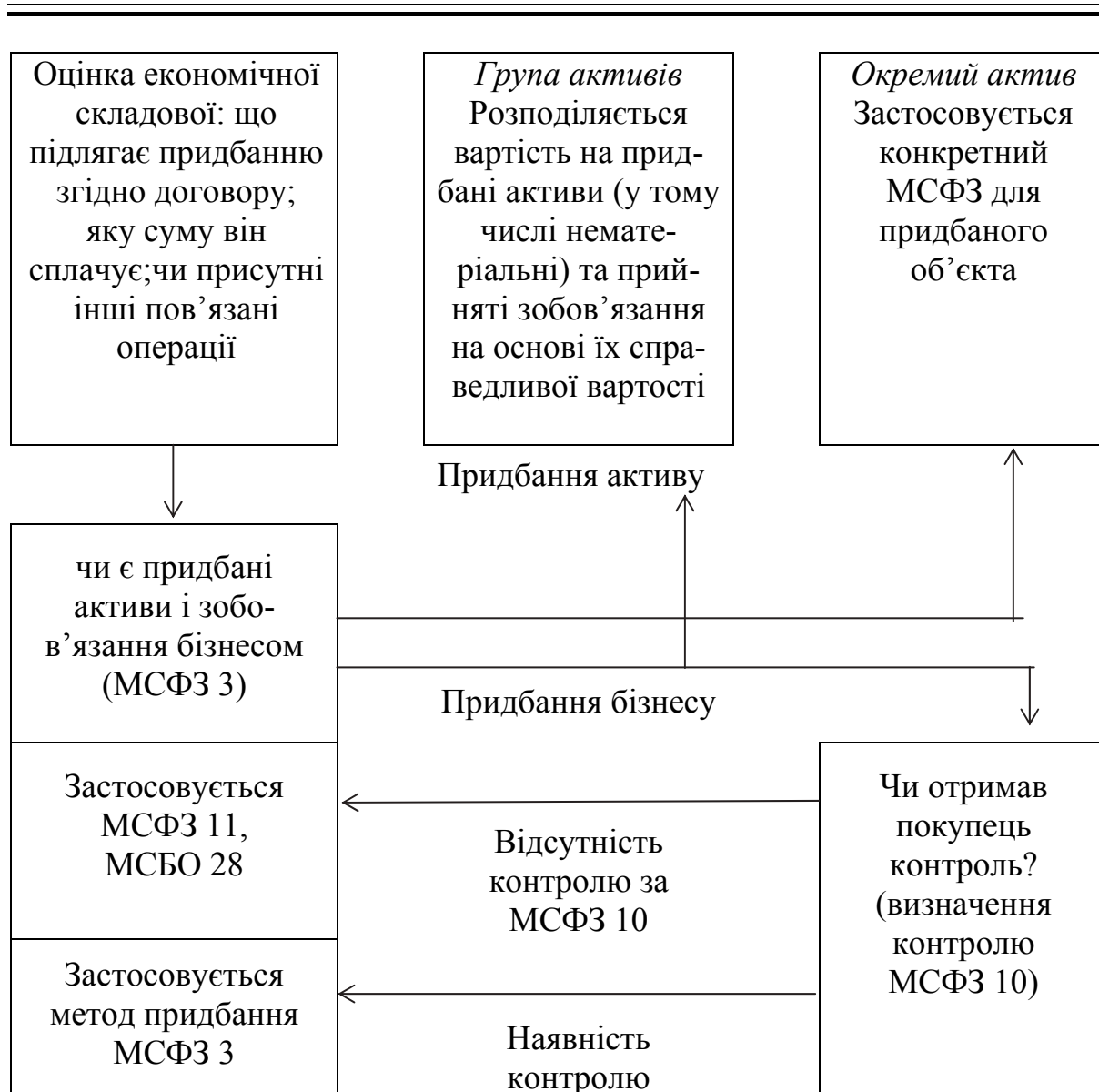


Рис. 2.1. Підходи до обліку об'єднання бізнесу

Джерело [30].

У разі об'єднання бізнесу без отримання контролю, застосовуються вимоги МСФЗ 11 «Спільна діяльність», МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства» та ін. Відображення об'єднання бізнесу з набуттям права контролю передбачає застосування методу придбання.

2.2. Облік об'єднання бізнесу за методом придбання

Об'єднання бізнесу слід відображати в обліку із застосуванням методу придбання. Відповідно до МСФЗ 3 застосування методу придбання вимагає проведення таких кроків:

- ідентифікація покупця;
- визначення дати придбання;
- визначення складу та оцінки відшкодування (компенсації), переданого в рамках угоди з об'єднання бізнесу;
- визнання та оцінку ідентифікованих придбаних активів, прийнятих зобов'язань та будь-якої неконтрольованої частки в об'єкті придбання;
- визнання та оцінки гудвілу чи прибутку від вигідної покупки;
- визнати будь-які коригування, що виникли протягом періоду придбання.

Ідентифікація покупця. Покупцем вважається підприємство, яке є учасником об'єднання та отримує контроль над іншими підприємствами (бізнесом), що об'єднуються. В угодах з об'єднання бізнесу, які здійснюються шляхом передавання грошових коштів або інших активів чи прийняття на себе зобов'язань, покупцем, як правило, вважається підприємство, яке передає ці активи або бере на себе зобов'язання. У більшості угод з об'єднання бізнесу, що здійснюються шляхом обміну пайовими інструментами, покупцем вважається сторона, що випускає нові пайові інструменти. Виключенням є зворотне придбання, коли сторона, яка випускає дольові інструменти, є об'єктом придбання.

На ідентифікацію покупця впливають такі фактори:

- обсяг прав голосів (покупцем є підприємство, власники якого мають більшість прав голосів в об'єднаному підприємстві,
- участь в органах управління (покупцем є підприємство, акціонери якого мають можливість призначати більшість членів органу управління);

- склад вищого керівництва (покупцем є підприємство, якого попереднє керівництво посідає домінуючі позиції в керівництві об'єднаного підприємства);
- умови обміну (покупцем є підприємство, яке сплачує премію понад величину справедливої вартості дольових інструментів іншого підприємства, що об'єднуюється, визначеної до здійснення угоди) [30].

В угодах з об'єднання бізнесу за участі двох та більше підприємств при ідентифікації покупця враховується, яке підприємство ініціювало угоду та яке має найбільший міноритарний пакет акцій об'єднаного підприємства.

Приклад 2.2. Ідентифікація покупця в об'єднанні бізнесу

Компанії А, В, С з метою отримання вигід, пов'язаних зі зростанням ефективності за рахунок збільшення масштабів виробництва, вирішили об'єднатися і створити єдине підприємство D шляхом передавання цій компанії своїх бізнесів в обмін на її акції. Частки участі у компанії D були розподілені таким чином: акціонери компаній А і В отримали по 30%, а акціонери компанії С – 40%. Враховуючи, що С належить найбільша частка участі, то вона ідентифікується як покупець. Фінансова звітність компанії D буде включати активи і зобов'язання С за їх балансовою вартістю до здійснення угоди з об'єднання бізнесу, а активи і зобов'язання А і В необхідно відобразити за методом придбання.

Джерело [30].

В угодах зі зворотного придбання підприємство, яке юридично є покупцем, тобто випускає дольові інструменти, ідентифікується з метою обліку як об'єкт придбання, а підприємство, яке є юридично об'єктом придбання, ідентифікується як покупець.

Приклад 2.3. Ідентифікація покупця в угодах зі зворотного придбання

Компанія А, що не має лістингу (лістинг – допуск цінних паперів до торгів на фондовій біржі) має бажання його отримати, проте без публічного розміщення своїх дольових інструментів. А домовляється з компанією, акції якої включені до біржового лістингу, про те, щоб остання придбала її дольові інструменти в обмін на свої. У цьому випадку компанія, яка має лістинг, юридично є покупцем, оскільки вона додатково випустила свої дольові інструменти, а компанія А, яка не має лістингу, юридично є об'єктом придбання, оскільки придбані були саме її дольові інструменти. Тому, якщо компанія, яка має допуск до торгів на фондовій біржі, є бізнесом за критеріями, наведеними вище, вона буде вважатися об'єктом придбання і до цієї угоди буде застосовуватися МСФЗ 3.

Джерело: [30].

Визначення дати придбання. Покупець визначає дату придбання, що є датою, на яку він отримує контроль за об'єктом придбання. Дата, на яку покупець отримує контроль за об'єктом придбання, є зазвичай датою, на яку покупець юридично передає компенсацію, купує активи та приймає зобов'язання об'єкта придбання – дата закриття. Проте покупець може отримати контроль на дату, що передує даті закриття, або ж після дати закриття. Наприклад, дата придбання передує даті закриття, якщо письмова угода передбачає, що покупець отримує контроль над об'єктом придбання на дату, що передує даті закриття. Покупець розглядає всі належні факти та обставини під час ідентифікації дати придбання.

Визначення складу та оцінка компенсації, переданої в рамках угоди з об'єднання бізнесу. Придбання контролю над чистими активами і діяльністю придбаного підприємства

відображається в обліку покупця за вартістю придбання, тобто за вартістю переданої компенсації. Формами компенсації можуть бути: грошові кошти, інші активи, бізнес або дочірнє підприємство покупця, умовну компенсацію, звичайні чи привілейовані інструменти власного капіталу, опціони, варанти та частки участі членів взаємних суб'єктів господарювання.

Крім зазначеної компенсації у процесі об'єднання бізнесу, покупець може зазнати інших витрат, пов'язаних з придбанням. Наприклад, гонорари посередників; гонорари радникам, бухгалтерам, юристам, оцінювачам, іншим фахівцям та консультантам; загальногосподарські адміністративні витрати, включаючи витрати на утримання відділу з придбання та витрати на реєстрацію й випуск боргових та цінних паперів. Покупець обліковує витрати, пов'язані з придбанням, як витрати в тих періодах, в яких вони були понесені, а послуги – отримані. Отже, зазначені витрати не включають до вартості об'єднання бізнесу.

Компенсацію, передану при об'єднанні бізнесу, слід оцінювати за справедливою вартістю, яка обчислюється як сума справедливої вартості на дату придбання: активів, переданих покупцем; зобов'язань, понесених покупцем перед колишніми власниками об'єкту придбання, та часток участі в капіталі, випущених покупцем. Передана компенсація може складатися з активів або зобов'язань покупця, балансова вартість яких відрізняється від їхньої справедливої вартості на дату придбання (наприклад, з немонетарних активів або бізнесу покупця). У такому випадку покупець переоцінює передані активи чи зобов'язання до їхньої справедливої вартості станом на дату придбання та визнає остаточні прибутки або збитки, якщо такі існують, у прибутку чи збитку. Однак іноді передані активи чи зобов'язання залишаються в об'єднаному суб'єктові господарювання після об'єднання бізнесу (наприклад, оскільки активи чи зобов'язання були передані об'єктові придбання, а не його колишнім власникам), і тому покупець зберігає контроль над ними. В такій ситуації покупець оцінює ці активи та зобов'язання за їхньою

балансовою вартістю безпосередньо перед датою придбання та не визнає прибуток або збиток у прибутку чи збитку від активів чи зобов'язань, які він контролює до об'єднання бізнесу та після нього.

Якщо покупець бере на себе зобов'язання передати додаткові активи або дольові інструменти колишнім власникам об'єкта придбання в обмін на отримання контролю над ним у випадку настання певних майбутніх подій або виконання певних умов, то йдеться про *умовну компенсацію*. Усі види умовної компенсації оцінюються за справедливою вартістю на дату придбання та включаються до складу компенсації, що передається в рамках угоди про об'єднання бізнесу [30].

У зворотному придбанні покупець, що здійснює облік, як правило, не надає компенсації за об'єкт придбання. Натомість, об'єкт придбання, що здійснює облік зазвичай випускає свої звичайні акції власникам покупця, що здійснює облік. Відповідно, справедлива вартість на дату придбання компенсації, переданої покупцем, що здійснює облік, за його частку в об'єкті придбання, що обліковує, базується на кількості часток участі в капіталі, яку мало б випустити юридичне дочірнє підприємство, щоб надати власникам юридичного материнського підприємства такий самий відсоток часток участі в капіталі об'єднаного суб'єкта господарювання, який є наслідком зворотного придбання. Справедливу вартість кількості часток участі в капіталі, обчисленої в такий спосіб, можна використовувати як справедливу вартість компенсації, переданої в обмін на об'єкт придбання [21].

Визнання та оцінка ідентифікованих придбаних активів та прийнятих зобов'язань. У результаті угоди з об'єднання бізнесу покупець визнає окремо ідентифіковані активи, зобов'язання та непередбачені зобов'язання, якщо вони на дату придбання задовольняють такі критерії:

- щодо активу – існує ймовірність отримання майбутніх економічних вигод, справедливу вартість яких можна достовірно визначити;

- щодо зобов'язання – існує ймовірність відтоку ресурсів, що втілюють економічні вигоди, для погашення зобов'язання та його справедливую вартість можна достовірно визначити;
- щодо нематеріального активу або непередбаченого зобов'язання – якщо їх справедливую вартість можна достовірно оцінити.

Покупець оцінює ідентифіковані придбані активи та прийняті зобов'язання за їхньою справедливою вартістю на дату придбання, яка визначається за МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості».

Таблиця 2.2

Порядок визначення справедливої вартості придбаних активів і зобов'язань

Об'єкти визначення справедливої вартості	Визначення справедливої вартості
Цінні папери	Поточна ринкова вартість на фондовому ринку. За відсутності такої оцінки – експертна оцінка
Дебіторська заборгованість	Теперішня (дисконтована) сума, яка підлягає отриманню, що визначена за відповідною поточною відсотковою ставкою за вирахуванням резерву сумнівних боргів та витрат на отримання дебіторської заборгованості в разі потреби
Готова продукція і товари	Ціна реалізації за вирахуванням витрат на реалізацію та суми прибутку, виходячи з прибутку для аналогічної готової продукції
Незавершене виробництво	Ціна реалізації готової продукції за вирахуванням витрат на завершення, реалізацію та надбавки (прибутку), розрахованої за розміром прибутку аналогічної готової продукції

КОНСОЛІДАЦІЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Продовження табл. 2.2

Об'єкти визначення справедливої вартості	Визначення справедливої вартості
Матеріали	Відновлювальна вартість (сучасна собівартість придбання)
Земля та будівлі	Ринкова вартість
Машини та устаткування	Ринкова вартість. У разі відсутності даних про ринкову вартість – відновлювана вартість (сучасна собівартість придбання) за вирахуванням суми зносу на дату оцінки
Інші основні засоби	Відновлювальна вартість за вирахуванням зносу на дату оцінки
Нематеріальні активи	Поточна ринкова вартість. За відсутності такої вартості – оціночна вартість, яку підприємство сплатило б за актив у разі операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами, виходячи з наявної інформації
Чисті активи або зобов'язання за пенсійними програмами з передбаченими виплатами	Теперішня (дисконтована) сума належних виплат пенсій за вирахуванням справедливої вартості будь-яких активів пенсійної програми
Податкові активи та зобов'язання	Сума податкових пільг чи податків, що підлягають сплаті, які виникають внаслідок об'єднання підприємств
Поточні та довгострокові зобов'язання	Теперішня (дисконтована) сума, яка має виплачуватися при погашенні заборгованості, визначеної за відповідними ставками
Обтяжливі контракти та інші непередбачувані зобов'язання	Теперішня (дисконтована) сума, яка підлягає сплаті при погашенні зобов'язання, визначена за відповідною поточною відсотковою ставкою
Активи з невизначеними грошовими потоками (резерви на оцінку)	Покупець не визнає окремий резерв на оцінку станом на дату придбання для активів, придбаних в об'єднанні бізнесу, що їх оцінюють за їхньою справедливою вартістю на дату придбання, оскільки вплив невизначеності майбутніх грошових потоків входить до оцінки за справедливою вартістю

Закінчення табл. 2.2

Об'єкти визначення справедливої вартості	Визначення справедливої вартості
Активи, зазначені в угодах про операційну оренду, в яких об'єкт придбання є орендодавцем	Під час оцінки справедливої вартості на дату придбання активу, такого як будівля або патент, зазначеного в угоді про операційну оренду, за якою об'єкт придбання є орендодавцем, покупець бере до уваги умови оренди. Іншими словами, покупець не визнає окремий актив або зобов'язання, якщо умови операційної оренди є або сприятливими, або несприятливими порівняно з ринковими умовами
Активи, які покупець планує не використовувати або використовувати в інший спосіб, ніж їх використовували б інші учасники ринку	Наприклад, це може бути у випадку, коли покупець не планує використати нематеріальний актив дослідження та розробки з метою захисту і з метою перешкодити іншим у його використанні. Тим не менше покупець оцінює справедливу вартість активу, припускаючи, що учасники ринку використовуватимуть його

Джерело: [16, 21].

МСФЗ 3 передбачено, що покупець повинен відобразити нематеріальні активи на дату придбання лише в тому випадку, якщо:

- він відповідає визначенню нематеріальних активів, наведеному в МСФЗ 38 «Нематеріальні активи»;
- його справедлива вартість піддається надійній оцінці.

Згідно з МСФЗ 38 нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований. Актив відповідає критерію ідентифікації у визначенні нематеріального активу, якщо він:

- є відокремлюваним, тобто може від'єднуватися чи відокремлюватися від суб'єкта господарювання і бути проданим, переданим, ліцензованим, орендованим чи обміненим окремо чи разом із відповідним контрактом, активом чи зобов'язанням;

- виникає внаслідок договірних чи інших юридичних прав, незалежно від того, чи можуть передаватися або відокремлюватися такі права від суб'єкта господарювання та від інших прав і зобов'язань.

Перелік нематеріальних активів, що можуть визнаватися окремо від гудвілу, наведено у табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Нематеріальні активи, які визнаються окремо від гудвілу при об'єднанні бізнесу

Група нематеріальних активів	Об'єкти нематеріальних активів
Нематеріальні активи, пов'язані з маркетингом	Торгові марки, знаки обслуговування, сертифікаційні знаки (зазначення географічного походження) Доменні імена Фірмовий стиль Назви газет Угоди про заборону конкуренції
Нематеріальні активи, пов'язані з клієнтами	Реєстри клієнтів Портфель замовлень чи виробництва Контракти з клієнтом і обумовлені клієнтські взаємини Неконтрактні (позадовісні взаємини з клієнтом)
Нематеріальні активи, пов'язані з клієнтами	Реєстри клієнтів Портфель замовлень чи виробництва Контракти з клієнтом і обумовлені клієнтські взаємини Неконтрактні (позадовісні взаємини з клієнтом)
Нематеріальні активи, засновані на технології	Запатентовані технології Комп'ютерне програмне забезпечення Непатентована технологія Бази даних Комерційні таємниці

Джерело: [22].

Визнання та оцінка гудвілу або прибутку від вигідного придбання. Зазвичай, укладаючи угоду про об'єднання бізнесу, покупець готовий передати компенсацію, яка перевищує справедливу вартість придбаних чистих активів, оскільки він розраховує отримати економічні вигоди від такого об'єднання. У такому випадку, на дату придбання покупець визнає гудвіл. Гудвіл (Goodwill) – актив, який втілює у собі майбутні економічні вигоди, що виникають від інших чистих активів, придбаних при об'єднанні бізнесу, які неможливо індивідуально ідентифікувати та окремо визнати.

Порядок розрахунку гудвілу при об'єднанні бізнесу наведено нижче (рис. 2.2).

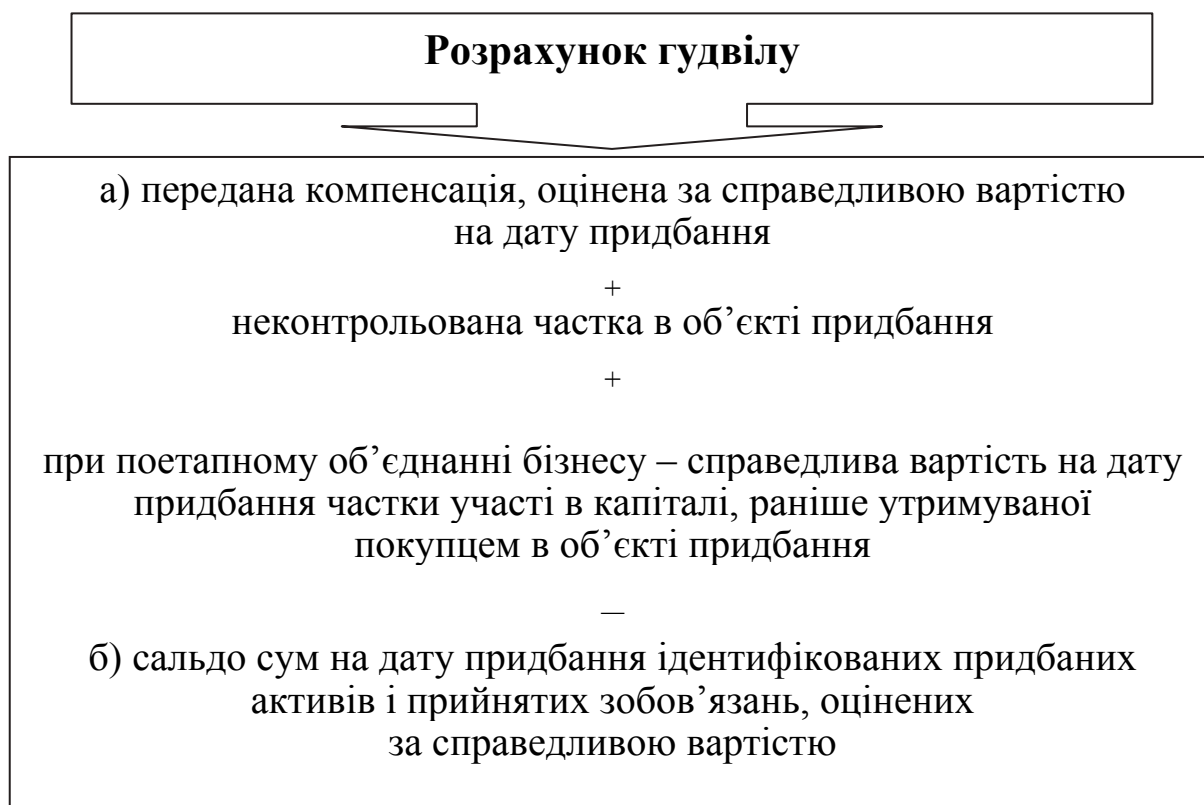


Рис. 2.2. Визначення гудвілу при об'єднанні бізнесу

Порядок визначення гудвілу наведено у прикладах 2.4 і 2.5. При об'єднанні бізнесу, в якому покупець і об'єкт придбання (або його колишні власники) обмінюються лише частками участі в капіталі, справедливу вартість часток участі

в капіталі об'єкта придбання на дату придбання можна оцінити достовірніше, ніж справедливу вартість на дату придбання часток участі в капіталі покупця. У цьому випадку покупець визначає суму гудвілу із застосуванням справедливої вартості часток участі в капіталі об'єкта придбання, а не справедливої вартості на дату придбання переданих часток участі в капіталі.

Отже, як впливає з рис. 2.2. гудвілом є перевищення *a* над *b*, проте на практиці можуть бути випадки, коли придбання здійснюється на умовах, за яких *b* перевищує *a*, тобто виникає **прибуток від вигідного придбання**. Наприклад, це пов'язано з вимушеною ліквідацією об'єкта придбання або продаж внаслідок проблемних ситуацій, або при оцінці певних придбаних ідентифікованих активів і прийнятих зобов'язань не за справедливою вартістю тощо. Тому, перш, ніж визнати прибуток від вигідного придбання, покупець повинен повторно оцінити коректність ідентифікації всіх придбаних активів та прийнятих зобов'язань. Після завершення повторної оцінки сума прибутку від вигідного придбання визнається у складі прибутку або збитку за період на дату придбання. Покупець повинен розкрити інформацію про суму прибутку від вигідного придбання та зазначити причини, через які зазначена угода призвела до утримання прибутку [30].

Оцінка та відображення у звітності неконтрольованої частки у придбаному підприємстві. Якщо покупець купує частку дочірнього підприємства, що є меншою, ніж 100%, то на дату придбання він має розподілити вартість об'єднання шляхом визнання:

- частки покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань та
- неконтрольованої частки у справедливій вартості активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань.

Неконтрольована частка – частка в дочірньому підприємстві, що не належить прямо чи опосередковано материнському підприємству.

На дату придбання покупець має право обрати один із методів оцінки неконтрольованої частки:

- за справедливою вартістю на дату придбання, тобто при розрахунку гудвілу або прибутку від вигідного придбання буде враховуватися частка, яка належить меншості, оцінена за справедливою вартістю;
- з урахуванням пропорційних часток участі в ідентифікованих чистих активах, що передбачає визнання гудвілу або прибутку від вигідного придбання лише в частині, яка припадає на придбану контрольовану частку участі.

Приклад 2.4. Оцінка неконтрольованої частки за справедливою вартістю

30 листопада 2017 року компанія А придбала 70% компанії В за 2000 у.о. Справедлива вартість усіх ідентифікованих чистих активів компанії В становить 2500 тис. дол. США., справедлива вартість 30% компанії В оцінена як 850 тис. дол. США. Компанія А оцінює неконтрольовану частку участі за справедливою вартістю, тому у консолідованій звітності вона визнає **ідентифіковані активи компанії В** у розмірі 2500 тис. дол. США, **неконтрольовану частку** 850 тис. дол. США та **гудвіл** у розмірі 350 тис. дол. США (2000 + 850 – 2500): тис. дол. США

Стаття	Дебет	Кредит
Ідентифіковані активи компанії В	2500	
Гудвіл	350	
Неконтрольована частка		850
Грошові кошти		2000

Приклад 2.5. Оцінка неконтрольованої частки пропорційно часткам участі в ідентифікованих чистих активах

30 листопада 2017 р. компанія А придбала 70% компанії В за 2000 у.о. Справедлива вартість усіх ідентифікованих чистих активів компанії В становить 2500 тис. дол. США,

справедлива вартість 30% компанії В оцінена як 850 тис. дол. США. Компанія А оцінює неконтрольовану частку участі пропорційно часткам участі власників в ідентифікованих чистих активах. У консолідованій фінансовій звітності компанія А визнає **ідентифіковані активи компанії В** у розмірі 2500 тис. дол. США, **неконтрольовану частку** 750 тис. дол. США ($2500 * 30\%$) та гудвіл у розмірі 250 тис. дол. США ($2000 + 750 - 2500$):

тис. дол.

Стаття	Дебет	Кредит
Ідентифіковані активи компанії В	2500	
Гудвіл	250	
Неконтрольована частка		750
Грошові кошти		2000

Джерело: [30].

Оцінка після відображення угоди з об'єднання бізнесу за методом придбання. Якщо первісний облік об'єднання бізнесу є незавершеним на кінець звітного періоду, в якому відбувається об'єднання, покупець відображає у своїй фінансовій звітності тимчасові суми щодо статей, облік яких є незавершеним, а також інформацію:

- причини, за якими первісне відображення в обліку угоди з об'єднання бізнесу ще не завершено;
- тимчасові суми щодо статей, облік яких є незавершеним;
- характер і величину будь-яких коригувань протягом періоду оцінки, що здійснені у звітному періоді.

Протягом періоду оцінки покупець ретроспективно коригує тимчасові суми, визнані на дату придбання, з метою відображення нової інформації, отриманої про факти та обставини, що існували станом на дату придбання та, якби були відомі, впливали б на оцінку сум, визнаних станом на цю дату. Протягом періоду оцінки покупець також визнає додаткові активи чи зобов'язання, якщо отримано нову інформацію про факти та обставини, що існували станом

на дату придбання та, якби були відомі, привели б до визнання цих активів і зобов'язань станом на цю дату. Період оцінки закінчується, коли покупець отримує інформацію, яка була йому потрібна, про факти та обставини, що існували станом на дату придбання, або дізнається, що неможливо отримати більше інформації. Проте період оцінки не повинен перевищувати один рік з дати придбання.

2.3. Розкриття інформації про об'єднання бізнесу у примітках до консолідованої фінансової звітності

Розкриття покупцем інформації про об'єднання бізнесу дозволяє користувачам фінансової звітності оцінити:

- характер та фінансові наслідки угоди з об'єднання бізнесу, здійсненої протягом звітного періоду або після звітної дати, але до дати затвердження фінансової звітності;
- фінансові наслідки коригувань, здійснених у поточному звітному періоді, які стосуються угод з об'єднання бізнесу у поточному або минулих звітних періодів.

Розкриття інформації про об'єднання бізнесу здійснюється у примітках до фінансових звітів. За МСФЗ 3 розкриттю підлягають відомості, які стосуються:

- загальної інформації про угоду з об'єднання бізнесу, основні причини об'єднання бізнесу та опис того, як покупець отримав контроль за об'єктом придбання;
- справедливої вартості на дату придбання загальної переданої компенсації та справедлива вартість на дату придбання кожного основного класу компенсації;
- придбаних активів та прийнятих зобов'язань;
- якісної характеристики чинників, які формують визнаний гудвіл, таких як очікувана синергія об'єкта придбання та покупця, нематеріальних активів, які не кваліфікуються для окремого визнання, або інших чинників;
- операцій, які не є частиною угоди з об'єднання бізнесу;

- угод з об'єднання бізнесу, в результаті яких покупець володіє меншою ніж 100% об'єкта придбання;
- угод з об'єднання бізнесу, що досягається поетапно;
- коригувань, у тому числі тих, що стосуються періоду оцінки, а також тих, що стосуються умовного відшкодування [21, 25].

Приклад 2.6. Витяг з приміток до консолідованої звітності ПАТ «Фармак» за 2018 рік*

Угоди з об'єднання бізнесу

Угоди з об'єднання бізнесу обліковуються за методом придбання. Винагорода, що сплачується при об'єднанні бізнесу, оцінюється за справедливою вартістю, що розраховується як сума справедливої вартості на дату придбання активів, переданих групою, зобов'язань, прийнятих групою перед колишніми власниками придбаного бізнесу, а також інструментів капіталу, випущених групою в обмін на отримання контролю над бізнесом. Усі пов'язані з цим витрати відображаються у прибутках і збитках у момент виникнення. Ідентифіковані придбані активи і прийняті зобов'язання визначаються за справедливою вартістю на дату придбання.

Гудвіл розраховується як перевищення вартості придбання, вартості неконтрольованих часток у придбаному підприємстві над справедливою вартістю придбаних чистих активів на дату придбання.

П. 9 Гудвіл

Гудвіл виник у результаті придбання Групи «Норд фарм», тому що первісна вартість операції з об'єднання бізнесу включала премію за контроль. Крім того, виплачена сума за операцію об'єднання включала суми, пов'язані з вигодою від очікуваної синергії, зростання доходів, майбутнього розвитку ринку та об'єднання робочого потенціалу Групи «Норд фарм» та Групи. Ці вигоди не визнаються окремо від гудвілу, оскільки вони не відповідають критеріям визнання для ідентифікованих нематеріальних активів.

Станом на 31 грудня 2018 р. інформація про гудвіл представлена таким чином:

тис. грн

Гудвіл	2018 р.
Первісна вартість на 01.01.2018	203217
Вплив курсових різниць*	(16262)
На 31.12.2018	186955
* Курсові різниці виникли завдяки переоцінці функціональної валюти польського злотого до валюти презентації – української гривні	
Накопичені збитки від зменшення корисності гудвілу	2018 р.
На 01.01.2018	(156909)
Збитки від зменшення корисності, визнані протягом року	–
Вплив курсових різниць	12556
На 31.12.2018	(144353)
Гудвіл на 31.12.2018 (первісна вартість мінус накопичені збитки)	42602)

Для цілей перевірки на предмет знецінення, гудвіл був повністю віднесений на Групу «Норд фарм» як окрему одиницю, яка генерує грошові кошти.

* <https://farmak.ua/wp-content/uploads/2019/04/Konsolidovana-finansova-zvitnist-PAT-Farmak-za-2018-rik.pdf>



Контрольні запитання

1. У чому сутність об'єднання бізнесу та як його ідентифікувати?
2. Який порядок визначення покупця при об'єднанні бізнесу?
3. Яка мета та види об'єднань бізнесу?
4. Які особливості обліку об'єднання бізнесу за методом придбання?
5. Які підходи до визначення складу та оцінки відшкодування (компенсації), переданого в рамках угоди з об'єднання бізнесу?
6. Що є неконтрольованою часткою?

7. За якою вартістю та як відображають в обліку і звітності придбані ідентифіковані активи, прийняті зобов'язання та неконтрольовану частку в об'єкті придбання?
8. Який порядок визнання та оцінки гудвілу чи прибутку від вигідної покупки?
9. Як провести коригування, що виникли протягом періоду придбання?
10. Яка інформація про об'єднання бізнесу підлягає розкриттю покупцем?

Тести для самоконтролю

- 1. Організаційно-методологічні засади відображення в обліку і звітності об'єднання підприємств визначені у:**
 - 1) МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства»;
 - 2) МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу»;
 - 3) МСБО 27 «Окрема фінансова звітність»;
 - 4) МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність».
- 2. Суб'єкт господарювання обліковує кожне об'єднання бізнесу із застосуванням методу:**
 - 1) придбання;
 - 2) об'єднання інтересів;
 - 3) консолідації,
 - 4) пропорційної консолідації
- 3. Застосування методу придбання вимагає:**
 - 1) визначення покупця;
 - 2) визнання та оцінку ідентифікованих придбаних активів, прийнятих зобов'язань та будь-якої неконтрольованої частки в об'єкті придбання;
 - 3) визнання та оцінки гудвілу чи прибутку від вигідної покупки.
 - 4) усі відповіді правильні.

- 4. Відповідно до положень МСФЗ 3 при об'єднанні бізнесу покупцем визнається суб'єкт господарювання, який:**
- 1) отримує контроль над об'єктом придбання;
 - 2) отримує право суттєвого впливу на об'єкт придбання;
 - 3) набуває більше ніж 50% частки у капіталі об'єкта придбання;
 - 4) усі відповіді правильні.
- 5. Датою придбання при об'єднанні бізнесу є дата:**
- 1) на яку покупець отримує контроль за об'єктом придбання, є зазвичай датою, на яку покупець юридично передає компенсацію, купує активи та приймає зобов'язання об'єкта придбання;
 - 2) дата остаточної оплати за об'єкт придбання;
 - 3) дата першого звітного періоду після придбання;
 - 4) усі відповіді правильні.
- 6. Покупець визнає окремо ідентифіковані активи, якщо вони на дату придбання задовольняють такі критерії:**
- 1) існує ймовірність отримання майбутніх вигод;
 - 2) справедливу вартість можна достовірно визначити;
 - 3) мають бути частиною предмету обміну покупця та об'єкта придбання (або його колишніх власників) в операції об'єднання бізнесу, а не результатом окремих операцій;
 - 4) усі відповіді правильні.
- 7. Покупець визнає окремо непередбачені зобов'язання, якщо вони на дату придбання задовольняють такі критерії:**
- 1) існує ймовірність отримання майбутніх вигід щодо зобов'язання;
 - 2) існує ймовірність відтоку ресурсів, що втілюють економічні вигоди;
 - 3) якщо їх справедливу вартість можна достовірно оцінити;
 - 4) усі відповіді правильні.

8. Покупець оцінює ідентифіковані придбані активи та прийняті зобов'язання за:

- 1) справедливою вартістю на дату придбання;
- 2) переоціненою вартістю на дату придбання;
- 3) балансовою вартістю на дату придбання;
- 4) чистою реалізаційною вартістю на дату придбання.

9. Гудвіл на дату придбання відображається у:

- 1) консолідованому звіті про фінансовий стан у складі активів;
- 2) консолідованому звіті про фінансовий стан у складі власного капіталу;
- 3) звіті про прибутки і збитки;
- 4) окремій звітності материнського підприємства.

10. Неконтрольована частка – це:

- 1) власний капітал у дочірньому підприємстві, який не належить, прямо чи опосередковано, материнському підприємству.
- 2) частка в активах дочірнього підприємства, яка не належить, прямо чи опосередковано, материнському підприємству.
- 3) частка у прибутках (збитках) дочірнього підприємства, яка не належить, прямо чи опосередковано, материнському підприємству.
- 4) усі відповіді правильні.

11. Материнське підприємство відображає неконтрольовані частки участі окремо від капіталу власників материнського підприємства:

- 1) у консолідованому Звіті про фінансовий стан у власному капіталі;
- 2) у консолідованому звіті про прибутки і збитки;
- 3) у консолідованому звіті про зміни у власному капіталі;
- 4) усі відповіді правильні.

Вправи для самостійної роботи**Вправа 2.1****Вихідні дані**

Звіт про фінансовий стан компанії «NUGGET» на 31 грудня 2019 р.:

Стаття	\$
<i>Активи</i>	
<i>Гроші</i>	<i>100,000</i>
<i>Дебітори</i>	<i>200,000</i>
<i>Запаси</i>	<i>500,000</i>
<i>Основні засоби</i>	<i>900,000</i>
БАЛАНС	1,700,000
	=====
<i>Зобов'язання і власний капітал</i>	
<i>Поточні зобов'язання</i>	<i>300,000</i>
<i>Довгострокова заборгованість</i>	<i>500,000</i>
<i>Статутний капітал (прості акції номіналом \$1)</i>	<i>100,000</i>
<i>Додатковий оплачений капітал</i>	<i>200,000</i>
<i>Нерозподілений прибуток</i>	<i>600,000</i>
БАЛАНС	1,700,000
	=====

31 грудня 2019 р. компанія «BRONC» придбала усі акції компанії «NUGGET» за \$1,500,000. На цю дату справедлива вартість запасів компанії «NUGGET» становила \$450,000, а основних засобів – \$1,000,000. Справедлива вартість решти активів і зобов'язань компанії «NUGGET» дорівнює їх балансовій вартості.

Необхідно визначити:

1. Яка сума гудвілу повинна бути відображена в консолідованому звіті про фінансовий стан компанії «BRONC»?
2. Припустимо, що нерозподілений прибуток компанії «BRONC» на 31 грудня 2019 р. становив \$2,000,000. Яка сума нерозподіленого прибутку буде відображена в консолідованому звіті про фінансовий стан?

Вправа 2.2

Вихідні дані:

Компанія «Buckwheat» придбала 30 квітня 2019 р. усі звичайні акції компанії «Alfalfa», сплативши \$89 500.

Баланси компаній одразу після придбання:

Стаття	Компанія «Buckwheat»	Компанія «Alfalfa»
<i>Активи</i>		
<i>Грошові кошти</i>	<i>93 000</i>	<i>76 000</i>
<i>Дебітори</i>	<i>107 000</i>	<i>92 000</i>
<i>Запаси</i>	<i>80 000</i>	<i>40 000</i>
<i>Інвестиції в «Alfalfa»</i>	<i>89 500</i>	
<i>Інвестиції в ринкові цінні папери</i>	<i>103 500</i>	<i>64 000</i>
<i>Основні засоби</i>	<i>160 000</i>	<i>100 000</i>
<i>Разом активи</i>	<i>633 000</i>	<i>372 000</i>
<i>Зобов'язання та акціонерний капітал</i>		
<i>Рахунки до сплати</i>	<i>89 000</i>	<i>62 000</i>
<i>Векселі видані</i>	<i>71 000</i>	<i>130 000</i>
<i>Облігації до погашення</i>	<i>100 000</i>	<i>80 000</i>
<i>Звичайні акції</i>	<i>250 000</i>	<i>90 000</i>
<i>Нерозподілений прибуток</i>	<i>123 000</i>	<i>10 000</i>
<i>Разом зобов'язання та акціонерний капітал</i>	<i>633 000</i>	<i>372 000</i>

Примітка: Балансова вартість активів і зобов'язань компанії «Alfalfa» дорівнює їх справедливій вартості.

Необхідно:

Скласти консолідований звіт про фінансовий стан компанії «Buckwheat» на 30 квітня 2019 р.

Вправа 2.3

Вихідні дані:

Корпорація «Hair field» придбала всі активи і зобов'язання корпорації «Stern» в обмін на 300 звичайних акцій (номінальною вартістю \$10) зі справедливою вартістю \$40 за акцію. Додатково «Hair field» сплатила \$125 бухгалтеру-експерту за консультації щодо об'єднання.

На дату придбання чисті активи корпорації «Stern» мали балансову вартість \$8,500 (гроші \$1,000; запаси \$2,500; устаткування \$5,000). Облікова вартість відображає справедливу вартість за виключенням устаткування, яке має справедливу вартість \$6,450. Об'єднання корпорацій «Hair field» та «Stern» обліковується за методом придбання.

Завдання:

Визначити суми переоцінки та гудвілу, які пов'язані з об'єднанням за методом придбання.

Вправа 2.4

Вихідні дані:

1 січня 2019 р. Компанія «М» придбала 70% акції «D», сплативши за них \$ 6700. За оцінками «М» справедлива вартість неконтрольованої частки «D» на 1 січня 2018 р. становила \$ 2000. Згідно з обліковою політикою групи «М» неконтрольована частка на дату придбання оцінюється за справедливою вартістю.

На 1 січня 2019 р. балансова вартість чистих активів «D» становила \$7100, що, на думку «М», у цілому відповідає їхній справедливій вартості, за винятком:

– основних засобів балансовою вартістю \$2600, справедлива вартість яких становить \$2750;

КОНСОЛІДАЦІЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

– торговельної марки, яка була самостійно створена компанією «D» і тому не відображалася в її окремій фінансовій звітності. Справедлива вартість цієї торговельної марки на 1 січня 2019 р. оцінювалася в \$ 200. Звіт про фінансовий стан підприємства «M» і «D» на дату придбання наведено у таблицях:

Звіт про фінансовий стан «D» на 02.01.2019

Статті балансу	Балансова вартість, \$	Справедлива вартість, \$
Актив		
Основні засоби (залишкова вартість)	1300	1600
Товари	2700	2700
Дебітори	3000	3000
Грошові кошти	1500	1500
Баланс	8500	8800
Пасив		
Статутний капітал	4000	4000
Нерозподілений прибуток	1000	1000
Зобов'язання	3500	3500
Дооцінка		300
Баланс	8500	8800

Звіт про фінансовий стан «M» на 02.01.2019

Статті балансу	До придбання, \$	На дату придбання, \$
Актив		
Основні засоби (залишкова вартість)	4700	4700

Розділ 2. ОБЛІК ОБ'ЄДНАННЯ БІЗНЕСУ

Статті балансу	До придбання, \$	На дату придбання, \$
<i>Товари</i>	<i>7300</i>	<i>7300</i>
<i>Дебіторська заборгованість</i>	<i>5000</i>	<i>5000</i>
<i>Грошові кошти</i>	<i>10000</i>	<i>4000</i>
<i>Інвестиції в дочірні підприємства</i>	–	<i>6000</i>
<i>Баланс</i>	<i>27000</i>	<i>27000</i>
<i>Пасив</i>		
<i>Зареєстрований капітал</i>	<i>15000</i>	<i>15000</i>
<i>Нерозподілений прибуток</i>	<i>2500</i>	<i>2500</i>
<i>Зобов'язання</i>	<i>9500</i>	<i>9500</i>
<i>Баланс</i>	<i>27000</i>	<i>27000</i>

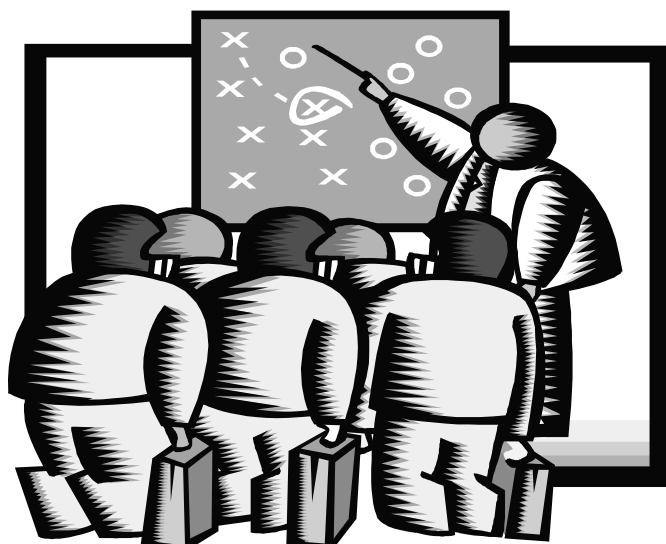
Необхідно:

- 1. Розрахувати вартість чистих активів дочірнього підприємства та гудвіл на дату придбання .*
- 2. Розрахувати на дату придбання вартість чистих активів дочірнього підприємства, неконтрольовану частку та гудвіл.*
- 3. На підставі проведених розрахунків здійснити регулюючі записи та скласти консолідований баланс групи на дату придбання.*

Розділ 3

ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ МАТЕРИНСЬКОГО ТА ЙОГО ДОЧІРНИХ ПІДПРИЄМСТВ

- 3.1. *Сутність і значення внутрішньогрупових операцій.*
- 3.2. *Природа і різноманітність видів внутрішньогрупових операцій.*
- 3.3. *Особливості обліку внутрішньогрупових операцій.*



ПІСЛЯ ВИВЧЕННЯ ЦЬОГО РОЗДІЛУ ВИ ПОВИННІ:

- ✓ розуміти: особливості облікової політики материнського та дочірніх підприємств щодо внутрішньогрупових операцій;
- ✓ знати: специфіку внутрішньогрупових операції та їх вплив на показники консолідованої фінансової звітності;
- ✓ вміти: застосовувати положення національних та міжнародних стандартів обліку та звітності щодо облікового відображення внутрішньогрупових операцій та результатів.

3.1. Сутність і значення внутрішньогрупових операцій

Кожний раз коли учасники групи здійснюють продаж товарно-матеріальних цінностей або надання грошових коштів один одному, окремі юридичні підприємства розкривають вплив цих операцій на активи і зобов'язання, прибутки та збитки, відображені в індивідуальних звітах. Наприклад, якщо дочірнє підприємство реалізує запаси материнському підприємству, це дочірнє підприємство відображає продаж запасів, включаючи дохід від продажу і зменшення запасів в активах, а материнське підприємство відображає в обліку придбання запасів, за сумою сплаченою дочірньому підприємству.

При підготовці фінансових звітів до консолідації показники індивідуальних фінансових звітів юридичних одиниць **складаються разом**. Консолідовані фінансові звіти включають не лише результати групи при операціях із зовнішніми сторонами (тобто за межами групи), але й також результати операцій у межах групи. Ці протиріччя виникають у зв'язку з метою складання консолідованих фінансових звітів, яка полягає в забезпеченні інформацією про фінансові результати й фінансовий стан групи як результат їх ділових стосунків із зовнішніми партнерами. Отже, вплив операцій в межах групи повинен бути скоригованим для підготовки консолідованих фінансових звітів.

Внутрішньогрупові операції – це операції між материнським і дочірніми підприємствами однієї групи.

Відповідно до п. 4 розділу I НП(с)БО 2 під внутрішньогруповими операціями розуміють операції, які мають місце між материнським та його дочірніми підприємствами або між дочірніми підприємствами однієї групи [17]. Прикладами внутрішньогрупових операцій є продаж запасів, продаж необоротних активів, переведення активу зі складу запасів до складу необоротних активів, переведення активу зі складу необоротних активів до складу запасів, надання послуг, надання позик, оголошення й виплата дивідендів.

Внутрішньогрупові операції поділяються на: вертикальні (операція «зверху–вниз» і операція «знизу–вгору») та горизонтальні (споріднені операції) (рис. 3.1).

Вертикальна операція «зверху–вниз» є операцією, яка пов'язана з переміщенням активу або надання послуги від материнського підприємства до дочірнього підприємства. За цим видом операції материнське підприємство відображає операцію та прибуток (збиток) від неї. Таким чином, прибуток (збиток) буде видимий лише для акціонерів материнського підприємства, а не для неконтрольованої частки.

Вертикальна операція «знизу–вгору» є операцією, яка пов'язана з переміщенням активу або надання послуги від дочірнього підприємства до материнського підприємства.

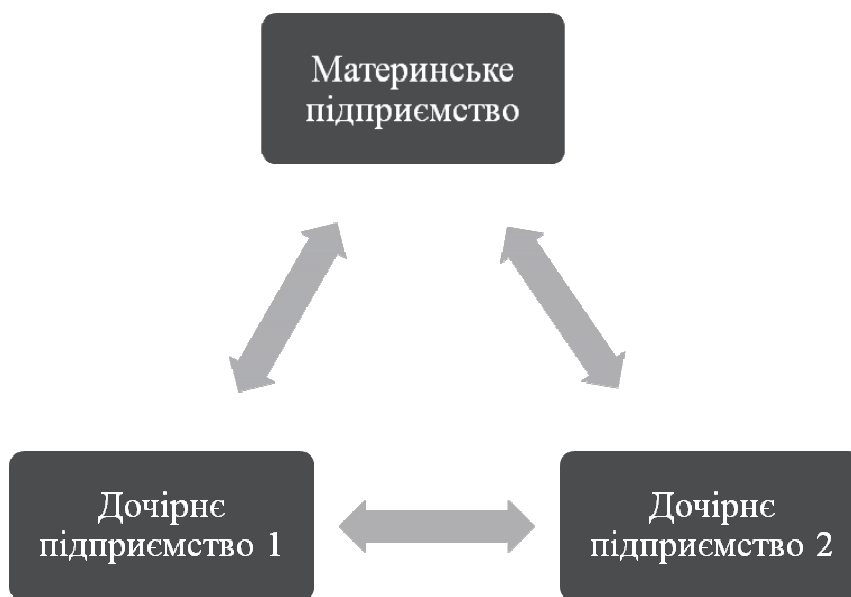


Рис. 3.1. Вертикальні та горизонтальні внутрішньогрупові операції

Горизонтальна споріднена операція є операцією, яка пов'язана з переміщенням активу або надання послуги між двома дочірніми підприємствами одного і того ж материнського підприємства. Як у споріднених, так і в операціях «знизу–вгору» дочірнє підприємство відображає операцію та прибуток (збиток) від неї. Таким чином, прибуток (збиток)

може бути розподілений між частками більшості та меншості, оскільки акціонери материнського підприємства та неконтрольована частка (меншості) поділяють право власності на дочірнє підприємство.

Змістовна оцінка результатів для кожної одиниці в межах консолідованої групи була б неможлива без внутрішньогрупових операцій.

Крім операцій в межах групи, учасники групи, материнське і його дочірні підприємства, здійснюють операції з іншими суб'єктами господарювання, які є незалежними сторонами щодо учасників групи. Такі операції отримали назву «на відстані витягнутої руки».

Операції «на відстані витягнутої руки» – це операції, які відбуваються між *повністю* незалежними сторонами. Операціями «на відстані витягнутої руки» є тільки ті операції, які можуть бути представлені в консолідованій звітності.

На противагу таким операціям, операції «не на відстані витягнутої руки» зазвичай називають «операції з пов'язаними сторонами». До них включають усі *внутрішньогрупові операції*.

У п. 3 ПСБО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін» зазначено, що перелік пов'язаних сторін визначається підприємством, враховуючи сутність відносин, а не лише юридичну форму (превалювання сутності над формою). Відносини між пов'язаними сторонами – це відносини: материнського (холдингового) і його дочірніх підприємств; спільного підприємства і контрольних учасників спільної діяльності; підприємства-інвестора і його асоційованих підприємств; підприємства і фізичних осіб, які здійснюють контроль або мають суттєвий вплив на це підприємство, а також відносини цього підприємства з близькими членами родини кожної такої фізичної особи; підприємства і його керівника та інших осіб, які належать до провідного управлінського персоналу підприємства, а також близьких членів родини таких осіб [36].

Відповідно до МСБО 24 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін» пов'язаними сторонами підприємства вважаються: материнське і дочірні підприємства; дочірні підприємства дочірніх підприємств; асоційовані, спільні підприємства та інші члени групи; ключовий управлінський персонал підприємства, в тому числі материнського (а також близькі члени їх сімей); особи, які здійснюють контроль, спільний контроль або мають суттєвий вплив на підприємство (а також близькі члени їх сімей); підприємства, що управляють планами винагороди працівників після закінчення трудової діяльності [37].

Відповідно до МСБО 24 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін» материнське підприємство зобов'язане в консолідованій звітності розкривати інформацію про операції з пов'язаними сторонами. Зокрема, необхідно розкривати характер взаємин, що роблять підприємства пов'язаними, величину операцій, суму залишків за такими операціями, величину резерву по сумнівних боргах по залишках від таких операцій, а також витрати, визнані у витратах щодо безнадійних боргів. Така інформація розкривається окремо за всіма категоріями пов'язаних сторін. Це необхідно для того, щоб оцінити наскільки прибуток або збиток групи підприємств залежить від впливу пов'язаних сторін.

Порядок формування інформації про пов'язані сторони у консолідованій звітності розглянуто у **розділі 7**.

Наслідком *внутрішньогрупових операцій* може бути: внутрішньогрупове сальдо і нереалізовані прибутки та збитки.

Внутрішньогрупове сальдо виникає за розрахунками (зазвичай залишки дебіторської й кредиторської заборгованості на дату балансу, що утворилися внаслідок внутрішньогрупових операцій). Наприклад, якщо розрахунки за внутрішньогруповими операціями на дату консолідації не завершені, тоді у звітах про фінансовий стан (балансах) підприємств групи будуть відображені відповідно сальдо дебіторської та кредиторської заборгованості.

Своєю чергою, результатом внутрішньогрупової реалізації активів можуть бути *нереалізовані прибутки та збитки*. *Нереалізовані прибутки та збитки* від внутрішньогрупових операцій – прибутки та збитки, які виникають унаслідок внутрішньогрупових операцій і включаються до балансової вартості активів підприємства.

Згідно з МСФЗ сума *нереалізованого прибутку і збитку* відображаються у складі фінансового результату підприємства тільки після перепродажу оборотних активів іншим особам або в міру амортизації необоротних активів [18]. *Нереалізовані прибутки повністю виключаються під час консолідації*. *Нереалізовані збитки також виключаються, крім збитків, які не можуть бути відшкодовані*.

Сальдо за розрахунками усередині групи, операції усередині групи, а також прибутки та збитки від таких операцій, що визнаються за статтями активів, таких як запаси чи основні засоби, повинні повністю виключатися. Збитки від операцій усередині групи можуть означати зменшення корисності, що потребує визнання в консолідованих фінансових звітах.

Урахування внутрішньогрупових операцій між учасниками групи та їх наслідків (внутрішньогрупові доходи чи витрати, *нереалізовані прибутки та збитки*, внутрішньогрупове сальдо) обумовлює необхідність відображення інформації про них у обліковій політиці групи.

Порядок урахування внутрішньогрупових операцій відображається у Примітках до консолідованої фінансової звітності у розділі «Основа складання фінансової звітності».

Приклад подання інформації про внутрішньогрупові операції Акціонерного товариства «Українська залізниця» і ПАТ «Фармак» наведено у табл. 3.1 і 3.2 відповідно.

Таблиця 3.1

Витяг із Приміток до консолідованої фінансової звітності за рік, що закінчився 31 грудня 2018 р. Акціонерного товариства «Українська залізниця»

№	Назва
3	<p>Основа складання фінансової звітності</p> <p>Усі внутрішньогрупові сальдо та операції, а також нереалізований прибуток, що виникає у результаті внутрішньогрупових операцій, були повністю виключені при складанні консолідованої фінансової звітності</p>

Джерело: складено на основі [27].

Таблиця 3.2

Витяг із Приміток до консолідованої фінансової звітності за рік, що закінчився 31 грудня 2017 р. ПАТ «Фармак»

№	Назва
4	<p>Основні принципи облікової політики</p> <p>Усі внутрішньогрупові активи та зобов'язання, статті власного капіталу, доходи, витрати і потоки грошових коштів за операціями між підприємствами Групи виключаються повністю під час консолідації</p>

Джерело: складено на основі [26].

Внутрішньогрупові операції повинні бути правильно відрегульовані в консолідованій фінансовій звітності, щоб показати їх вплив на консолідований суб'єкт господарювання, а не вплив виключно на материнське або дочірні підприємства. Щоб зрозуміти як коригувати внутрішньогрупові операції у консолідованій фінансовій звітності, необхідно розуміти їх природу, порядок відображення внутрішньогрупові операції за кожною відповідною статтею в обліку суб'єкта господарювання, та вплив операції на кожне підприємство.

3.2. Природа і різноманітність видів внутрішньогрупових операцій

Між материнським і його дочірніми підприємствами можуть відбуватися різноманітні за природою внутрішньогрупові операції. Вони поділяються на такі види:

- виплата дивідендів;
- надання позики;
- відшкодування прямо простежуваних витрат;
- продаж або передача нематеріальних активів;
- продаж або передача запасів;
- продаж або передача основних засобів;
- інвестиції в облігації учасника консолідованої групи;
- надання послуг учаснику групи.

Виплата дивідендів. Материнське підприємство часто потребує грошові кошти від дочірніх підприємств: виплати дивідендів, оплати їхніх власних витрат. Причини, за якими материнська компанія не може отримати грошові кошти від дочірніх підприємств (проблема «блокування фондів»): законодавчі й урядові обмеження.

Надання позики. Материнське підприємство часто централізує функції розподілу грошових коштів. Тому дочірні підприємства не спроможні позичати у зовнішніх позикодавців. Дочірні підприємства зазвичай позичають у материнського підприємства. Відсотки можуть бути або не можуть бути сплачені.

Відшкодування прямопростежуваних витрат. Материнське підприємство часто організовує і платить за зовнішні послуги, які приносять вигоду тільки дочірньому підприємству. Здійснення платежу дочірнього підприємства лише приводить до належного відображення витрат у звіті про фінансові результати (звіті про сукупні доходи).

Продаж або передача нематеріальних активів. Материнське підприємство часто передає технології та інші нематеріальні активи дочірньому підприємству. Існує два способи

зробити це – продати його, тобто передати «права на об’єкт» (відображено як продажі) або видати ліцензію, тобто передати «права на використання» об’єкта (відображено як ліцензійний прибуток).

Продаж або передача запасів. Практично відбувається у вертикально інтегрованій групі. Класифікується як продаж «зверху–вниз» (від материнського до дочірнього підприємства); продаж «знизу–вгору» (від дочірнього до материнського підприємства); споріднений продаж (від дочірнього до дочірнього підприємства).

Продаж або передача основних засобів. Набагато менш поширені, ніж продаж і передача запасів. Найімовірніше за все, відбувається, коли один суб’єкт має надлишки обладнання або надлишки офісного обладнання.

Інвестиції в облігації учасника консолідованої групи. Зустрічається часто на практиці. Набагато складніше відображаються в обліку, ніж внутрішньогрупові позики через виникнення премій і дисконту.

Надання послуг учаснику групи. Найпростіше відображаються в обліку, оскільки не пов’язані з активами.

Залежно від впливу внутрішньогрупових операцій на елементи фінансових звітів внутрішньогрупові операції між учасниками групи можна поділити на такі види:

- 1) внутрішньогрупові операції, що пов’язані з внутрішніми розрахунками і, відповідно, призводять до виникнення заборгованості (внутрішньогрупового сальдо, нереалізованих прибутків, збитків);
- 2) внутрішньогрупові операції, що пов’язані з внутрішніми результатами від продажу активів.
- 3) внутрішньогрупові операції, що пов’язані з внутрішніми результатами від виконання робіт, надання послуг.

Прикладами внутрішньогрупових операцій, що пов’язані з внутрішніми розрахунками, можуть бути: надання безповоротної фінансової допомоги; надання позик; емісія облігацій; передача основних засобів у фінансову оренду; продаж активів, надання послуг тощо. При відображенні таких операцій

в обліку кожного учасника групи, складається запис про дебіторську та кредиторську заборгованість. Відповідно, у процесі консолідації, такі записи виключаються, оскільки з погляду групи, як єдиної економічної одиниці, ні позик, ні зобов'язань не існує. Виключення здійснюється в робочій таблиці на підставі складання зворотних записів до записів, що мали місце при здійсненні операції.

Внутрішньогрупові операції першого типу призводять до виникнення: внутрішньогрупового сальдо (сальдо дебіторської заборгованості та зобов'язань на дату балансу), яке підлягає виключенню зі звіту про фінансовий стан (балансу) та внутрішньогрупових доходів та витрат (доходів та витрат за позиною, емісією облігацій, фінансовою орендою тощо), які підлягають виключенню зі звіту про фінансові результати (звіту про сукупні доходи). Слід зазначити, що доходи та витрати, які виникають внаслідок здійснення внутрішньогрупових операцій за розрахунками на фінансовий результат групи не впливають.

Одна з найбільш складних проблем, яка виникає при консолідації фінансових звітів групи, пов'язана з внутрішньогруповими операціями з продажу активів. До звітності окремих підприємств включається результат внутрішньогрупового продажу. Проте, з погляду групи, як єдиної економічної одиниці, не всі результати за такими операціями можуть визнаватися в консолідованих звітах, оскільки об'єкт купівлі-продажу може залишатися в межах групи. На цій підставі всі подібні результати слід виключити у процесі консолідації зі звіту про фінансові результати. Такі результати можуть бути:

- 1) результатами від продажу одним підприємством групи іншому активів, реалізованих останнім зовнішньому контрагенту за межі групи на звітну дату;
- 2) результатами від продажу одним підприємством групи іншому активів, врахованих останнім у складі власних активів на звітну дату;

3) результатами від продажу одним підприємством групи іншому активів, що підлягають нарахуванню амортизації, врахованих останнім у складі власних активів на звітну дату.

При реалізації активів за межі групи внутрішньогрупові операції з продажу не впливатимуть на фінансовий результат групи. Проте показники «Дохід від реалізації товарів (робіт, послуг)» та «Собівартість реалізованої продукції (товарів, послуг)» є завищеними на величину доходу, відображеного в обліку підприємства, що здійснило внутрішньогруповий продаж, і на суму первісної вартості (собівартості), яку відображено в обліку покупця. Якщо активи не реалізовано за межі групи на звітну дату, результат внутрішньогрупового продажу впливає на статті звіту про фінансовий стан (балансу) на яких відображаються активи та прибуток внутрішньогрупового покупця та на статті звіту про фінансові результати («Дохід від реалізації товарів (робіт, послуг)» та «Собівартість реалізованої продукції (товарів, послуг)»). Різниця становить суму прибутку (збитку), включеною продавцем до балансової вартості активів при реалізації активів покупцю-учаснику групи. Такі різниці називають нереалізованими прибутками (збитками) від внутрішньогрупових операцій.

Особливістю внутрішньогрупових результатів від продажу активів в Україні є те, що вони підлягають виключенню не лише з балансової вартості залишку нереалізованих запасів, а й з прибутку (збитку) дочірнього підприємства при визначенні доходу від участі в капіталі в інвестора, податку на прибуток материнського та дочірнього підприємства, при визначенні консолідованої суми податку на прибуток групи. Внаслідок виключення внутрішньогрупових результатів від продажу активів при розрахунку консолідованої суми податку на прибуток виникають тимчасові різниці, які підлягають оподаткуванню або вирахуванню і призводять до відображення в консолідованому звіті про фінансовий стан (балансі) відстрочених податкових активів та відстрочених податкових зобов'язань. Крім того, операції такого типу призводять до донарахування (зменшення) амортизації по реалізованих у межах групи необоротних активів.

Особливістю внутрішньогрупових операцій від виконання робіт, надання послуг є те, що вони пов'язані з внутрішніми результатами від операцій. За такого типу операцій підлягають виключенню показники «Дохід від реалізації робіт, послуг» та «Собівартість реалізованих послуг». Нереалізовані прибутки, збитки не виникають, і відповідно не виникають тимчасові різниці, які підлягають оподаткуванню або вирахуванню.

3.3. Особливості обліку внутрішньогрупових операцій

У процесі підготовки консолідованих фінансових звітів групи як єдиної економічної одиниці, показники індивідуальних фінансових звітів юридичних одиниць-учасниць групи складаються. Отже, вплив операцій у межах групи повинен бути скоригованим до підготовки консолідованих фінансових звітів.

Вимога для повного коригування на вплив внутрішньогрупових операцій зазначена у розділі II, п. 4 НП(с)БО 2 «Консолідована фінансова звітність»: «При складанні консолідованої фінансової звітності підлягають виключенню: сума внутрішньогрупових операцій та внутрішньогрупового сальдо та сума нереалізованих прибутків та збитків від внутрішньогрупових операцій (крім збитків, які не можуть бути відшкодовані)» [17].

Подібна вимога зазначена у п. Б86 МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність», в якому зазначається: «Консолідована фінансова звітність виключає повністю внутрішньогрупові активи та зобов'язання, капітал, дохід, витрати та грошові потоки, пов'язані з операціями між суб'єктами господарювання групи (прибутки або збитки, що виникають внаслідок внутрішньогрупових операцій, що визнані у складі активів, таких як запаси та основні засоби, виключаються повністю)» [18].

До початку складання фінансових звітів материнського підприємства й усіх його дочірніх підприємств необхідно

усунути внутрішньогрупові залишки, що з'являються як однакові й протилежні суми у відповідних підприємств групи. Так, якщо материнське підприємство М і дочірнє підприємство Д реалізують продукцію одне одному, то зрозуміло, що з'являться неоплачені залишки на дату балансу. Якщо материнське підприємство реалізує запаси дочірньому підприємству Д, то в балансі М буде показуватися залишок дебіторської заборгованості 10 000 гр. од., а в балансі Д буде показуватися дзеркальний залишок кредиторської заборгованості 10 000 гр. од. Ці два залишки є дійсними в балансах підприємств М і Д відповідно і ці індивідуальні залишки не будуть змінені. Проте вони втрачають сенс, якщо підприємства «М» та «Д» розглядаються як єдина економічна одиниця, група. Якщо група покаже суму 10 000 гр. од. у складі дебіторської заборгованості і 10 000 гр. од. у складі кредиторської заборгованості, баланс групи буде показувати, що, з одного боку, їй винні грошові кошти, а з іншого – вона винна сама.

Таким чином, щоб скласти баланс групи, залишки дебіторської і кредиторської заборгованості 10 000 гр. од. слід анулювати в кожній зі сторін, і не треба показувати їх у консолідованому балансі групи, хоча вони виникають в індивідуальних балансах підприємства М і Д відповідно. На практиці, залишки дебіторської і кредиторської заборгованості можуть не узгоджуватися на дату балансу внаслідок особливого доставляння, грошових коштів у дорозі, або товарів у дорозі на дату списання. У цьому випадку, узгодження повинно бути завершеним до складання консолідованих фінансових звітів групи. Так, якщо материнське підприємство М показує залишок дебіторської заборгованості в сумі 10 000 гр. од., а підприємство Д показує дзеркальну кредиторську заборгованість у сумі 8000 гр. од., то різниця повинна бути знайдена. Це можна показати так, що підприємство Д списало з поточного рахунка для підприємства М якраз на дату балансу суму 2000 гр. од., яка не дійшла до підприємства М на цю дату. У цьому випадку, індивідуальні баланси будуть

Розділ 3. ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ МАТЕРИНСЬКОГО ТА ЙОГО ДОЧІРНИХ ПІДПРИЄМСТВ

залишатися незмінними, але з метою підготовки консолідованих фінансових звітів групи, зрозуміло, що група матиме актив «Грошові кошти на рахунку в банку» в сумі 2000 гр. од., які не з'являться в фінансових звітах підприємств М та Д. Так, щоб підготувати консолідовані звіти групи, суму 2000 гр. од. потрібно додати до залишку «Грошові кошти на рахунку в банку» групи, і залишок дебіторської заборгованості у балансі підприємства «М» зменшиться до 8000 гр. од.

Поряд із коригуванням на вплив операцій, які здійснені за поточний період, також необхідне коригування консолідованих фінансових звітів на вплив операцій за попередні періоди. Оскільки регулюючі запаси застосовуються лише в робочій таблиці, а не на рахунках ні материнського, ні дочірнього підприємства, повинен бути розглянутий будь-який продовжений вплив операцій попередніх періодів. Це вплив таких операцій, як позика між материнським і дочірнім підприємствами, коли залишок, належний на кінець чисельних періодів, скорочується впродовж періоду внаслідок часткового відшкодування. Подібно до цього, коли активи, такі як запаси, переносяться на кінець одного періоду і потім залишаються на початок наступного періоду, коригування при консолідації слід здійснити за два періоди.

Деякі внутрішньогрупові операції не впливають на поточні суми активів і зобов'язань (наприклад, коли винагорода менеджменту сплачена одним підприємством іншому в межах групи). У цьому випадку під впливом знаходяться статті доходів та витрати. Проте за інших обставин мають місце активи і зобов'язання, визнані групою в сумах, не відрізняються від сум, визнаних окремими юридичними особами. Наприклад, коли дочірнє підприємство реалізує запаси материнському за 2000 гр. од., собівартість яких для дочірнього становить 1600 гр. од. Материнське підприємство визнає запаси за собівартістю 2000 гр. од., тоді як собівартість запасів для групи становить лише 1600 гр. од. Регулюючі записи необхідно здійснити для коригування прибутку внутрішньогрупової операції й облікової суми запасів.

Відмінності у правилах визначення прибутку з метою оподаткування та складання фінансової звітності призводять до виникнення тимчасових різниць. Коли мають місце тимчасові різниці між обліковою сумою активу й зобов'язання та їхньою податковою базою, повинні бути задіяні рахунки відстрочених податків. Будь-яка різниця між обліковою сумою активу й зобов'язання та їхньою податковою базою в юридичної особи в межах групи обліковується юридичною особою. Проте при консолідації, стосовно внутрішньогрупових операцій, коригування повинні бути здійснені до облікової вартості активу або зобов'язання. Звідси, при коригуванні внутрішньогрупових операцій, де мають місце зміни облікової вартості активів і зобов'язань, будь-який пов'язаний вплив податку повинен бути розглянутий.

У п. Б86 МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність» зазначено про необхідність застосовувати облік податкового впливу для тимчасових різниць, які виникають при виключенні прибутків і збитків у разі внутрішньогрупових операцій. У національних НП(С)БО така норма відсутня.

Припустимо, що актив визнано дочірнім підприємством за обліковою сумою 2000 гр. од., і що податкова база становить 1600 гр. од. В обліку дочірнього підприємства буде враховано тимчасову різницю 400 гр. од. та збільшення податкового зобов'язання на 100 гр. од. (при ставці податку на прибуток 25%). Якщо при консолідації коригування здійснюються для зменшення облікової суми активу, наприклад 1900 гр. од., коригувальні записи при консолідації повинні включати коригування податкового впливу зміни облікової суми активу, зменшуючи відстрочене податкове зобов'язання на 25 гр. од. ($0,25 \times 100$ гр. од.). У консолідованих фінансових звітах буде показане відстрочене податкове зобов'язання в сумі 75 гр. од. ($100 - 25$). Об'єднання записів податкового впливу у дочірнього підприємства і коригувань податкового впливу при консолідації буде враховувати тимчасові різниці, і примушуватиме групу показувати актив за 1900 гр. од. і податкову базу 1600 гр. од., відстрочені податкові зобов'язання 75 гр. од. [$0,25 \times (1900 - 1600)$].

Цей приклад показує, що при підготовці коригувань при консолідації необхідно розглянути записи податкового впливу, здійснені окремими підприємствами у групі.

У п. Б86 МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність» зазначено, що МСБО 12 «Податки на прибуток» розглядає тимчасові різниці, що виникають внаслідок виключення прибутків або збитків від внутрішньогрупових операцій. Це означає, що прибутки та збитки, які виникають внаслідок внутрішньогрупових операцій, потребують здійснення коригування для визнання за статтями активів [18].

Ці прибутки можуть бути описані як «нереалізовані прибутки». Критерієм реалізації є залучення зовнішньої сторони до активу, задіяного у внутрішньогруповій операції. Якщо актив (запаси) передано від дочірнього підприємства до материнського (або навпаки), то зовнішнє підприємство не залучено до цієї операції. Прибуток, зароблений дочірнім підприємством, нереалізований для групи. Якщо материнське підприємство потім реалізує ці запаси підприємству, зовнішньому щодо групи, внутрішньогруповий прибуток стає реалізованим щодо групи. Наприклад, припустимо, що дочірнє підприємство Д продає запаси материнському підприємству М за 1000 гр. од. і що собівартість запасів для підприємства Д становить 900 гр. од. Прибуток за цією операцією нереалізований. Якщо материнське підприємство реалізує запаси зовнішньому щодо групи підприємству за 1100 гр. од., то внутрішньогруповий прибуток стає реалізованим.

Група продала запаси зовнішньому підприємству за 1100 гр. од., собівартість яких становила 900 гр. од. Група заробила прибуток 200 гр. од. Отже, коригування прибутків при внутрішньогруповому продажі запасів залежить від того, чи підприємство групи реалізувало запаси підприємству, зовнішньому щодо групи. Іншими словами, коригування залежить від того, чи підприємство групи ще утримує деякі або всі передані в межах групи запаси як кінцеві запаси на кінець звітного періоду.

Коли запаси передані в межах групи в поточному періоді й деякі або всі запаси ще не реалізовані на кінець звітного періоду, основні коригуючі записи будуть такими:

Дебет «Дохід від реалізації»

Кредит «Собівартість реалізації»

Кредит «Виробничі запаси»

Коригування до запасів ґрунтується на прибутку, що залишається в запасах на кінець періоду:

Дебет «Відстрочені податкові активи»

Кредит «Податок на прибуток»

Будь-які передані запаси можуть залишатися нереалізованими на кінець одного періоду і на початок наступного періоду. Оскільки коригування здійснюються лише в робочій таблиці і не відображаються в обліку юридичної одиниці, будь-які різниці в залишках між юридичними особами і консолідованою групою на кінець одного періоду повинні існувати на початок наступного періоду.

Якщо запаси передані в попередньому періоді і частина або всі запаси залишаються на початок звітного періоду, то коригуючі записи будуть такі:

1. *Дебет «Нерозподілені прибутки»*

(на початок періоду)

Кредит «Собівартість реалізації»

2. *Дебет «Податок на прибуток»*

Кредит «Нерозподілені прибутки»

(на початок періоду)

Щоб підготувати коригуючі записи, необхідно визначити розподіл часу операції (на які звітні періоди вона припадає).

Приклад 3.1. На 1 січня 2018 р. дочірнє підприємство Д мало запаси собівартістю 14 000 гр. од., придбані в материнського підприємства М у грудні 2017 року. Запаси обліковувались у підприємства М за 9000 гр. од. Ставка податку на прибуток –25%.

**Розділ 3. ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ МАТЕРИНСЬКОГО ТА ЙОГО
ДОЧІРНИХ ПІДПРИЄМСТВ**

При підготовці консолідованих звітів на 31 грудня 2017 року такі коригуючі записи для 5000 гр. од. нереалізованого прибутку в кінцевих запасах слід здійснити в робочій таблиці:

1. Дебет «Дохід від реалізації»	14 000
Кредит «Собівартість реалізації»	9000
Кредит «Виробничі запаси»	5000
2. Дебет «Відстрочені податкові активи»	1250
Кредит «Податок на прибуток»	1250

Оскільки кінцеві запаси на 31 грудня 2017 р. стають запасами на початок наступного року, то необхідно здійснити коригування в консолідованих фінансових звітах, підготовлених на 31 грудня 2018 р.:

Дебет «Нерозподілені прибутки»	5000
Кредит «Собівартість реалізації»	5000

Припустимо, що запаси реалізовані зовнішньому підприємству в поточному періоді. При здійсненні останнього коригування собівартість реалізації зменшується на суму 5000 гр. од. Собівартість реалізації відображена підприємством Д в 2018 р. на 5000 гр. од. більше ніж та, що група хотіла показати, оскільки собівартість реалізації, відображена материнським підприємством М, становить 14 000 гр. од., тоді як собівартість реалізації групи лише 9000 гр. од. Зменшення собівартості реалізації означає збільшення прибутку. Звідси, у 2018 р. прибуток групи є більшим за суму прибутку юридичних одиниць.

Дебетове коригування початкового залишку нерозподіленого прибутку зменшує цей залишок. Це означає, що група відображає менший прибуток у попередніх роках, ніж суму нерозподіленого прибутку, враховану юридичними одиницями. Це має місце, оскільки у грудні 2017 р. підприємство М відобразило 5000 гр. од. прибутку від продажу запасів підприємству Д, і цей прибуток не визнаватиметься групою до 2018 р.

Записи, що відображають податковий вплив:
 – якщо коригування податкового впливу за попередній період було здійснено в таких періодах:

<i>Дебет «Відстрочені податкові активи»</i>	<i>1250</i>
<i>Кредит «Нерозподілені прибутки»</i>	<i>1250</i>
(01.01.2018)	

При продажу запасів у 2018 р. відстрочений податковий актив резервується:

<i>Дебет «Податок на прибуток»</i>	<i>1250</i>
<i>Кредит «Відстрочені податкові активи»</i>	<i>1250</i>

При об'єднанні цих двох записів:

<i>Дебет «Податок на прибуток»</i>	<i>1250</i>
<i>Кредит «Нерозподілені прибутки»</i>	<i>1250</i>
(01.01.2018)	

Коригування собівартості продажу, нерозподіленого прибутку і податку на прибуток можна об'єднати в один запис:

<i>Дебет «Податок на прибуток»</i>	<i>1250</i>
<i>Дебет «Нерозподілені прибутки»</i>	<i>3750</i>
<i>Кредит «Собівартість реалізації»</i>	<i>5000</i>

Цей запис не впливає на кінцевий залишок нерозподіленого прибутку на 31 грудня 2018 р. Оскільки запаси реалізовані за межі групи, то прибуток за внутрішньогруповими операціями є реалізованим для групи.

Поряд з продажем запасів, можливий продаж необоротних активів у межах групи.

Коригуючі записи показуються у двох аспектах:

- 1) записи для коригування будь-якого прибутку або збитку від продажу необоротного активу;
- 2) записи щодо амортизації необоротного активу після продажу.

Реалізація прибутку чи збитку від продажу стосується амортизації переданого активу, тому слід здійснити записи по амортизації. Якщо передано актив, який не амортизується, лише перший з цих двох записів слід здійснити і визнати реалізований прибуток або збиток, подібно записам у момент продажу необоротного активу зовнішньому підприємству.

У рік передачі коригуючі записи для консолідованої звітності будуть такі:

1. Дебет «Дохід від реалізації необоротних активів»
Кредит «Собівартість реалізованих необоротних активів»
Кредит «Основні засоби»
2. Дебет «Відстрочені податкові активи»
Кредит «Податок на прибуток»

У наступний рік після передачі:

1. Дебет «Нерозподілені прибутки»
(залишок на початок)
Кредит «Основні засоби»
2. Дебет «Відстрочені податкові активи»
Кредит «Нерозподілені прибутки»
(залишок на початок)

Якщо отримано збитки від передачі необоротного активу, то коригування потребують виключення збитку і приведення необоротного активу до собівартості групи. Запис податкового впливу здійснюється тоді, коли визнається відстрочене податкове зобов'язання. Запис при консолідації буде такий:

1. Дебет «Основні засоби»
Дебет «Дохід від реалізації необоротних активів»
Кредит «Собівартість реалізованих необоротних активів»
2. Дебет «Податок на прибуток»
Кредит «Відстрочені податкові зобов'язання»

У наступний рік після передачі регулюючі записи будуть такі:

1. Дебет «Основні засоби»
Кредит «Нерозподілені прибутки» (на початок)
2. Дебет «Нерозподілені прибутки» (на початок)
Кредит «Відстрочені податкові зобов'язання»

У п. Б86 МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність» [18] зазначається, що внутрішньогрупові збитки можуть вказувати на знецінення (зменшення корисності), яке повинно бути визнане у консолідованій фінансовій звітності.

У цьому випадку збиток від зменшення корисності й пов'язані накопичені збитки від зменшення корисності будуть визнаватися в робочій таблиці для консолідації звітів.

Для внутрішньогрупових операцій, таких як передача запасів, визначення реалізованого прибутку від внутрішньогрупового продажу є простим. Прибуток є реалізованим, коли підприємство-покупець, наприклад, материнське підприємство, продає придбані в межах групи запаси зовнішньому стосовно до групи підприємству. Проте коли операції пов'язані з активами, які амортизуються, зовнішнє підприємство не стає прямо залученим до цієї операції, тому що переданий об'єкт залишається в межах групи. Звідси, прибуток чи збитки від продажу цих активів розглядатимуться як ніколи не реалізовані. Коригування прибутку будуть здійснені для кожного року строку корисного використання групою після здійсненої операції.

Реалізація прибутку або збитку по переданому активу, який підлягає амортизації в межах групи, вважається здійсненою, якщо майбутні вигоди, втілені в актив, споживаються групою. Іншими словами, актив, який амортизується і передається в межах групи, ніколи не буде реалізований зовнішньому підприємству, але буде використаний у межах групи для генерування прибутку групи. Оскільки актив використовується в межах групи, то прибутки отримує група. Прикладом отриманих вигод групою може бути посилення до витрат на амортизацію (знос) активу. Розподіл амортизації стосується отримання вигоди від використання активу. Звідси, для активів, які амортизуються, залучення зовнішнього підприємства в операцію має місце на непрямій основі, а за припущенням, що реалізація узгоджується з розподілом амортизації необоротного активу.

Припустимо, дочірнє підприємство реалізувало актив, який підлягає амортизації, материнському підприємству з прибутком у сумі 100 гр. од. Материнське підприємство нараховує амортизацію на прямолінійній основі за ставкою 10%. На дату продажу нереалізований прибуток складає 100 гр. од.

У першій рік після придбання, 10 гр. од. цього прибутку є реалізованим, на кінець року залишається нереалізованим прибуток 90 гр. од. У цей рік група покаже на 90 гр. од. менше прибутку, ніж сума прибутків материнського і дочірнього підприємства. За другий рік група реалізує майбутній прибуток 10 гр. од. і покаже на 10 гр. од. більше прибутку, ніж сума чистих прибутків материнського і дочірнього підприємства. Процес реалізації має місце через коригування амортизації активу послідовно до дати продажу.

У перший рік продажу в межах групи необоротних активів, які підлягають амортизації, основні записи при консолідації для амортизації переданого активу будуть такі:

1. Дебет «Знос основних засобів»
Кредит «Амортизація основних засобів»
2. Дебет «Податок на прибуток»
Кредит «Відстрочені податкові активи»

У наступний рік після передачі:

1. Дебет «Знос основних засобів»
Кредит «Амортизація основних засобів»
Кредит «Нерозподілені прибутки»
(залишок на початок)
2. Дебет «Податок на прибуток»
Дебет «Нерозподілені прибутки»
(залишок на початок)
Кредит «Відстрочені податкові активи»

Якщо при продажу має місце збиток, то ці записи повинні бути зворотними, і запис податкового впливу буде зменшувати відстрочене податкове зобов'язання, створене як результат збитку при передачі. Внутрішньогрупові збитки можуть вказувати на збитки від зменшення корисності, які необхідно визнати при консолідації.

Приклад 3.2. 1 січня 2018 р. материнське підприємство М реалізувало дочірньому підприємству Д устаткування за 37 000 гр. од. Собівартість устаткування у підприємства М становила 40 000 гр. од.

КОНСОЛІДАЦІЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Витрати на амортизацію у підприємства М становили 10% собівартості, а в підприємства Д – 6% собівартості. Сума нарахованого зносу в підприємства М – 4000 гр. од. Ставка податку на прибуток – 25%.

Облікові записи у підприємств на дату придбання 1 січня 2018 р. будуть такі:

– Материнське підприємство М:	
а) Дебет «Рахунки в банках»	37 000
Кредит «Дохід від реалізації необоротних активів»	37 000
б) Дебет «Собівартість реалізованих необоротних активів»	36 000
Дебет «Знос основних засобів»	4000
Кредит «Основні засоби»	40 000
– Дочірнє підприємство Д:	
Дебет «Основні засоби»	37 000
Кредит «Рахунки в банках»	37 000
Коригуючий запис для робочої таблиці:	
Дебет «Дохід від реалізації необоротних активів»	37 000
Кредит «Собівартість реалізованих необоротних активів»	36 000
Кредит «Основні засоби»	1000

З точки зору групи, відсутній продаж основних засобів зовнішньому стосовно до групи підприємству. Тоді як юридична одиниця підприємство М відображає в обліку дохід від реалізації необоротних активів, регулюючі записи пов'язані з виключенням впливу доходу від реалізації необоротних активів. Як результат продажу устаткування відображається в обліку підприємства Д за собівартістю 37 000 гр. од. З точки зору групи, вартість устаткування на час передачі в межах групи – це облікова сума, відображена підприємством продавцем М (36 000 гр. од.). Отже, цей актив відображається в консолідованих фінансових звітах за собівартістю групи. Коригуючий

**Розділ 3. ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ МАТЕРИНСЬКОГО ТА ЙОГО
ДОЧІРНИХ ПІДПРИЄМСТВ**

запис необхідно здійснити, щоб зменшити вартість активу від відображеної суми 37 000 гр. од. до собівартості групи 36 000 гр. од. Звідси, необхідно кредитувати рахунок «Основні засоби» на 1000 гр. од.

За МСФЗ, немає необхідності розкривати окремо дохід від продажу необоротних активів, облікову вартість реалізованого активу. Деякі записи можуть розкривати на основі «нетто» прибуток або збиток від продажу необоротних активів.

У прикладі 3.2 прибуток від продажу устаткування для материнського підприємства М становить 1000 гр. од. Якщо підприємство М відобразить прибуток від продажу необоротних активів, коригуючий запис буде такий:

<i>Дебет «Прибуток від реалізації необоротних активів»</i>	<i>1000</i>
<i>Кредит «Основні засоби»</i>	<i>1000</i>

У консолідованому звіті про фінансові результати буде відображений прибуток або збиток від продажу необоротного активу.

Коригуючі записи зменшать вартість устаткування на 1000 гр. од. Подібно до запасів, будь-яке коригування при консолідації облікової вартості активу забезпечує різницю між обліковою вартістю і податковою базою активу. Тому має місце вирахування тимчасової різниці щодо устаткування. Необхідно визнати відстрочений податковий актив і скоригувати податок на прибуток на суму 250 гр. од.

Коригуючий запис:

<i>Дебет «Відстрочені податкові активи»</i>	<i>250</i>
<i>Кредит «Податок на прибуток»</i>	<i>250</i>
<i>0,25 × 1000</i>	

Відстрочений податковий актив визнається, оскільки має місце зменшення облікової вартості активу. Це може фактично бути зменшенням відстроченого податкового зобов'язання, яке з'являється в юридичній особі, якщо з деяких причин облікова сума активу в юридичній особі більша за податкову базу активу.

До тих пір доки актив, що амортизується, залишається в межах групи, коригуючий запис слід здійснити для зменшення прибутку попереднього періоду і зменшення собівартості активу, як записано в обліку підприємства Д. Коригуючий запис у наступний рік після року продажу активу:

<i>Дебет «Нерозподілені прибутки» (на початок)</i>	<i>1000</i>
<i>Кредит «Основні засоби»</i>	<i>1000</i>

Коригуючий запис щодо амортизації на кінець першого року після продажу визначається порівнянням витрат на амортизацію, з урахуванням собівартості юридичної особи із витратами на амортизацію, зважаючи на собівартість групи:

Підприємство Д, гр. од.:

<i>Собівартість активу</i>	<i>37 000</i>
<i>Витрати на амортизацію</i>	<i>2220</i>
<i>0,06 × 37 000</i>	

Група:

<i>Собівартість активу</i>	<i>36 000</i>
<i>Витрати на амортизацію</i>	<i>2160</i>
<i>0,06 × 36 000</i>	
<i>Коригування</i>	<i>60</i>
<i>2220 – 2160</i>	

При консолідації амортизація зменшується на 60 гр. од.

Коригуючий запис, гр. од.:

<i>Дебет «Знос основних засобів»</i>	<i>60</i>
<i>Кредит «Амортизація основних засобів»</i>	<i>60</i>

Це коригування збільшує прибуток групи на 60 гр. од. Коригування прибутку від продажу зменшує прибуток групи до 1000 гр. од., а коригування амортизації приводить до визнання частини цього прибутку, реалізованого як актив, який використовується. Сума реалізованого прибутку пропорційна до витрат на амортизацію, тобто 6% норми амортизації дочірнього підприємства Д.

Різниця між обліковою вартістю активу в юридичній одиниці і відповідною вартістю у групі на дату продажу

**Розділ 3. ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ МАТЕРИНСЬКОГО ТА ЙОГО
ДОЧІРНИХ ПІДПРИЄМСТВ**

становила 1000 гр. од. (37 000–36 000). На кінець першого року після продажу різниця становила 940 гр. од., тобто коригування для 6% амортизації ($0,94 \times 37\,000 - 0,94 \times 36\,000$).

Зменшення в обліковій вартості на 60 гр. од. приводить до первісної тимчасової різниці в 15 гр. од.

Коригуючий запис податкового впливу, гр. од.:

<i>Дебет «Податок на прибуток»</i>	15
<i>Кредит «Відстрочені податкові активи»</i>	15
$0,25 \times 60$	

Чистий вплив амортизації й коригування податкового впливу на чистий прибуток групи – збільшення на 45 гр. од. (60–15). Прибуток від продажу устаткування після оподаткування 750 гр. од. (1000–250) є реалізованим на 45 гр. од. ($0,06 \times 750$).

Водночас актив залишається, отже, амортизацію слід нараховувати. Звідси, при підготовці консолідованих фінансових звітів за період 2018–2019 рр. коригування на амортизацію повинно відображати вплив різниць амортизації за поточний і попередній період. Коригування щодо амортизації, пов'язане з попереднім періодом, здійснюється за рахунок нерозподіленого прибутку (залишок на початок). Коригування на 31 грудня 2019 р.:

<i>Дебет «Знос основних засобів»</i>	120
<i>Кредит «Амортизація основних засобів»</i>	60
<i>Кредит «Нерозподілені прибутки»</i>	60
<i>01.01.19</i>	

Коригуючий запис на 31 грудня 2019 р. для податкового впливу:

<i>Дебет «Нерозподілені прибутки»</i>	15
<i>01.01.19</i>	
<i>Дебет «Податок на прибуток»</i>	15
<i>Кредит «Відстрочені податкові активи»</i>	30

У відношенні реалізованого прибутку від продажу, нерелізований прибуток від продажу устаткування після оподаткування становить 750 гр. од. $[1000 \times (1 - 0,25)]$. Прибуток реалізований – 45 гр. од. (60 – 15). На кінець другого року після продажу загальна сума прибутку 90 гр. од. є реалізованою, зокрема 45 гр. од. за попередній рік і 45 гр. од. за звітний період. Коли актив повністю буде амортизовано, то прибуток від продажу реалізується в повній сумі.

Можливо, об'єкт, що розглядається одним підприємством у межах групи як запаси, класифікується як необоротний актив іншим підприємством групи. Основою для визначення коригуючих записів у цих випадках є підготовка облікових записів для внутрішньогрупових операцій в обліку залучених підприємств.

Приклад 3.3. 1 червня 2018 р. дочірнє підприємство Д реалізувало материнському підприємству М виробничі запаси за 12 000 гр. од. Собівартість виробничих запасів у підприємства Д становила 6 000 гр. од. Підприємство М планує використовувати запаси як актив, що амортизується зі строком корисного використання 10 років, і без ліквідаційної вартості. Норма прямолінійної амортизації становить 10%. Ставка податку на прибуток – 25%.

Облік такої операції передбачає розгляд двох етапів: продажу й амортизації.

Продаж. Записи в обліку двох підприємств:

– Дочірнє підприємство Д, гр. од.:

1. Дебет «Рахунки в банках»	12 000
Кредит «Дохід від реалізації інших оборотних активів»	12 000
2. Дебет «Собівартість реалізованих виробничих запасів»	6000
Кредит «Виробничі запаси»	6000

– Материнське підприємство М, гр. од.:

1. Дебет «Малоцінні необоротні матеріальні активи»	12 000
Кредит «Рахунки в банках»	12 000

**Розділ 3. ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ МАТЕРИНСЬКОГО ТА ЙОГО
ДОЧІРНИХ ПІДПРИЄМСТВ**

З погляду «юридичної одиниці», має місце продаж запасів і придбання необоротного активу. З погляду групи, не здійснюється ні продаж запасів, ні придбання необоротного активу. Натомість, актив, попередньо визначений як запаси, класифікується як необоротний актив, собівартість якого для групи становить 6000 гр. од.

Коригуючий запис на 31 грудня 2018 р.:

<i>Дебет «Дохід від реалізації інших оборотних активів»</i>	<i>12 000</i>
<i>Кредит «Собівартість реалізованих виробничих запасів»</i>	<i>6000</i>
<i>Кредит «Малоцінні необоротні матеріальні активи»</i>	<i>6000</i>

При порівнянні з переведенням активу зі складу запасів до запасів, дохід від реалізації і собівартість реалізації є коригуючими записами до звіту про фінансові результати дочірнього підприємства Д.

Коригування зменшує облікову вартість необоротного активу до 6000 гр. од. Це призводить до виникнення тимчасової різниці з визнанням відстроченого податкового активу і коригування податку на прибуток в сумі 1500 гр. од.

Коригуючий запис:

<i>Дебет «Відстрочені податкові активи»</i>	<i>1500</i>
<i>Кредит «Податок на прибуток»</i>	<i>1500</i>
<i>0,25 × 6000</i>	

У майбутньому прибуток 6000 гр. од. буде відображений у залишку нерозподіленого прибутку на початок підприємства Д.

Коригуючий запис на 31 грудня 2019 р., гр. од.:

<i>1. Дебет «Нерозподілені прибутки» (на 01.01.19)</i>	<i>6000</i>
<i>Кредит «Малоцінні необоротні матеріальні активи»</i>	<i>6000</i>
<i>2. Дебет «Відстрочені податкові активи»</i>	<i>1500</i>
<i>Кредит «Нерозподілені прибутки» (на 01.01.19)</i>	<i>1500</i>

Амортизація. Підприємство М обліковує актив за 12 000 гр. од. і витрати на амортизацію за нормою 10% від собівартості. Витрати на амортизацію за рік становлять 1200 гр. од. За півроку на 31 грудня 2018 р. витрати на амортизацію становлять 600 гр. од. З точки зору групи, амортизація розраховується на основі собівартості 6000 гр. од., яка приводить до амортизації за півроку 300 гр. од. Для перетворення суми 600 гр. од. юридичної особи в 300 гр. од., необхідні для групи, варто здійснити коригуючий запис на 31 грудня 2018 р.:

<i>Дебет «Знос основних засобів»</i>	300
<i>Кредит «Амортизація основних засобів»</i>	300
Запис податкового впливу:	
<i>Дебет «Податок на прибуток»</i>	75
<i>Кредит «Відстрочені податкові активи»</i>	75
$0,25 \times 300$	

На кінець 31 грудня 2019 року записи для амортизації:

1. <i>Дебет «Знос основних засобів»</i>	900
<i>Кредит «Амортизація основних засобів»</i>	600
<i>Кредит «Нерозподілені прибутки» (01.01.19)</i>	300
2. <i>Дебет «Податок на прибуток»</i>	150
<i>Дебет «Нерозподілені прибутки» (01.01.19)</i>	75
<i>Кредит «Відстрочені податкові активи»</i>	225

Об'єктом розгляду внутрішньогрупових операцій є переведення активу зі складу необоротних активів до складу запасів. Припустимо, дочірнє підприємство Д реалізувало необоротний актив материнському підприємству М, яке класифікується ним як запаси. На дату продажу активу дочірнє підприємство Д здійснить обліковий запис, релевантний до продажу необоротного активу, тоді як материнське підприємство М відобразить придбання запасів. У майбутньому, оскільки материнське підприємство М розглядає об'єкт як запаси, амортизація нараховуватися не буде. З погляду групи, має місце зміна у класифікації активу – необоротного активу на запаси.

Припустимо, що запаси нереалізовані за межі групи на кінець року. Основні коригуючі записи в цей рік будуть такі:

Дебет «Дохід від реалізації необоротних активів»

Кредит «Собівартість реалізованих необоротних активів»

Кредит «Собівартість реалізованих виробничих запасів»

Пов'язані підприємства можуть надавати одне одному різноманітні послуги, зокрема:

– материнське підприємство може перевести в розпорядження дочірнього підприємства окремі кадри на визначений період часу для завершення особливого завдання, поставленого перед дочірнім підприємством. За цю послугу материнське підприємство може призначити винагороду або очікує на виконання інших послуг дочірнім підприємством (приклад 3.4);

– одне підприємство може надати в оренду або орендувати об'єкт основних засобів від іншого (приклад 3.5);

– дочірнє підприємство може існувати виключно з метою виконання деяких окремих завдань материнського підприємства. Наприклад, дослідницька діяльність для материнського підприємства (винагорода для таких досліджень повинна бути сплачена своєчасно). За такої ситуації всі доходи від послуг, зароблені дочірнім підприємством, сплачені материнським підприємством і повинні бути скориговані у процесі консолідації.

Із наданням послуг у межах групи коригування при консолідації не впливають на прибуток групи. При операції залучений платіж материнського підприємства до дочірнього підприємства за надані послуги, материнське підприємство показує витрати, а дочірнє підприємство показує дохід. Чистий вплив на прибуток групи дорівнює нулю.

За таким типом внутрішньогрупових операцій немає необхідності відображати податковий вплив на активи і зобов'язання.

Приклад 3.4. Упродовж 2017–2018 рр. материнське підприємство М запропонувало послугу спеціалістів-службовців дочірньому підприємству Д на два місяці, в обмін за яку

дочірнє підприємство сплатить 50 000 гр. од. материнському підприємству. Річна заробітна плата службовців, яку сплачує материнське підприємство М становить 355 000 гр. од.

Облікові записи в обліку підприємств:

– материнське підприємство М, гр. од.:

Дебет «Рахунки в банках» 50 000

Кредит «Дохід від реалізації робіт і послуг» 50 000

– дочірнє підприємство Д, гр. од.:

Дебет «Собівартість реалізованих робіт і послуг» 50 000

Кредит «Рахунки в банках» 50 000

Група, не заробляє доходу від послуг і не несе витрат, пов'язаних із зовнішнім підприємством стосовно до групи. Тому коригування будуть такі:

Дебет «Дохід від реалізації послуг» 50 000

Кредит «Собівартість реалізованих послуг» 50 000

Коригування не здійснюються стосовно до заробітної плати службовців, оскільки, з погляду групи, зарплата, сплачена службовцям, – це платіж зовнішній стороні. Відсутній вплив на облікові суми активів і зобов'язань, відсутні тимчасові різниці й необхідність коригувань податку на прибуток.

Приклад 3.5. Материнське підприємство М орендує приміщення офісу дочірнього підприємства за 250 000 гр. од. За цією операцією, материнське підприємство обліковує витрати на оренду 250 000 гр. од., а дочірнє підприємство визнає дохід від оренди в сумі 250 000 гр. од. З погляду групи, внутрішньогрупова оренда є повністю внутрішньою угодою. Дохід і витрати необхідно виключити.

Коригуючий запис, гр. од.:

Дебет «Дохід від операційної оренди активів» 250 000

Кредит «Інші витрати операційної діяльності» 250 000

Учасники групи часто позичають і надають грошові позики один одному й відображають у складі витрат відсоток щодо позичених грошових коштів. У деяких випадках

**Розділ 3. ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ МАТЕРИНСЬКОГО ТА ЙОГО
ДОЧІРНИХ ПІДПРИЄМСТВ**

підприємство може бути визначене в межах групи виключно з метою управління фінансами групи і позичення грошових коштів на міжнародному валютному ринку. Коригування при консолідації необхідне щодо цих внутрішньогрупових позичень і відсотка, оскільки, виходячи з позиції групи, ці операції створюють активи і зобов'язання, і доходи, і витрати, які не існують в умовах взаємовідносин групи із зовнішніми підприємствами.

Приклад 3.6. Материнське підприємство М 1 червня 2018 р. випустило 1000 облігацій номінальною вартістю 200 гр. од. зі ставкою відсотка 15%. Відсоток підлягає сплаті 1 червня кожного року. Дочірнє підприємство Д, яке повністю належить материнському підприємству, придбало половину випущених облігацій.

Облікові записи, здійснені материнським і дочірнім підприємствами, гр. од.:

– Материнське підприємство М

1 червня 2018 р.:

Дебет «Рахунки в банках» 200 000

Кредит «Зобов'язання за облігаціями» 200 000

31 грудня 2018 р.

Дебет «Фінансові витрати» 15 000

Кредит «Розрахунки за іншими операціями» 15 000

– Дочірнє підприємство Д

1 червня 2018 р.

Дебет «Довгострокові фінансові інвестиції» 100 000

Кредит «Розрахунки в банках» 100 000

31 грудня 2018 р.

Дебет «Розрахунки за нарахованими доходами» 7500

Кредит «Відсотки одержані» 7500

Коригуючі записи для коригування облікових записів юридичних осіб:

1. *Дебет «Зобов'язання за облігаціями»* 100 000

Кредит «Довгострокові фінансові інвестиції» 100 000

2. *Дебет «Розрахунки за іншими операціями»* 7500

Кредит «Розрахунки за нарахованими доходами» 7500

<i>3. Дебет «Відсотки одержані»</i>	7500
<i>Кредит «Фінансові витрати»</i>	7500

Зміни, внесені до МСБО 27 «Окрема фінансова звітність», зокрема щодо обліку інвестицій у дочірні підприємства в окремих фінансових звітах обумовлюють новий підхід до обліку дивідендів. Так, на відміну від дивідендів до придбання, які обліковуються як зменшення вартості інвестицій, дивіденди після придбання обліковуються у складі прибутку чи збитку в окремій фінансовій звітності материнського підприємства, коли встановлено його право отримати дивіденд [13].

У межах групи можуть мати місце такі ситуації:

- дивіденди, оголошені в поточному періоді, але не сплачені;
- дивіденди, оголошені й сплачені в поточному періоді;
- дивіденди, оголошені й сплачені акціями.

Припустимо, що материнське підприємство, що очікує отримати дивіденди, визнає доходи, коли дивіденди оголошені. Розглянемо приклад коли дивіденди, оголошені в поточному періоді, але не сплачені.

Приклад 3.7. 25 січня 2018 р. дочірнє підприємство Д оголосило дивіденди в сумі 6000 гр. од. із нерозподіленого прибутку від дати придбання. На кінець періоду дивіденди не сплачувалися.

Бухгалтерські записи, здійснені юридичними особами будуть такі:

– Дочірнє підприємство Д	
<i>Дебет «Нерозподілені прибутки»</i>	
<i>(Дивіденди оголошені)</i>	6000
<i>Кредит «Розрахунки за нарахованими дивідендами»</i>	6000
– Материнське підприємство М	
<i>Дебет «Розрахунки за нарахованими доходами»</i>	6000
<i>Кредит «Дивіденди одержані»</i>	6000

Обліковий запис, здійснений дочірнім підприємством, зменшує суму нерозподіленого прибутку і збільшує зобов'язання. З точки зору групи, не відбувається зменшення в капіталі, й група не має зобов'язання зі сплати дивідендів за межі групи. Подібно до цього, група не очікує отримати дивіденди від зовнішнього, стосовно до групи, підприємства.

Звідси, коригуючими записами при консолідації будуть такі:

1. Дебет «Розрахунки за нарахованими дивідендам»	6000
Кредит «Нерозподілені прибутки» (Дивіденди оголошені)	6000
2. Дебет «Дивіденди одержані»	6000
Кредит «Розрахунки за нарахованими доходами»	6000

У наступному періоді, коли дивіденди будуть сплаченими, коригування в робочій таблиці здійснювати не потрібно. Оскільки доходу від дивідендів немає, відсутні дивіденди оголошені і заборгованість за дивідендами на кінець періоду, в такому випадку позиція групи така сама, як сума у фінансових звітах юридичних осіб.

Дочірнє підприємство може зазвичай сплачувати дивіденди у звітному періоді. Розглянемо приклад коли дивіденди оголошені й сплачені у звітному періоді.

Приклад 3.8. Припустимо, дочірнє підприємство Д оголосило і сплатило проміжні дивіденди в сумі 6000 гр. од. у звітному періоді.

Бухгалтерські записи в юридичних осіб групи будуть такі, гр. од.:

– Материнське підприємство М	
Дебет «Рахунки в банках»	6000
Кредит «Дивіденди одержані»	6000
– Дочірнє підприємство Д	
Дебет «Нерозподілені прибутки» (Проміжні дивіденди)	6000
Кредит «Рахунки в банках»	6000

З погляду групи, дивіденди не були сплачені й дохід від дивідендів не було отримано. Звідси, коригування, необхідні для складання консолідованих звітів, будуть такі:

<i>Дебет «Дивіденди одержані»</i>	<i>6000</i>
<i>Кредит «Нерозподілені прибутки»</i> <i>(Проміжні дивіденди)</i>	<i>6000</i>

Дочірнє підприємство може зазвичай сплачувати дивіденди материнському підприємству у формі акцій, а не грошовими коштами. Розглянемо ситуацію коли дивіденди, оголошені й сплачені акціями.

Приклад 3.9. Припустимо, дивіденди у формі акцій на суму 10 000 гр. од. були сплачені дочірнім підприємством Д з нерозподіленого прибутку після придбання.

Бухгалтерські записи дочірнього підприємства Д, гр. од.:	
<i>Дебет «Нерозподілені прибутки»</i> <i>(Дивіденди, сплачені акціями)</i>	<i>10 000</i>
<i>Кредит «Статутний капітал»</i>	<i>10 000</i>

В обліку материнського підприємства М записів немає, оскільки дивіденди акціями, надані материнському підприємству М, не приводять до збільшення вартості інвестиції дочірнього підприємства Д. Крім того, якщо інвестиція відображена за історичною вартістю придбання для капіталу до придбання дочірнього підприємства, на вартість інвестиції не впливатимуть дивіденди акціями, оголошені з капіталу після придбання.

З метою консолідації можливі два альтернативні коригування:

1. Виключення дивідендів акціями, сплаченими з капіталу дочірнього підприємства:

<i>Дебет «Статутний капітал»</i>	<i>10 000</i>
<i>Кредит «Нерозподілені прибутки»</i> <i>(Дивіденди, сплачені акціями)</i>	<i>10 000</i>

Якщо використовується такий регулюючий запис, фактично те, що дочірнє підприємство забезпечує дивіденди акціями, не відображається в консолідованій фінансовій звітності, за винятком розкриття способу виплати дивідендів у примітках. Капіталізація нерозподіленого прибутку дочірнього підприємства Д не впливає на консолідований нерозподілений прибуток, проте робить результат включеним до залишку консолідованої суми нерозподіленого прибутку цього прибутку, що був капіталізований і не є наявним для сплати дивідендів.

2. Дивіденди, сплачені акціями, не виключаються, проте створюється новий резерв капіталізованого прибутку в робочій таблиці.

Коригуючі записи, гр. од.:

<i>Дебет «Статутний капітал»</i>	<i>10 000</i>
<i>Кредит «Резерв капіталізованого прибутку»</i>	<i>10 000</i>

Метою створення резерву капіталізованого прибутку є розкриття факту, що частина нерозподіленого прибутку групи була капіталізована дочірнім підприємством і, отже, не є більше наявною для сплати грошових дивідендів материнському підприємству.

Варто зазначити, що друга альтернатива рекомендована РМСБО як кращий підхід щодо дивідендів, сплачених акціями, тому що виникає резерв капіталізації прибутку в консолідованих фінансових звітах, який є нерозподіленим резервом. З погляду групи, розподіл цього резерву капіталізованого прибутку учасникам (акціонерам) групи є неможливий і, отже, таким, що не розподіляється.

У цілому, проводячи аналіз обліку внутрішньогрупових операцій, які здійснюються між учасниками групи, слід констатувати, що для визначення регулюючих записів щодо внутрішньогрупових переведень, можна застосувати підхід, послідовність виконання якого полягає в такому:

а) здійснення аналізу операцій і подій у межах облікових записів юридичних одиниць, пов'язаних із внутрішньогруповими переведеннями. Визначення, до якого періоду відноситься операція – до попереднього чи поточного;

- б) здійснення аналізу операції з точки зору групи;
- в) складання регулюючих записів від позиції юридичного підприємства до цієї групи;
- г) розгляд регулюючих записів податкового впливу.

Немає сенсу здійснювати регулюючі записи окремих юридичних підприємств, які утворюють групу. Проте у разі потреби окремі журнальні реєстри можуть бути передбачені материнським підприємством для збереження коригувань, здійснених у процесі підготовки консолідованих фінансових звітів. Процес консолідації може бути виконаний з використанням спеціальної робочої таблиці.



Контрольні запитання

1. У чому полягає сутність внутрішньогрупових операцій між учасниками однієї групи? Наведіть приклади внутрішньогрупових операцій?
2. Які особливості облікової політики материнського та дочірніх підприємств щодо внутрішньогрупових операцій?
3. Які види внутрішньогрупових операцій можуть зустрічатися в діяльності групи підприємств?
4. Які особливості обліку внутрішньогрупових операцій? Який бухгалтерський запис складається при виключенні цього типу внутрішньогрупових операцій?
5. Які особливості обліку внутрішньогрупових дивідендів? Який бухгалтерський запис складається при виключенні цього типу внутрішньогрупових операцій?
6. Які особливості обліку внутрішньогрупових позик? Який бухгалтерський запис складається при виключенні цього типу внутрішньогрупових операцій?
7. Які особливості обліку внутрішньогрупових продаж? Який бухгалтерський запис складається при виключенні цього типу внутрішньогрупових операцій?

8. Які особливості обліку внутрішньогрупової передачі основних засобів і нематеріальних активів? Який бухгалтерський запис складається при виключенні цього типу внутрішньогрупових операцій?
9. У чому полягає сутність коригувальних записів при виключенні внутрішньогрупових операцій, внутрішньогрупового сальдо, нереалізованих прибутків (збитків)?
10. Що означають поняття «операції на відстані витягнутої руки» та «операції не на відстані витягнутої руки»? У яких випадках буде визнаватися дохід групи?

Тести для самоконтролю

1. Дочірнє підприємство – це:

- 1) суб'єкт господарювання, який контролюється іншим суб'єктом господарювання;
- 2) суб'єкт господарювання, який перебуває під суттєвим впливом іншого суб'єкта господарювання;
- 3) суб'єкт господарювання, частка в чистих активах якого, належить іншому підприємству;
- 4) усі відповіді правильні.

2. Внутрішньогрупові операції – це:

- 1) операції між материнським та дочірніми підприємствами або між дочірніми підприємствами однієї групи;
- 2) операції між материнським і асоційованими підприємствами;
- 3) операції між материнським і спільним підприємствами;
- 4) усі відповіді правильні.

3. Внутрішньогрупове сальдо – це:

- 1) сальдо дебіторської заборгованості та зобов'язань на дату балансу, яке утворилося внаслідок внутрішньогрупових операцій.
- 2) сальдо нереалізованого прибутку в групі;
- 3) усі відповіді правильні;
- 4) немає правильної відповіді.

4. Як вплине на показники консолідованої фінансової звітності наявність внутрішньогрупового сальдо:

- 1) збільшить валюту балансу;
- 2) зменшить валюту балансу;
- 3) не вплине на валюту балансу;
- 4) немає правильної відповіді.

5. Чи підлягають виключенню при консолідації фінансової звітності нереалізовані прибутки та збитки від внутрішньогрупових операцій:

- 1) підлягають;
- 2) не підлягають;
- 3) підлягають виключенню лише нереалізовані прибутки;
- 4) підлягають виключенню лише нереалізовані збитки.

6. Виключення внутрішньогрупової реалізації продукції товарів і послуг при підготовці консолідованої звітності відображають коригуючим записом:

- 1) дебет «Доходи від реалізації»
кредит «Собівартість реалізації»;
- 2) дебет «Прибуток нерозподілений»
кредит «Собівартість реалізації»;
- 3) усі відповіді правильні;
- 4) немає правильної відповіді.

7. Виключення внутрішньогрупового сальдо дебіторської заборгованості за розрахунками між дочірнім і материнським підприємством при підготовці консолідованої фінансової звітності відображається коригуючим записом:

- 1) дебет «Зобов'язання за внутрішніми розрахунками»,
кредит «Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками»;
- 2) дебет «Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками»,
кредит «Зобов'язання за внутрішніми розрахунками»;
- 3) дебет «доходи від реалізації»,
кредит «собівартість реалізації»;
- 4) усі відповіді правильні.

**8. Виключення внутрішньогрупової заборгованості за пози-
ками при підготовці консолідованої фінансової звітності
відображається коригуючим записом:**

- 1) дебет «Відсотки одержані»
кредит «Фінансові витрати на сплату відсотків»;
- 2) дебет «Фінансові витрати на сплату відсотків»
кредит «Відсотки одержані»;
- 3) дебет «Розрахунки за нарахованими відсотками»
кредит «Розрахунки за нарахованими доходами»;
- 4) усі відповіді правильні.

**9. Виключення внутрішньогрупових доходів і витрат за
позиками при підготовці консолідованої фінансової звіт-
ності відображається коригуючим записом:**

- 1) дебет «Відсотки одержані»
кредит «Фінансові витрати на сплату відсотків»;
- 2) дебет «Фінансові витрати на сплату відсотків»
кредит «Відсотки одержані»;
- 3) дебет «Розрахунки за нарахованими відсотками»
кредит «Розрахунки за нарахованими доходами»;
- 4) усі відповіді правильні.

**10. Виключення балансової вартості інвестицій материн-
ського підприємства у дочірнє на початок року при
підготовці консолідованої фінансової звітності відо-
бражається коригуючим записом:**

- 1) дебет рахунків активів, які були дооцінені, гудвілу,
власного капіталу дочірнього підприємства
кредит «Інвестиції в дочірні підприємства»;
- 2) дебет «Гудвіл при придбанні»
кредит «Інвестиції в дочірні підприємства»;
- 3) дебет «Зареєстрований капітал»
кредит «Інвестиції в дочірні підприємства»;
- 4) немає правильної відповіді.

Вправи для самостійної роботи

Вправа 3.1

Вихідні дані

Компанія М володіє 80% звичайних акцій компанії Д. У 2018 р. компанія Д заробила чистого прибутку 500 000 гр. од.

Завдання:

ВИЗНАЧИТИ:

1. Яку суму неконтрольованої частки слід показати в консолідованому звіті про прибутки та збитки та інший сукупний дохід за 2018 рік?
2. Яку суму неконтрольованої частки слід показати у звіті про прибутки та збитки та інший сукупний дохід за 2018 рік, складений компанією Д?

Вправа 3.2

Вихідні дані

Компанія «Паркер» володіє 70% акцій корпорації «Сміт». Протягом 2018 р. компанія «Паркер» реалізувала корпорації «Сміт» товари на суму 250 000 гр. од. Корпорація «Сміт» реалізувала всі товари придбані у компанії «Паркер» протягом 2018 р.

Є така інформація про продажі обох компаній:

Стаття	«Паркер», гр.од.	«Сміт», гр.од.
Продажі	1 000 000	700 000
Собівартість продажу	<u>400 000</u>	<u>350 000</u>
Валовий прибуток	600 000 =====	350 000 =====

Завдання:

Визначити, яку суму собівартості продажу потрібно відобразити в консолідованому звіті про прибутки та збитки та інший сукупний дохід компанії «Паркер»?

Вправа 3.3

Вихідні дані

Корпорація «Кінг» володіє 80% капіталу корпорації «Лія». Протягом жовтня 2018 р. «Лія» продала товари «Кінг» за 100 000 гр. од.

На 31 грудня 2018 р. 1/2 цих товарів залишилися на балансі «Кінг». У 2017 році відсоток валового прибутку становив 30% для «Кінг» і 40% для «Лія».

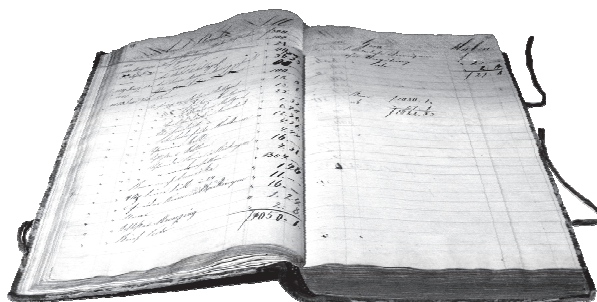
Завдання:

Визначити, яку суму нереалізованого внутрішньогрупового прибутку слід виключити з консолідованого звіту про фінансовий стан на 31 грудня 2018 р.?

Розділ 4

ОБЛІК ТА ВІДОБРАЖЕННЯ У КОНСОЛІДОВАНІЙ ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ ІНВЕСТИЦІЙ В АСОЦІЙОВАНІ ТА СПІЛЬНІ ПІДПРИЄМСТВА ГРУПИ

- 4.1. *Визначення й характеристика асоційованого та спільного підприємства.*
- 4.2. *Облік інвестицій за методом участі в капіталі.*
- 4.3. *Розкриття інформації про інвестиції в асоційовані та спільні підприємства у консолідованій фінансовій звітності.*



ПІСЛЯ ВИВЧЕННЯ ЦЬОГО РОЗДІЛУ ВИ ПОВИННІ:

- ✓ розуміти: підходи до оцінки, порядок обліку та відображення у фінансовій звітності інвестицій в асоційовані та спільні підприємства;
- ✓ знати: специфіку суттєвого та спільного контролю та їх впливу на облікову політику материнської компанії щодо інвестицій в асоційовані та спільні підприємства;
- ✓ вміти: оцінювати інвестиції в асоційовані та спільні підприємства, відображати інвестиції за методом участі в капіталі, розкривати інформацію про асоційовані та спільні підприємства у примітках до консолідованої фінансової звітності.

4.1. Визначення й характеристика асоційованого та спільного підприємства

Інвестицію в інше підприємство можна класифікувати як інвестицію в:

- просту інвестицію;
- асоційоване підприємство;
- спільну діяльність;
- дочірнє підприємство.

Для простої інвестиції характерною ознакою є відсутність пов'язаних відносин із інвестором. Зазвичай частка інвестора в капіталі об'єкта інвестування не перевищує 20 відсотків.

Порядок відображення простої інвестиції, як в індивідуальних, так і консолідованих фінансових звітах, залежить від намірів. Якщо інвестицію мають намір використовувати «на продовженій основі в діяльності підприємства», вона повинна обліковуватись як довгостроковий актив. Якщо такий намір відсутній, інвестиція повинна бути показана, як оборотний актив.

Для інвестиції в асоційоване підприємство характерною ознакою є існування суттєвого впливу.

У МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства» наведене визначення асоційованого підприємства. Зокрема, асоційоване підприємство – це суб'єкт господарювання, в якому інвестор має суттєвий вплив. Суттєвий вплив – це повноваження брати участь у прийнятті рішень з фінансової та операційної політики об'єкта інвестування, але не контроль чи спільний контроль над таким спільним підприємством [14].

Відповідно до НП(С)БО 12 «Фінансові інвестиції», *суттєвий вплив* – повноваження брати участь у прийнятті рішень з фінансової, господарської та комерційної політики об'єкта інвестування без здійснення контролю цієї політики [23].

Свідченням наявності суттєвого впливу суб'єкта господарювання є один чи декілька фактів, які представлено у табл. 4.1.

Таблиця 4.1

Факти, що засвідчують наявність суттєвого впливу суб'єкта господарювання

Факт	МСБО 28	НП(С)БО 12
Володіння двадцятьма або більше відсотками акцій (статутного капіталу) підприємства	+	+
Представництво в раді директорів або аналогічному керівному органі підприємства	+	+
Участь у прийнятті рішень	-	+
Участь у процесах розробки політики, у тому числі участь у прийнятті рішень щодо дивідендів або інших виплат	+	-
Суттєві операції між суб'єктом господарювання та його об'єктами інвестування	+	-
Взаємообмін управлінським персоналом	+	+
Забезпечення підприємства необхідною техніко-економічною інформацією	+	+

Джерело: складено на основі [14; 23].

В українському законодавстві визначення асоційованого підприємства наведене в Господарському Кодексі.

Відповідно до ст. 126 асоційовані підприємства (господарські організації) – це група суб'єктів господарювання – юридичних осіб, пов'язаних між собою відносинами економічної та/або організаційної залежності у формі участі у статутному фонді та/або управлінні [1].

У Господарському Кодексі також зазначено на виникнення залежності між асоційованими підприємствами. Проста залежність між асоційованими підприємствами виникає у разі, якщо одне з них має можливість блокувати прийняття рішень іншим (залежним) підприємством, які повинні прийматися відповідно до закону та/або установчих документів цього підприємства кваліфікованою більшістю голосів.

Вирішальна залежність між асоційованими підприємствами виникає у разі, якщо між підприємствами встановлюються

відносини контролю-підпорядкування за рахунок переважної участі контролюючого підприємства у статутному фонді та/або загальних зборах чи інших органах управління іншого (дочірнього) підприємства, зокрема володіння контрольним пакетом акцій [1].

Наразі, у визначенні асоційованого підприємства за обліковими правилами і законодавчими нормами існують розбіжності.

Для інвестиції у спільну діяльність характерною ознакою є існування спільного контролю.

Визначення спільної діяльності, спільного контролю, оператора спільного контролю наведені у НП(С)БО 12 «Фінансові інвестиції». Ці визначення відрізняються від визначень, які наведені в МСБО 28 після його перегляду в 2011 р. та МСФЗ 11 «Спільна діяльність» (чинний з 1 січня 2013 р.) (табл. 4.2).

Таблиця 4.2

Визначення спільної діяльності за МСФЗ і НП(С)БО

Поняття	МСБО 28	НП(С)БО 12
Спільна діяльність	діяльність, над якою дві або більша кількість сторін мають спільний контроль	господарська діяльність зі створенням або без створення юридичної особи, яка є об'єктом спільного контролю двох або більше сторін відповідно до письмової угоди між ними
Спільний контроль	узгоджений контрактом розподіл контролю над діяльністю, який існує лише тоді, коли рішення про значущі види діяльності вимагають одностайної згоди сторін, між якими розподілено контроль	розподіл контролю за господарською діяльністю відповідно до угоди про ведення спільної діяльності

КОНСОЛІДАЦІЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Закінчення табл. 4.2

Поняття	МСБО 28	НП(С)БО 12
Спільна операція	спільна діяльність, яка передбачає наявність у сторін, що мають спільний контроль над діяльністю, прав на активи та обов'язків щодо зобов'язань, пов'язаних з діяльністю	відсутнє
Спільний оператор	сторона спільної операції, яка має спільний контроль над такою спільною операцією	відсутнє
Спільне підприємство	спільна діяльність, яка передбачає наявність у сторін, що мають спільний контроль над діяльністю, права на чисті активи такої діяльності	відсутнє
Учасник спільного підприємства	сторона спільного підприємства, яка має спільний контроль над таким спільним підприємством	учасники спільної діяльності зі створенням юридичної особи (спільного підприємства), які здійснюють контроль за її діяльністю
Сторона спільної діяльності	Суб'єкт господарювання, який бере участь у спільній діяльності незалежно від того, чи має цей суб'єкт господарювання спільний контроль над такою діяльністю	відсутнє
Оператор спільної діяльності	відсутнє	учасник спільної діяльності без створення юридичної особи, якому згідно з договором доручено вести справи спільної діяльності, зокрема її бухгалтерський облік

Джерело: складено на основі [14;23].

Спільна діяльність має такі характеристики:

- а) сторони пов'язані контрактною угодою;
- б) контрактна угода надає двом або декільком із зазначених вище сторін спільний контроль над діяльністю.

Контрактна угода визначає умови, на яких сторони беруть участь у діяльності, що є предметом угоди. Як правило, контрактна угода визначає такі питання, як [38]:

- а) мета, діяльність та тривалість спільної діяльності;
- б) порядок призначення членів ради директорів або еквівалентного органу управління спільною діяльністю;
- в) процес прийняття рішень: питання, що вимагають рішень сторін, права голосу сторін та необхідний рівень підтримки таких питань. Процес прийняття рішень, відображений у контрактній угоді, встановлює спільний контроль над діяльністю;
- г) внески в капітал та інші внески сторін;
- д) порядок розподілу сторонами активів, зобов'язань, доходів, витрат або прибутків чи збитків, пов'язаних зі спільною діяльністю.

Згідно з МСФЗ 11 спільна діяльність може здійснюватися в різних формах: або спільна операція або спільне підприємство. Виділення таких форм спільної діяльності залежить від прав та обов'язків сторін такої діяльності. Якщо суб'єкт господарювання має права на активи та обов'язки щодо зобов'язань, які пов'язані з діяльністю, то діяльність є спільною операцією, а сторони називаються спільними операторами.

Якщо суб'єкт господарювання має права на чисті активи діяльності, то діяльність є спільним підприємством, а сторони називаються учасниками спільного підприємства.

При оцінюванні чи є спільна діяльність спільною операцією або спільним підприємством, суб'єкт господарювання застосовує судження.

Порівняння типових умов контрактних угод форм спільної діяльності подано в табл. 4.3.

Таблиця 4.3

Оцінювання умов контрактної угоди спільної діяльності

Умова	Спільна операція	Спільне підприємство
Умови контрактної угоди	Контрактна угода надає сторонам спільної діяльності права на активи та обов'язки стосовно зобов'язань, які пов'язані з діяльністю	Контрактна угода надає сторонам спільної діяльності права на чисті активи діяльності (тобто окреме утворення, а не сторони, має права на активи та обов'язки стосовно зобов'язань, пов'язаних з діяльністю)
Права на активи	Контрактна угода встановлює, що сторони спільної діяльності поділяють всі типи прав (наприклад, права володіння, користування або право власності) щодо активів, пов'язаних з діяльністю, у визначеній пропорції (наприклад, у пропорції до частки участі сторін у діяльності)	Контрактна угода встановлює, що активи, внесені у діяльність або у подальшому придбані в рамках спільної діяльності, – це активи, що належать діяльності (як суб'єктові). Сторони не мають прав (наприклад, прав володіння, користування або права власності) щодо активів діяльності
Обов'язки щодо зобов'язань	Контрактна угода встановлює, що сторони спільної діяльності поділяють всі зобов'язання, обов'язки, видатки та витрати у визначеній пропорції (наприклад, у пропорції до часток участі сторін у діяльності, або у пропорції до обсягу робіт у межах діяльності, що відноситься безпосередньо до відповідних сторін). Контрактна угода встановлює, що сторони	Контрактна угода встановлює, що спільна діяльність (як суб'єкт) несе відповідальність за свої борги та обов'язки. Контрактна угода встановлює, що сторони спільної діяльності несуть відповідальність перед діяльністю (як суб'єктом) лише в обсязі своїх відповідних інвестицій у діяльність та/ або своїх відповідних зобов'язань внести будь-який несплачений або додатковий капітал у діяльність (як суб'єкт)

**Розділ 4. ОБЛІК ТА ВІДОБРАЖЕННЯ У КОНСОЛІДОВАНІЙ ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ
ІНВЕСТИЦІЙ В АСОЦІЙОВАНІ ТА СПІЛЬНІ ПІДПРИЄМСТВА ГРУПИ**

Закінчення табл. 4.3

Умова	Спільна операція	Спільне підприємство
	спільної діяльності несуть відповідальність за позовами третіх сторін	Контрактна угода встановлює, що кредитори спільної діяльності не мають прав регресу проти жодної сторони стосовно боргів або зобов'язань діяльності (як суб'єкта)
Доходи, витрати, прибуток або збиток	Контрактна угода встановлює розподіл доходів та витрат на основі відносних показників діяльності кожної зі сторін спільної діяльності. Наприклад, контрактна угода може встановлювати, що доходи та витрати розподіляються на основі часток використання кожною зі сторін загальних потужностей заводу, який експлуатується спільно, що може не відповідати їхнім часткам участі у спільній діяльності	Контрактна угода встановлює частку кожної сторони у прибутку або збитку, пов'язаному з діяльністю за угодою
Гарантії	Від сторін спільної діяльності часто вимагають надати гарантії третім сторонам, які, наприклад, отримують послугу від спільної діяльності (як від суб'єкта) або забезпечують фінансування спільної діяльності. Надання таких гарантій, або зобов'язання сторін надати їх, саме по собі, не визначає, що спільна діяльність є спільною операцією. Характеристика, яка визначає класифікацію спільної діяльності як спільної операції чи спільного підприємства, – це те, чи мають сторони обов'язки стосовно зобов'язань, пов'язаних з діяльністю (для деяких з них сторони могли надати або не надати гарантії)	

Джерело: складено на основі [38].

Приклад 4.1.

Іноземна тренінгова компанія, яка спеціалізується на наданні консультацій у сфері податкового консалтингу, та місцева консультаційна компанія працюють разом і надають послуги щодо навчання податкового менеджменту на національній мові. Тренінгова компанія забезпечує навчальними матеріалами, переклад яких здійснює місцева компанія, а потім організує навчання. Дохід від надання послуг з навчання розподіляється порівну.

Якщо не було створено окремої юридичної особи, це буде приклад спільної операції.

Оскільки не існує окремої юридичної особи, ніякого коригування для консолідації не потрібно. Кожний спільний оператор використовує свої власні активи й їх, за нормальною практикою, слід включати в активи до його власних фінансових звітів. Кожний спільний оператор несе свої власні витрати, і вони будуть включені до звіту про сукупні доходи. Будь-який дохід, отриманий від спільних операцій, буде розподілений згідно з контрактною угодою, часто відповідно частки використаних активів і витрат, понесених кожним спільним оператором. Частку доходу кожного спільного оператора слід включати до доходу за відповідний період.

Приклад 4.2.

Чотири авіакомпанії планують почати польоти в нову країну. Кожна авіакомпанія має свій аеропорт, тому питання про конкуренцію не стоїть. Внаслідок наявності протекціоністського законодавства в цій країні, компанії не бажають нести ризики, пов'язані з запуском нової компанії у країні. Проте, оскільки всі авіакомпанії прийняли рішення почати польоти на цьому потенційно прибутковому ринку, вони погодилися створити нове підприємство, де кожна з них буде володіти 25% акцій. Через створення тільки одного підприємства вони заощадають значні кошти, призначені для юридичного забезпечення. Кожна компанія продасть створеному підприємству один літак і один з менеджерів кожної компанії буде направлений на роботу в нове підприємство, персонал нового підприємства буде набраний на місці.

Оскільки було створене нове підприємство, ця спільна діяльність є спільним підприємством. Кожний учасник спільного підприємства повинен використовувати метод участі в капіталі, як описано у МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства».

Для інвестиції в дочірнє підприємство характерною ознакою є можливість здійснювати контроль. У національних НП(С)БО і МСФЗ прописані умови підтвердження контролю. Зокрема, якщо материнське підприємство має владні повноваження і фактичну можливість для їх здійснення. Також при визначенні контролю слід враховувати чи результати діяльності дочірнього підприємства призводять до змін у складі і вартості активів, зобов'язань, власного капіталу материнського підприємства. Огляд умов, що підтверджують наявність контролю детально розглянуто у **розділі 1** «Сутність та загальні вимоги до консолідованої фінансової звітності».

Інформація про асоційовані, спільні, дочірні підприємства розкривається у Примітках до консолідованої звітності. У табл. 4.4 наведено витяг про розкриття інформації про асоційоване підприємство ПАТ «Фармак».

Таблиця 4.4

**Витяг із Приміток до консолідованої фінансової звітності
ПАТ «Фармак» за рік, що закінчився 31 грудня 2017 р.
Розділ 1. Загальна інформація**

Назва підприємства	Основна діяльність	Місце реєстрації та операційної діяльності	Ефективна частка власності компанії станом на 31 грудня	
			2017	2016
Асоційоване підприємство: ТОВ «Фармак СП»	Збут лікарських препаратів	Польща, Варшава	26%	26%

Джерело: складено на основі [26].

Для обліку інвестицій в асоційоване, спільне підприємства національний стандарт 12 «Фінансові інвестиції» і міжнародні стандарти – МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства» та МСФЗ 11 «Спільна діяльність» розглядають підхід, який передбачає підготовку консолідованих фінансових звітів інвестором, а в разі відсутності консолідації – відображення таких інвестицій у звичайних звітах.

4.2. Облік інвестицій за методом участі в капіталі

МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства» передбачає єдиний підхід до відображення частки материнського підприємства в асоційованому та спільному підприємстві в консолідованих фінансових звітах: *за методом участі в капіталі*.

Відповідно до п. 3 МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства», метод участі в капіталі – це метод обліку, за яким інвестицію первісно визнають за собівартістю, а потім коригують відповідно до зміни частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування після придбання. Прибуток чи збиток інвестора включає частку інвестора у прибутку чи збитку об'єкта інвестування, а інший сукупний дохід інвестора включає його частку в іншому сукупному доході об'єкта інвестування [14].

Згідно з методом участі в капіталі, при первісному визнанні інвестиція в асоційоване або спільне підприємство визнається за собівартістю і згодом її балансова вартість збільшується або зменшується для визнання частки інвестора у прибутку або збитку об'єкта інвестування після дати придбання. Частка інвестора у прибутку або збитку об'єкта інвестування визнається у прибутку або збитку інвестора. Якщо асоційоване або спільне підприємство несе збитки, а частка збитків інвестора перевищує суму його первісних інвестицій, такі інвестиції слід відображати за нульовою вартістю.

Виплати (наприклад, дивіденди), отримані від об'єкта інвестування, зменшують балансову вартість інвестиції. Сума фактично отриманих дивідендів вираховується з вартості інвестиції, оскільки дивіденди сплачуються за рахунок прибутку, який вже визнаний у звіті про фінансовий результат (сукупні доходи); відтак, їх визнання як дохід у звіті про фінансові результати (сукупні доходи) і включення у вартість інвестиції означатиме, що вони включені двічі. Вилучення отриманих від об'єкта інвестування дивідендів з вартості інвестиції показує, що вартість інвестиції зменшилася, оскільки інвестор, фактично, вилучив певну частину капіталу.

Коригування балансової вартості можуть бути необхідними й при зміні пропорційної частки інвестора в об'єкті інвестування, яка виникає від змін в інших сукупних прибутках об'єкта інвестування. Такі зміни включають і зміни, що виникають від переоцінки основних засобів та від різниці у валютних курсах. Частка інвестора в цих змінах визнається в іншому сукупному прибутку інвестора.

Метод участі у капіталі приймає до уваги той факт, що, хоча сума первісних витрат на інвестиції залишається незмінною, з часом асоційоване і спільне підприємство генеруватиме прибуток та його вартість зростатиме. Оскільки материнське підприємство як інвестор має спільний контроль над об'єктом інвестування або чинить суттєвий вплив на нього, то материнське підприємство має частку участі в результатах діяльності асоційованого чи спільного підприємства і, внаслідок цього, дохід від своєї інвестиції. Материнське підприємство як інвестор обліковує цю частку участі, розширюючи сферу охоплення своєї фінансової звітності і включаючи до неї частку прибутку або збитку такого об'єкта інвестування.

Таким чином, для відображення суті цієї операції, вартість інвестицій також слід збільшувати. Так само, якщо асоційоване і спільне підприємство несе збитки, виникає необхідність у зменшенні вартості інвестицій. Внаслідок цього застосування материнським підприємством як інвестором метода участі у капіталі забезпечує більш інформативну

консолідовану звітність про чисті активи та прибуток та збиток інвестора. Відповідно до МСБО 1 Подання фінансових звітів, дохід від інвестицій в асоційовані та спільні підприємства належить розкривати з фінансовим доходом або витратами як єдину статтю [12].

Частка групи в асоційованому або спільному підприємстві є сукупністю часток участі материнського підприємства та його дочірніх підприємств у такому асоційованому або спільному підприємстві. Частки участі інших асоційованих або спільних підприємств групи у цьому випадку ігноруються. Якщо асоційоване або спільне підприємство має дочірні, асоційовані або спільні підприємства, то прибуток або збиток, інший сукупний дохід та чисті активи, що враховуються при застосуванні методу участі в капіталі, – це той прибуток або збиток, інший сукупний дохід та чисті активи, що визнані у фінансовій звітності асоційованого або спільного підприємства (включаючи частку цього асоційованого або спільного підприємства у прибутку або збитку, іншому сукупному доході та чистих активах його асоційованих та спільних підприємств), після будь-яких коригувань, необхідних для запровадження єдиних облікових політик [14].

Оскільки асоційоване та спільне підприємство не є учасником групи, внутрішньогрупова дебіторська та кредиторська заборгованість не вираховується (не підлягає взаємозаліку), подібним чином не вираховуються внутрішньогрупова реалізація і придбання.

Прибутки та збитки, які є наслідком операцій «зверху–вниз» та «знизу–вгору» між материнським підприємством (включаючи консолідовані дочірні підприємства) та його асоційованим або спільним підприємством, визнаються у фінансовій звітності материнського підприємства лише у межах часток непов'язаних суб'єктів господарювання в асоційованому чи спільному підприємстві.

Частка материнського підприємства як інвестора у прибутках та збитках асоційованого чи спільного підприємства, які є наслідком цих операцій, виключається. Нереалізований прибуток за операціями між інвестором та асоційованим або

спільним підприємством має вираховуватися подібно до підходу щодо відображення дочірніх підприємств.

Якщо операції «зверху–вниз» є свідченням зменшення чистої вартості реалізації активів, які передбачається продати або передати, або збитку внаслідок зменшення корисності таких активів, то такі збитки материнське підприємство як інвестор має визнавати повністю. Якщо операції «знизу–вгору» є свідченням зменшення чистої вартості реалізації активів, які передбачається придбати, або збитку внаслідок зменшення корисності таких активів, то материнське підприємство як інвестор має визнавати свою частку в цих збитках.

Інвестиція в асоційоване і спільне підприємство обліковується із застосуванням методу участі в капіталі, починаючи з дати, коли це підприємство стає асоційованим або спільним. Після придбання інвестиції будь-яка різниця між собівартістю інвестиції та часткою материнського підприємства в чистій справедливій вартості ідентифікованих активів і зобов'язань об'єкта інвестування обліковується так:

- гудвіл, пов'язаний з асоційованим або спільним підприємством, включається в балансову вартість інвестиції. Амортизація цього гудвілу не дозволяється;
- будь-яке перевищення частки материнського підприємства в чистій справедливій вартості ідентифікованих активів і зобов'язань об'єкта інвестування над собівартістю інвестиції включається як дохід при визначенні частки материнського підприємства у прибутку або збитку асоційованого або спільного підприємства за той період, у якому інвестиція придбана.

Приклад 4.3.

Підприємство М придбало 30% прав голосу підприємства А за 900 тис. гр. од. У перший рік придбання прав голосу підприємство А мало чистий прибуток 500 тис. гр. од. і виплатила дивіденди грошима в сумі 300 тис. гр. од.

Балансова вартість інвестиції в підприємство А на кінець першого року володіння правами голосу за методом участі в капіталі буде складати 960 тис. гр. од.

КОНСОЛІДАЦІЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Розрахунок:

Вартість придбання	900
Частка в чистому прибутку А	
$30\% \times 500$	150
Частка в дивідендах, отриманих від А	
$30\% \times 300$	(90)
Разом	960

Алгоритм застосування методу участі в капіталі наведено на рис. 4.1.



Рис. 4.1. Метод участі в капіталі при визначенні балансової вартості інвестиції в асоційоване і спільне підприємство

Джерело: власна розробка.

Слід зазначити, що крім випадків, коли інвестиція або частина інвестиції в асоційоване або спільне підприємство класифікується як утримувана для продажу відповідно до МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», інвестиція або будь-яка утримувана частка в інвестиції, не класифікована як утримувана для продажу, має бути класифікована як непоточний актив і відповідно відображена в консолідованому Звіті про фінансовий стан.

У п. 17 МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства» наведені умови, наявність яких у повному обсязі звільняє материнське підприємство від застосування методу участі в капіталі. Це такі умови [14]:

- 1) материнське підприємство є дочірнім підприємством, яке перебуває в повній власності або частковій власності іншого суб'єкта господарювання, і його інші власники, (в тому числі й ті, хто за інших обставин не має права голосу) були поінформовані і не мають заперечень щодо того, що материнське підприємство не застосовує метод участі в капіталі;
- 2) боргові інструменти або інструменти власного капіталу материнського підприємства не обертаються на відкритому ринку (на вітчизняній чи зарубіжній фондовій біржі або ж на позабіржовому ринку, в тому числі на місцевому та регіональному ринках);
- 3) материнське підприємство не подавало і не перебуває у процесі подання своєї фінансової звітності до комісії з цінних паперів або до іншого регуляторного органу з метою випуску інструментів будь-якого класу на відкритий ринок;
- 4) кінцеве або будь-яке проміжне материнське підприємство цього материнського підприємства, яке є інвестором, складає для оприлюднення консолідовану фінансову звітність відповідно до вимог МСФЗ.

У п. 22 МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства» зазначено про те, що материнське підприємство припиняє застосовувати метод участі в капіталі, починаючи

з дати, коли його інвестиція перестає бути асоційованим або спільним підприємством [14]:

- 1) якщо інвестиція перетворюється у дочірнє підприємство, материнське підприємство обліковує свою інвестицію відповідно до МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» та МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність»;
- 2) якщо збережена частка участі в колишньому асоційованому або спільному підприємстві є фінансовим активом, то материнське підприємство оцінює збережену частку участі за справедливою вартістю. Справедливу вартість збереженої частки участі слід вважати справедливою вартістю при первісному визнанні її як фінансового активу відповідно до МСФЗ 9 «Фінансові інструменти». Материнське підприємство визнає у прибутку або збитку будь-яку різницю між:
 - 2.1) справедливою вартістю будь-якої збереженої частки участі та будь-якими коштами від вибуття частини частки участі в асоційованому або спільному підприємстві; та
 - 2.2) балансовою вартістю інвестиції на дату, коли було припинено використання метода участі в капіталі.
- 3) коли материнське підприємство припиняє використовувати метод участі в капіталі, воно має обліковувати всі суми, які раніше визнавались в іншому сукупному доході у зв'язку з такою інвестицією, на такій самій основі, яка вимагалася б, якби об'єкт інвестування безпосередньо здійснив вибуття відповідних активів та зобов'язань.

Тому, якщо прибуток або збиток, визнаний раніше об'єктом інвестування у складі іншого сукупного доходу, перекласифікується у прибуток чи збиток від вибуття відповідних активів або зобов'язань, то материнське підприємство перекласифікує прибуток або збиток із власного капіталу у прибуток або збиток (як коригування внаслідок перекласифікації), коли припиняється використання метода участі в капіталі.

Якщо інвестиція в асоційоване підприємство перетворюється в інвестицію у спільне підприємство або інвестиція у спільне підприємство перетворюється в інвестицію в асоційоване підприємство, то материнське підприємство продовжує застосовувати метод участі в капіталі і не переоцінює збережену частку участі.

Застосовуючи метод участі в капіталі, материнське підприємство використовує останню наявну фінансову звітність асоційованого або спільного підприємства. Якщо звітні дати материнського підприємства та асоційованого або спільного підприємства різні, то асоційоване або спільне підприємство складає для використання материнським підприємством фінансову звітність на ту саму дату, що й фінансова звітність материнського підприємства (за винятком тих випадків, коли це зробити неможливо).

Якщо відповідно фінансова звітність асоційованого або спільного підприємства, яка використовується при застосуванні методу участі в капіталі, була складена на іншу дату, ніж фінансова звітність материнського підприємства, необхідно внести коригування для відображення суттєвих операцій чи подій, які відбуваються між цією датою та датою фінансової звітності материнського підприємства. У будь-якому випадку різниця між датами завершення звітного періоду асоційованого або спільного підприємства та материнського підприємства не повинна перевищувати трьох місяців. Тривалість звітних періодів та будь-яка різниця між датами закінчення звітних періодів повинні залишатися однаковими від одного періоду до іншого.

Фінансову звітність материнського підприємства слід складати із застосуванням єдиних облікових політик щодо подібних операцій та подій за схожих обставин.

Якщо асоційоване або спільне підприємство застосовує облікові політики, відмінні від облікових політик, що застосовуються материнським підприємством щодо подібних операцій та подій за схожих обставин, то у разі використання материнським підприємством фінансової звітності асоційованого

підприємства при застосуванні методу участі в капіталі необхідно зробити відповідні коригування для узгодження облікових політик асоційованого або спільного підприємства з обліковими політиками материнського підприємства [14].

У національному законодавстві методи обліку інвестицій у асоційовані і спільні підприємства визначені у НП(С)БО 12 «Фінансові інвестиції». Зокрема, інвестиції в асоційовані підприємства обліковуються за методом участі в капіталі, крім таких випадків, якщо: 1) інвестицію купують для її продажу в близькому майбутньому – протягом дванадцяти місяців з дати придбання; або 2) інвестор здійснює свою діяльність в умовах жорстких довгострокових обмежень, які значно послаблюють його здатність отримувати кошти, такі як дивіденди, протягом періоду, що перевищує дванадцять місяців [23].

У таких випадках інвестиції слід обліковувати за справедливою вартістю. Фінансові інвестиції, справедливу вартість яких достовірно визначити неможливо відображаються на дату балансу за їх собівартістю з урахуванням зменшення корисності інвестиції.

Фінансові інвестиції обліковуються за методом участі в капіталі на останній день місяця, в якому об'єкт інвестування відповідає визначенню асоційованого або дочірнього підприємства. Застосування методу участі в капіталі для обліку фінансових інвестицій припиняється з останнього дня місяця, в якому об'єкт інвестування не відповідає критеріям асоційованого або дочірнього підприємства.

Оцінка та облік фінансових інвестицій здійснюються за кожною фінансовою інвестицією.

Приклад 4.4.

Підприємство М 3 січня 2018 р. придбало частку (40%) у власному капіталі підприємства А за 6680 тис. грн. У продовж 2018 р. була здійснена дооцінка необоротних активів на суму 600 тис. грн. Чистий прибуток за 2018 р. асоційованого підприємства становить 1100 тис. грн, сума нарахованих дивідендів – 500 тис. грн.

Підприємство М веде облік інвестиції в асоційоване підприємство А за методом участі в капіталі. Інформація про зміни у власному капіталі підприємства А представлена у табл. 4.5.

Таблиця 4.5

**Фрагмент балансу (звіту про фінансовий стан)
асоційованого підприємства А
на 31.12.2018, тис. грн**

Статті власного капіталу асоційованого підприємства А	На 01.01.2018	На 31.12.2018	Зміни у власному капіталі
Зареєстрований (пайовий) капітал	10000	10000	–
Резервний капітал	2500	2500	–
Капітал у дооцінках	3000	3600	600
Нерозподілений прибуток	1200	1800*	600
Разом	16700	17900	1200

* У складі нерозподіленого прибутку на 31.12.2018 прибуток від реалізації товарів підприємству М становить 100 тис. грн. Придбані підприємством М товари у 2018 р. не реалізовані.

Вартість фінансової інвестиції підприємства М в асоційоване підприємство А, яка відображається в обліку за методом участі в капіталі, становитиме 7120 тис. грн.

Порядок відображення інвестиції в асоційоване підприємство в національному бухгалтерському обліку показаний у табл. 4.6.

У НП(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» визначений порядок відображення в обліку спільної діяльності без створення і зі створенням юридичної особи.

Таблиця 4.6

Порядок відображення в обліку фінансової інвестиції підприємства М в асоційоване підприємство А

Показники	Сума, тис. грн	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
Балансова вартість інвестиції на 01.01.2018	6680	141 Інвестиція пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі	X
Частка інвестора в чистому прибутку за 2018 р. $(1100 - 100) \times 40\%$	400	141 Інвестиція пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі	721 Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства
Частка інвестора в дивідендах $(500 \times 40\%)$	200	373 Розрахунки за нарахованими доходами	141 Інвестиція пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі
Частка інвестора в сумі збільшення власного капіталу $(600 \times 40\%)$	240	141 Інвестиція пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі	41 Капітал у дооцінках
Балансова вартість інвестиції на 31.12.2018	7120	141 Інвестиція пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі	X

Джерело: складено на основі [23].

У разі не створення юридичної особи кожний учасник спільної діяльності відображає у своїх облікових регістрах (на окремих рахунках аналітичного обліку) і у фінансовій звітності [23]:

- а) активи, задіяні у спільній діяльності, які він контролює, або свою частку у спільно контрольованих активах;
- б) зобов'язання, які він узяв для провадження цієї діяльності;
- в) свою частку в будь-яких зобов'язаннях, узятих разом з іншими учасниками щодо цієї діяльності;
- г) дохід або витрати, набуті у процесі спільної діяльності.

Оператор спільної діяльності веде бухгалтерський облік спільної діяльності без створення юридичної особи окремо від результатів власної господарської діяльності і складає окремий баланс та відповідні форми фінансової звітності спільної діяльності без створення юридичної особи.

Вклади, внесені у спільну діяльність без створення юридичної особи, відображаються у складі іншої довгострокової заборгованості або розрахунків з іншими дебіторами залежно від строку, на який укладено договір про спільну діяльність.

Вклади учасників в окремому балансі спільної діяльності без створення юридичної особи відображаються у складі інших довгострокових зобов'язань або розрахунків з іншими кредиторами залежно від строку, на який укладено договір про спільну діяльність [23].

Частка учасника спільної діяльності без створення юридичної особи в активах та зобов'язаннях, доходах та витратах спільної діяльності без створення юридичної особи відображається як показано у табл. 4.7.

Фінансові інвестиції у спільну діяльність зі створенням юридичної особи (спільного підприємства) його учасниками обліковуються за методом участі в капіталі на останній день місяця, в якому вони стали контрольними, крім таких випадків:

а) фінансові інвестиції у спільну діяльність придбані й утримуються виключно з метою їх подальшого продажу протягом дванадцяти місяців;

б) спільне підприємство веде свою діяльність в умовах, які обмежують його здатність передавати кошти учаснику спільного підприємства протягом періоду, що перевищує дванадцять місяців.

За таких умов усі інші учасники спільної діяльності відображають фінансові інвестиції у спільну діяльність за справедливою вартістю або собівартістю (якщо справедливую вартість достовірно визначити неможливо).

Контрольний учасник спільного підприємства припиняє облік фінансових інвестицій за методом участі в капіталі з останнього дня місяця, в якому він перестає здійснювати спільний контроль за спільним підприємством або суттєво впливати на його діяльність.

Таблиця 4.7

Порядок відображення частки учасника спільної діяльності без створення юридичної особи у бухгалтерському обліку

Частка учасника	Порядок відображення
Частка учасника в активах	У складі відповідних активів учасника на підставі окремого балансу, наданого оператором спільної діяльності без створення юридичної особи
Частка учасника в доходах	У складі інших операційних доходів
Частка учасника у витратах	У складі інших операційних витрат
Зобов'язання, взяті учасником для здійснення спільної діяльності	Визнаються витратами спільної діяльності без створення юридичної особи і компенсуються учаснику за рахунок спільної діяльності без створення юридичної особи

**Розділ 4. ОБЛІК ТА ВІДОБРАЖЕННЯ У КОНСОЛІДОВАНІЙ ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ
ІНВЕСТИЦІЙ В АСОЦІЙОВАНИ ТА СПІЛЬНІ ПІДПРИЄМСТВА ГРУПИ**

Закінчення табл. 4.7

Частка учасника	Порядок відображення
Витрати, понесені учасником для провадження власної та спільної діяльності	Розподіляються між спільною і власною діяльністю пропорційно обраній базі (виготовленій продукції, годинам праці, заробітній платі, обсягу діяльності, прямим витратам тощо)
Компенсація, отримана в погашення зобов'язань, взятих учасником для здійснення спільної діяльності	Не визнається доходами учасника спільної діяльності

Джерело: складено на основі [23].

У Примітках до консолідованої звітності розкривається інформація про облікову політику щодо бухгалтерського обліку інвестицій в асоційовані та спільні підприємства групи. У табл. 4.8 наведено витяг про розкриття інформації про облікові політики ПАТ «Фармак».

Таблиця 4.8

**Витяг із Приміток до консолідованої фінансової звітності
ПАТ «Фармак» за рік, що закінчився 31 грудня 2017 р.
Розділ 4. Основні принципи облікової політики**

Об'єкт	Основні принципи
Інвестиція в асоційоване підприємство	Підприємство називається асоційованим, якщо Група має суттєвий вплив на його фінансову та операційну політику. Суттєвий вплив – це повноваження брати участь в ухваленні рішень стосовно фінансової та операційної діяльності об'єкта інвестицій, але не є контролем або спільним контролем над такою діяльністю. Результати діяльності, а також активи і зобов'язання асоційованого підприємства включаються до консолідованої фінансової звітності з використанням методу участі в капіталі.

Закінчення табл. 4.8

Об'єкт	Основні принципи
	<p>Згідно із методом участі в капіталі інвестиція в асоційоване підприємство спочатку визнається у консолідованому звіті про фінансовий стан за первісною вартістю і коригується у подальшому для визнання частки Групи у прибутку або збитку та іншому сукупному доході асоційованого підприємства.</p> <p>У тих випадках, коли підприємство Групи проводить операції з асоційованим підприємством Групи, прибутки та збитки, які виникають у результаті таких операцій з асоційованим підприємством, визнаються у консолідованій фінансовій звітності Групи лише у розмірі часток у цьому асоційованому підприємстві, які не стосуються Групи</p>
Зменшення корисності фінансових активів	<p>Фінансові активи оцінюються на наявність ознак зменшення корисності на кінець кожного звітного періоду. Фінансові активи вважаються такими, що зазнали зменшення корисності, якщо існують об'єктивні свідчення того, що у результаті однієї або кількох подій, які відбулися після первісного визнання фінансового активу, очікуваний майбутній рух грошових коштів від цієї інвестиції зазнав негативного впливу</p>

Джерело: складено на основі [26].

4.3. Розкриття інформації про інвестиції в асоційовані та спільні підприємства у консолідованій фінансовій звітності

У НП(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» визначений порядок розкриття інформації про фінансові інвестиції у примітках до фінансової звітності (табл. 4.9).

Таблиця 4.9

Вимоги до розкриття інформації про асоційовані та спільні підприємства у примітках до фінансової звітності

Розкриття	Інформація
Балансова вартість фінансових інвестицій, що включені до складу статті балансу «Довгострокові фінансові інвестиції, які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств»	Фінансові інвестиції в асоційовані підприємства. Фінансові інвестиції в дочірні підприємства. Фінансові інвестиції у спільну діяльність зі створенням юридичної особи (спільного підприємства)
Фінансові інвестиції, що включені до складу статей балансу «Інші довгострокові фінансові інвестиції» та «Поточні фінансові інвестиції» за собівартістю, за справедливою вартістю, за амортизованою собівартістю	
Підстави для визначення справедливої вартості фінансових інвестицій	
Доходи та втрати від змін справедливої вартості фінансових інвестицій за звітний період	
Перелік провідних асоційованих, дочірніх і спільних підприємств із зазначенням частки в капіталі та методів оцінки, що використовуються для обліку таких фінансових інвестицій	
Контрольний учасник спільного підприємства у примітках до фінансової звітності також наводить (розкриває) таку інформацію	Загальна сума зобов'язань щодо його часток у спільних підприємствах. Сума зобов'язань інвестиційного характеру щодо його часток у спільних підприємствах та його частки в зобов'язаннях, які він взяв разом з іншими учасниками. Сума своєї частки в зобов'язаннях інвестиційного характеру спільних підприємств

Продовження табл. 4.9

Розкриття	Інформація
<p>Учасники спільної діяльності без створення юридичної особи в примітках до фінансової звітності розкривають таку інформацію про спільну діяльність</p>	<p>Розмір частки у спільній діяльності.</p> <p>Строк дії договору спільної діяльності без створення юридичної особи.</p> <p>Інформація про оператора спільної діяльності.</p> <p>Загальна вартість вкладу до спільної діяльності без створення юридичної особи.</p> <p>Сума всіх зобов'язань спільної діяльності без створення юридичної особи (із зазначенням суми, яка припадає на частку учасника).</p> <p>Загальна сума доходів і витрат спільної діяльності без створення юридичної особи та сума доходів і витрат спільної діяльності без створення юридичної особи, які були включені до інших операційних доходів та інших операційних витрат.</p> <p>Оператор спільної діяльності без створення юридичної особи розкриває інформацію про загальну вартість спільно контрольованих активів, управління якими він здійснює, а також у розрізі їх класифікації</p>

Джерело: складено на основі [23].

У МСФЗ 12 «Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання» прописані вимоги до материнського підприємства щодо розкриття інформації, за допомогою якої користувачі консолідованої звітності могли б оцінити: характер його часток участі (та пов'язані з ними ризики) в інших суб'єктах господарювання та впливи таких часток участі на його фінансовий стан, результати діяльності та грошові потоки.

Материнське підприємство повинно розкривати:

а) суттєві судження та припущення, які воно зробило у процесі визначення: характеру своєї частки участі в іншому суб'єкті господарювання або угоді; типу спільної угоди, у якій воно має частку участі та що цей суб'єкт відповідає визначенню інвестиційного суб'єкта господарювання, якщо це доречно;

б) та інформацію про свої частки участі у: дочірніх підприємствах; спільних угодах та асоційованих підприємствах; та структурованих суб'єктах господарювання, які не контролюються материнським підприємством (неконсолідованих структурованих суб'єктах господарювання).

Частка участі в іншому суб'єкті господарювання для цілей стандарту означає контрактну або неконтрактну участь, унаслідок якої материнське підприємство може отримувати змінний дохід від діяльності іншого суб'єкта господарювання. Свідченням частки участі в іншому суб'єкті господарювання може бути, зокрема, утримування інструментів капіталу або боргових інструментів, а також інші форми участі, такі як надання фінансування, підтримка ліквідності, посилення кредиту та гарантії. Вона охоплює засоби, завдяки яким материнське підприємство має контроль або спільний контроль над іншим суб'єктом господарювання або здійснює суттєвий вплив на нього. Материнське підприємство не обов'язково має частку участі в іншому суб'єкті господарювання лише внаслідок типових відносин клієнт – постачальник [19].

Материнське підприємство має розглянути, який рівень деталізації є необхідним для задоволення мети розкриття інформації та скільки ваги надати кожній з вимог, викладених у МСФЗ 12. Він має агрегувати або розкривати докладніше інформацію так, щоб при цьому корисна інформація не загубилася через переобтяження великою кількістю несуттєвих подробиць або внаслідок узагальнення елементів, що мають різні характеристики.



Контрольні запитання

1. Як класифікуються інвестиції в інше підприємство за ознакою частки володіння в капіталі об'єкта інвестування?
2. Які факти засвідчують наявність суттєвого впливу в інвестора над суб'єктом господарювання?
3. У яких міжнародних стандартах фінансової звітності визначені ознаки спільної діяльності? Чи існують розбіжності у визначенні спільного контролю та видах спільної діяльності між міжнародними та національними стандартами?
4. Що означають поняття «спільна операція», «спільний оператор», «спільний контроль»?
5. Що означають поняття «сторона спільної діяльності», «оператор спільної діяльності»?
6. Які характеристики притаманні спільній діяльності?
7. У чому полягає сутність методу участі в капіталі? У яких випадках метод участі в капіталі не застосовується інвестором?
8. Як визначається балансова вартість інвестиції в асоційоване та спільне підприємство за методом участі в капіталі?
9. Як розраховується дохід або збиток за методом участі в капіталі за інвестиціями в асоційоване або спільне підприємства за міжнародними стандартами фінансової звітності?
10. Чи існують розбіжності між МСФЗ та НП(С)БО у сфері обліку інвестицій в асоційовані та спільні підприємства?

Тести для самоперевірки

- 1. Відповідно до положень МСФЗ асоційоване підприємство – це:**
 - 1) суб'єкт господарювання, над яким два або більша кількість сторін мають спільний контроль;
 - 2) суб'єкт господарювання, на який інвестор має суттєвий вплив;
 - 3) суб'єкт господарювання, який контролює інший суб'єкт господарювання;
 - 4) правильної відповіді немає.

- 2. Повноваження брати участь у прийнятті рішень з фінансової та операційної політики об'єкта інвестування, але не контроль чи спільний контроль таких політик характеризує наявність у інвестора:**
 - 1) суттєвого впливу;
 - 2) контролю;
 - 3) спільного контролю;
 - 4) правильної відповіді немає.

- 3. Метод обліку, за яким інвестицію первісно визнають за собівартістю, а потім коригують відповідно до зміни частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування після придбання – це:**
 - 1) метод повної консолідації;
 - 2) метод пропорційної консолідації;
 - 3) метод участі в капіталі;
 - 4) правильної відповіді немає.

- 4. Відповідно до положень МСФЗ спільна діяльність – це:**
 - 1) діяльність, над якою суб'єкт господарювання здійснює контроль;
 - 2) діяльність, над якою дві або більша кількість сторін мають спільний контроль;

- 3) діяльність, яка пов'язана із залученням іноземної інвестиції, частка якої складає не менше 30 відсотків.
- 4) правильної відповіді немає.

5. Порядок обліку інвестицій у спільну діяльність визначено у:

- 1) МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства»;
- 2) МСБО 27 «Окрема фінансова звітність»;
- 3) МСФЗ 11 «Спільна діяльність»;
- 4) МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність».

6. Відповідно до положень МСФЗ сторона спільного підприємства, яка має спільний контроль над таким спільним підприємством – це:

- 1) учасник спільного підприємства;
- 2) інвестор спільного підприємства;
- 3) материнське підприємство;
- 4) правильної відповіді немає.

7. Облік інвестиції в асоційоване підприємство в обліку інвестора здійснюється за методом:

- 1) пропорційної консолідації;
- 2) повної консолідації;
- 3) собівартості;
- 4) участі в капіталі.

8. Згідно з методом участі в капіталі:

- 1) частка інвестора у прибутку або збитку об'єкта інвестування визнається в прибутку або збитку інвестора;
- 2) дивіденди, оголошені об'єктом інвестування визнаються у прибутку або збитку інвестора;
- 3) частка інвестора у прибутку або збитку об'єкта інвестування і дивіденди, оголошені об'єктом інвестування визнаються у прибутку або збитку інвестора;
- 4) правильної відповіді немає.

9. Згідно з методом участі в капіталі, виплати, отримані від об'єкта інвестування:

- 1) не впливають на балансову вартість інвестиції;
- 2) збільшують балансову вартість інвестиції;
- 3) зменшують балансову вартість інвестиції;
- 4) правильної відповіді немає.

10. Відповідно до положень МСБО 28 суб'єкт господарювання, який має спільний контроль над об'єктом інвестування, має обліковувати свою інвестицію у спільне підприємство застосовуючи:

- 1) метод пропорційної консолідації;
- 2) метод участі в капіталі;
- 3) або метод пропорційної консолідації, або метод участі в капіталі;
- 4) правильної відповіді немає.

Вправи для самостійної роботи

Вправа 4.1

Вихідні дані

1 січня 2019 р. компанія «Лавр» сплатила 1 920 000 гр. од. за 60 000 акцій корпорації «Зажура» і придбала 45% прав голосу звичайних акцій і відповідно, суттєвий вплив. Корпорація «Зажура» розподілила дивіденди 2,50 гр. од. за акцію за 2019 р. та відобразила у звітності прибуток 670 000 гр. од.

Завдання:

Визначити, яку суму складе залишок по рахунку «Інвестиції в «Зажура» на 31 грудня 2019 р.?

Вправа 4.2

Вихідні дані

Корпорація «Лантух» володіє 30% акцій корпорації «Отава» і застосовує метод участі в капіталі. Протягом поточного року корпорація «Лантух» придбала запаси собівартістю 66 000 грн і потім продала їх корпорації «Отава» за 120 000 грн. На кінець року запаси вартістю 24 000 грн все ще перебували в розпорядженні корпорації «Отава».

Завдання:

Визначити, яку суму нереалізованого прибутку повинна відобразити корпорація «Лантух»?

Вправа 4.3

Вихідні дані

4 січня 2018 р. корпорація «Дін» придбала 40 000 (40%) звичайних акцій корпорації «Тінь», сплативши 800 000 грн. Гудвіл та інші витрати, пов'язані з інвестицією, відсутні. Корпорація «Дін» чинить суттєвий вплив на корпорацію «Тінь». Протягом 2018 р. корпорація «Тінь» відобразила прибуток 200 000 грн і сплатила дивіденди 80 000 грн. 2 січня 2019 р. корпорація «Дін» продала 5 000 акцій за 125 000 грн.

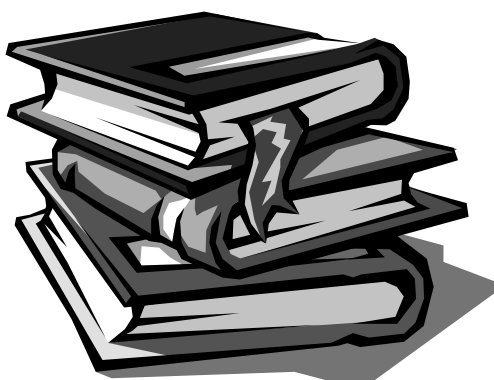
Завдання:

Визначити, який залишок на рахунку «Інвестиції» буде відображений у балансі корпорації «Дін» після реалізації акцій.

Розділ 5

ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА КОНСОЛІДАЦІЇ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

- 5.1. *Організація процесу консолідації звітів.*
- 5.2. *Процедури консолідації фінансових звітів.*
- 5.3. *Підготовка консолідованої фінансової звітності.*
- 5.4. *Окрема фінансова звітність.*
- 5.5. *Розкриття інформації в консолідованій фінансовій звітності.*



ПІСЛЯ ВИВЧЕННЯ ЦЬОГО РОЗДІЛУ ВИ ПОВИННІ:

- ✓ розуміти: процедури консолідації фінансових звітів згідно з МСФЗ 10 та НПСБО 2;
- ✓ знати: концептуальні засади організації та методики консолідації фінансової звітності групи підприємств;
- ✓ вміти: складати коригуючі записи та робочі таблиці для підготовки консолідованої звітності; формувати консолідовані звіти, примітки до консолідованої фінансової звітності відповідно до вимог щодо розкриття інформації.

5.1. Організація процесу консолідації звітів

Материнське підприємство та всі його дочірні підприємства утворюють групу. Материнське підприємство повинно подавати консолідовані фінансові звіти групи.

Консолідовані фінансові звіти – це фінансові звіти групи, подані як фінансові звіти одного економічного суб'єкта господарювання.

Порядок складання й оприлюднення консолідованих фінансових звітів визначений у міжнародних стандартах фінансової звітності і в національних положеннях бухгалтерського обліку.

Серед МСФЗ принципи подання та підготовки консолідованої фінансової звітності, коли материнське підприємство контролює одне або кілька інших дочірніх підприємств визначені у МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність».

У ст. 2 МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність» зазначено, що стандарт: визначає принципи *контролю* та запроваджує контроль як основу для консолідації; встановлює як застосовувати принцип контролю, щоб виявити, чи контролює інвестор об'єкт інвестування і, отже, чи повинен він консолідувати цей об'єкт інвестування; встановлює облікові вимоги до складання консолідованої фінансової звітності та визначає інвестиційний суб'єкт господарювання та встановлює виняток для консолідації окремих дочірніх підприємств інвестиційного суб'єкта господарювання [18].

МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність» встановлює єдину модель контролю, яка застосовується до всіх підприємств, зокрема «підприємств спеціального призначення» (в нових стандартах використовується термін «структуровані підприємства») або «підприємств із часткою участі, що змінюється».

До консолідованих фінансових звітів слід включати всі дочірні підприємства. Дочірнє підприємство є підприємством, яке знаходиться під контролем материнського підприємства. Принципи контролю та оцінка наявності контролю розглянуті у *Розділі 1. Сутність та загальні вимоги до консолідованої фінансової звітності*.

Інформація про підприємства, які включені до консолідованої звітності розкривається у примітках до консолідованої фінансової звітності.

У табл. 5.1 наведено приклад розкриття інформація про підприємства, включені до консолідованої звітності АТ «Укрзалізниця».

Таблиця 5.1

**Витяг із Приміток до консолідованої фінансової звітності
АТ «Українська залізниця» за рік, що закінчився
31 грудня 2018 р.**

1. Сфера діяльності та структура Групи

№ пор.	Підприємство, включене до консолідованої звітності	2018	2017
1	АТ «Українська залізниця»	Материнська компанія	Материнська компанія
2	ПрАТ «Дніпропетровський тепловозоремонтний завод»	100%	100%
3	ПрАТ «Запорізький електро-возоремонтний завод»	100%	100%
4	ПрАТ «Львівський локомотиворемонтний завод»	100%	100%
5	ПрАТ «Київський електровагоноремонтний завод»	100%	100%
6	ПрАТ «Коростенський завод залізобетонних шпал»	100%	100%
7	ПрАТ «Гніванський завод спецзалізобетону»	100%	100%
8	ПрАТ «Київський електротехнічний завод «Трансигнал»	100%	100%
9	ТОВ «УЗ Карго Вагон»	100%	-
10	ТОВ «Енерго Збут Транс»	100%	-
11	ПрАТ «СК «Таст-Гарантія» (примітка 16)	65,62%	65,62%

Джерело: складено [27].

Материнське підприємство, яке подає консолідовану звітність, має консолідувати всі місцеві та закордонні дочірні підприємства за винятком тих, що не включаються до консолідації.

Дочірнє підприємство не включається до консолідації, якщо після придбання воно відповідає критеріям, які дозволяють класифікувати його як таке, що утримується для подальшого продажу відповідно до положень МСФЗ 5 «Необоротні активи, утримувані для продажу та припинена діяльність». В обліку інвестора його слід відображати згідно з вимогами цього стандарту.

Дочірнє підприємство не виключається з консолідації лише на тій підставі, що інвестором виступає організація з венчурним капіталом, взаємний фонд, пайовий інвестиційний траст чи подібний суб'єкт господарювання.

Дочірнє підприємство не виключається з консолідації лише на тій підставі, що його діяльність відрізняється від діяльності інших суб'єктів господарювання у складі групи. Надання доречної інформації забезпечується шляхом консолідації таких дочірніх підприємств і розкриття додаткової інформації в консолідованих фінансових звітах стосовно різних видів діяльності дочірніх підприємств.

Консолідовані фінансові звіти слід складати до тих пір, поки материнське підприємство контролює дочірнє.

Материнське підприємство може втратити контроль над дочірнім підприємством у двох або більшій кількості угод (операцій). Проте іноді обставини вказують на те, що такі кілька угод слід обліковувати як одну операцію. Визначаючи, чи обліковувати угоди як одну операцію, материнське підприємство має розглянути всі умови цих угод та їх економічний вплив. Фактори, які вказують на те, що материнське підприємство має обліковувати кілька угод як одну операцію, узагальнено на рис. 5.1.

Якщо материнське підприємство втрачає контроль над дочірнім підприємством, воно припиняє визнання активів

(у тому числі будь-якого гудвілу) та зобов'язань дочірнього підприємства за їхньою балансовою вартістю на дату втрати контролю та балансову вартість будь-яких неконтрольованих часток участі у колишньому дочірньому підприємстві на дату втрати контролю (в тому числі будь-які компоненти іншого сукупного доходу, що відносять на них).



Рис. 5.1. Фактори врахування кількох угод як однієї операції

Джерело: складено на основі [18].

Одночасно материнське підприємство визнає:

- 1) справедливу вартість отриманої винагороди, якщо вона є, від операції, події або обставин, що спричинили втрату контролю;
- 2) будь-яку інвестицію, збережену в колишньому дочірньому підприємстві за її справедливою вартістю на дату втрати контролю.

Якщо материнське підприємство втрачає контроль над дочірнім підприємством, то материнське підприємство має обліковувати всі суми, визнані у складі іншого сукупного

доходу стосовно цього дочірнього підприємства, на такій самій основі, як і у випадку, якби материнське підприємство безпосередньо здійснило вибуття відповідних активів та зобов'язань. Тому, якщо прибуток або збиток, попередньо визнаний в іншому сукупному доході, перекласифікуються у прибуток або збиток від вибуття відповідних активів та зобов'язань, то материнське підприємство має перекласифікувати такий прибуток або збиток із капіталу у прибуток або збиток (як коригування перекласифікації), коли воно втрачає контроль над дочірнім підприємством. Якщо переоцінку, раніше визнану в іншому сукупному доході, буде перенесено безпосередньо у нерозподілений прибуток після вибуття активу, то материнське підприємство має перенести переоцінку безпосередньо у нерозподілений прибуток, у момент втрати контролю над дочірнім підприємством [18].

Фінансові звіти материнського та дочірніх підприємств, які використовуються при підготовці консолідованих фінансових звітів, повинні бути складені на одну і ту саму дату. Якщо це неможливо, можуть бути використані фінансові звіти, що складені на різні дати, але різниця не повинна перевищувати трьох місяців. У цьому випадку треба вносити коригування згідно з впливом суттєвих подій та операцій, що відбуваються між цією датою складання звітів дочірніх підприємств і датою фінансових звітів материнського підприємства.

Консолідовані фінансові звіти слід складати з використанням єдиних облікових політик для подібних операцій та інших подій за схожих обставин.

Якщо суб'єкт групи використовує облікові політики, відмінні від застосованих у консолідованих фінансових звітах для подібних операцій та подій за схожих обставин, у його фінансових звітах здійснюються відповідні коригування при складанні консолідованих фінансових звітів.

Консолідовані фінансові звіти складається шляхом впорядкованого додавання показників фінансових звітів дочірніх підприємств до аналогічних показників фінансових звітів материнського підприємства.

Відповідно до НП(С)БО, порядок складання і подання консолідованої фінансової звітності групи підприємств, яка складається з материнського (холдингового) підприємства та дочірніх підприємств, визначено НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність». Норми НП(С)БО 2 не суперечать нормам МСФЗ 10.

5.2. Процедури консолідації фінансових звітів

Метод обліку придбання застосовується для консолідації фінансових звітів материнського підприємства і його дочірніх підприємств, у яких група як єдина економічна одиниця показує ресурси, контрольовані групою, зобов'язання групи і результати, досягнуті з цими ресурсами.

Фінансові звіти групи, таким чином, складають підготовлені: консолідований баланс (звіт про фінансовий стан), консолідований звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід), консолідований звіт про рух грошових коштів та консолідований звіт про власний капітал. Фінансові результати, активи і зобов'язання, грошові потоки, зміни у складі власного капіталу материнського підприємства і всіх його дочірніх підприємств є сукупними елементами єдиного комплексу консолідованих фінансових звітів.

На практиці мають місце деякі облікові коригування для розрахунку результатів за період до придбання і у випадку, коли материнське підприємство може не повністю контролювати належні дочірні підприємства. Проте такі розрахунки можна здійснити в робочій таблиці і, оскільки базові принципи подвійного обліку для всіх коригувань виконуються, сукупність показників звітів про фінансові результати і балансів будуть узагальнені в показниках консолідованого звіту про фінансові результати і консолідованому балансі.

Група не є юридичною одиницею, відокремленою від її учасників. Таким чином, група не матиме встановленого законодавством окремого самостійного обліку. Підготовка фінансових звітів групи повинна виходити із комплексу звітів, які скомплектовані для узагальнення фінансових звітів групи підприємств. Звичайно, це означає підготовку робочої таблиці.

Формат робочої таблиці для складання консолідованих фінансових звітів може бути використаний такий, як наведено у табл. 5.2. або табл. 5.3.

Основний принцип консолідації полягає в тому, що показники звітів про фінансові результати, балансів, звітів про рух грошових коштів і звітів про власний капітал власне материнського і всіх дочірніх підприємств задаються в робочій таблиці і додаються для отримання показників консолідованих фінансових звітів групи.

До початку підготовки робочої таблиці для консолідації фінансових звітів необхідно розглянути численні питання, які виникають до консолідації. Вони включають:

- застосування погодженої справедливої вартості;
- виключення внутрішньогрупових залишків (сальдо);
- виключення внутрішньогрупових залишків (сальдо) запропонованих дивідендів.

Застосування погодженої справедливої вартості. Як тільки дочірнє підприємство придбається, на дату придбання повинна бути розрахована справедлива вартість придбаних активів і сплаченої компенсації. На практиці визначення справедливої вартості придбаних активів і сплаченої компенсації (яка може бути у формі грошових і не грошових активів) включатиме належну перевірку і переговори між партнерами. Це може зумовити, ймовірно, певні коригування вартості деяких активів і зобов'язань групи підприємств.

Перш ніж скласти робочу таблицю для визначення результатів і вартості материнського і дочірніх підприємств, слід здійснити відповідні коригування індивідуальних фінансових звітів підприємств або коригування при складанні робочої таблиці. Так, якщо, наприклад, справедлива вартість запасів придбаного дочірнього підприємства складає 2 млн гр. од. і менша за облікову вартість, то вартість запасів повинна бути скоригована на дату придбання і результат (збитки) повинні бути віднесені на статті звіту про фінансові результати дочірнього підприємства на дату придбання.

Таблиця 5.2

Робоча таблиця для складання консолідованих фінансових звітів групи

Стаття	Фінансові звіти підприємств групи		Коригування		Неконтрольована частка (Ч _н)	Консолідована сума «М» (к)
	Материнське (м)		Дочірнє (д)			
	Дебет (р _д)	Кредит (р _к)	Дебет (р _д)	Кредит (р _к)		
Звіт про фінансові результати						
Звіт про власний капітал // Нерозподілений прибуток						
Баланс						

Таблиця 5.3

Альтернативна форма Робочої таблиці для складання консолідованих звітів

Показник	Фінансові звіти підприємства		Коригування		Група		Неконтрольована частка (Ч _н)		Консолідована сума «М» (к)						
	Дочірнє «Д» (д)		Коригування		Група		Неконтрольована частка (Ч _н)								
	Материнське «М» (м)	Дочірнє «Д» (д)	Дебет (р _д)	Кредит (р _к)	№	№	Дебет (р _д)	Кредит (р _к)		№					
Звіт про фінансові результати															
Звіт про власний капітал Нерозподілений прибуток															
Баланс															

У МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» та НП(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» не визначено, чи оцінка активів дочірнього підприємства на дату придбання повинна бути здійснена в робочій таблиці для консолідації чи в записах дочірнього підприємства. Передбачається, що більшість записів буде зроблено при коригуваннях до робочої таблиці з таких причин:

- коригування для активів, таких як гудвіл і запаси не дозволяються в дійсних записах дочірнього підприємства. Гудвіл не дозволено переоцінювати, оскільки це буде сума до визнання внутрішньо генерованого гудвілу, тоді як запаси не можуть бути записаними до суми, яка перевищує собівартість;
- переоцінювання необоротних активів в облікових записах дочірнього підприємства означає, що дочірнє підприємство застосовує модель переоцінювання для цих активів. МСБО 16 вимагає, щоб активи відображалися за сумами, що несуттєво відмінні від справедливої вартості.

Для підприємств, які оцінюють активи за моделлю собівартості, переоцінені активи дочірнього підприємства повинні бути здійснені в робочій таблиці для консолідації.

Записи оцінювання об'єднання бізнесу, застосовані в робочій таблиці для основних засобів, відповідають записам для переоцінювання основних засобів за стандартами бухгалтерського обліку. Тому консолідовані фінансові звіти на дату придбання повинні бути такими самими, незважаючи на те, чи переоцінювання здійснювалось при консолідації чи шляхом облікових записів дочірнього підприємства. У наступні періоди відмінності виникатимуть, оскільки не буде необхідності оцінювати в робочій таблиці для наступних змін у справедливій вартості активів.

Додатково, як тільки материнське і дочірнє підприємства будуть готувати фінансові звіти на основі однакових облікових політик, облік дочірнього підприємства буде скоригований до запровадження його записів до політик групи. Ці коригування слід згрупувати в окремих облікових книгах придбаного

дочірнього підприємства, які більш важливі для підготовки фінансових звітів групи. Суми коригувань включатимуться до консолідованих фінансових звітів.

Виключення внутрішньогрупових залишків (сальдо). Внутрішньогрупові залишки (сальдо) виникають внаслідок здійснення внутрішньогрупових операцій (операції між материнським підприємством і дочірніми підприємствами однієї групи). Прикладами внутрішньогрупових операцій є реалізація товарів, передача основних засобів, надання кредитів, виплата дивідендів тощо. Особливості видів внутрішньогрупових операцій і порядок їх обліку розглянуто у **розд. 3**.

Внутрішньогрупові операції відображаються в обліку підприємства відповідно як доходи і витрати, в тому числі:

- 1) дохід від продажу продукції, виробничих запасів, необоротних активів та ін.;
- 2) собівартість реалізованої продукції, виробничих запасів, необоротних активів та ін.;
- 3) інші доходи (прибуток) і витрати (збитки).

Такі доходи (прибуток) і витрати (збитки) виключаються при консолідації, оскільки вони є тільки переміщенням ресурсів з одного підприємства цієї групи на інше підприємство і не змінюють консолідованої суми чистих активів групи.

Наслідком внутрішньогрупових операцій можуть бути внутрішньогрупові залишки (сальдо) за розрахунками (залишки дебіторської заборгованості й зобов'язань на дату балансу, що утворилися внаслідок внутрішньогрупових операцій), а також нереалізований прибуток і збиток, що виникають унаслідок внутрішньогрупових операцій і включаються до балансової вартості активів підприємства.

Відповідно до МСФЗ та НП(С)БО прибутки та збитки, що виникають унаслідок внутрішньогрупових операцій, відображаються у складі фінансового результату підприємства тільки після перепродажу оборотних активів іншим непов'язаним особам або в міру амортизації необоротних активів. Залишки за розрахунками усередині групи, операції усередині групи, а також прибутки та збитки від таких операцій, що

визнаються за статтями активів, таких як запаси чи основні засоби, повинні повністю виключатися. Збитки від операцій усередині групи можуть означати зменшення корисності, що потребує визнання в консолідованих фінансових звітах.

Тимчасові різниці, що виникають у результаті виключення нереалізованого прибутку і збитків від операцій усередині групи, відображаються:

- відповідно до МСБО 12 «Податки на прибуток», якщо звітність складається за МСФЗ або
- відповідно до НП(С)БО 17 «Податок на прибуток», якщо звіти підготовлено за національними положеннями.

До початку складання фінансових звітів материнського підприємства й усіх його дочірніх підприємств необхідно усунути внутрішньогрупові залишки (сальдо), що з'являються як однакові і протилежні суми у відповідних підприємств групи. Наприклад, якщо материнське підприємство М і дочірнє підприємство Д реалізують продукцію одне одному, то зрозуміло, що з'являться неоплачені залишки (сальдо) на дату балансу. Так, якщо материнське підприємство реалізує запаси дочірньому підприємству Д, в балансі М буде показуватися залишок дебіторської заборгованості 10 000 гр. од., у балансі Д буде показуватися дзеркальний залишок кредиторської заборгованості 10 000 гр. од. Ці два залишки є дійсними в балансах підприємств М і Д відповідно і ці індивідуальні залишки не будуть змінені. Проте вони втрачають сенс, якщо підприємства М та Д розглядаються як єдина економічна одиниця, група. Якщо група покаже суму 10 000 гр. од. у складі дебіторської заборгованості і 10 000 гр. од. у складі кредиторської заборгованості, баланс групи буде показувати, що, з одного боку, їй винні грошові кошти, з іншого боку – вона винна сама.

Таким чином, щоб скласти баланс групи, залишки дебіторської і кредиторської заборгованості 10 000 гр. од. слід анулювати в кожній зі сторін, і не треба показувати їх у консолідованому балансі групи, хоча вони виникають в індивідуальних балансах підприємства М і Д відповідно. На практиці, залишки (сальдо) дебіторської і кредиторської

заборгованості можуть не узгоджуватися на дату балансу внаслідок особливого доставляння, грошових коштів у дорозі, або товарів у дорозі на дату списання. У цьому випадку, узгодження повинно бути завершеним до складання консолідованих фінансових звітів групи. Наприклад, якщо материнське підприємство М показує залишок дебіторської заборгованості в сумі 10 000 гр. од., а підприємство Д показує дзеркальну кредиторську заборгованість у сумі 8000 гр. од., то різниця повинна бути знайдена. Це можна показати так, що підприємство Д списало з поточного рахунка для підприємства М якраз на дату балансу суму 2000 гр. од., яка не дійшла до підприємства М на цю дату. У цьому разі, індивідуальні баланси будуть залишатися незмінними, але з метою підготовки консолідованих фінансових звітів групи, зрозуміло, що група матиме актив «Грошові кошти на рахунку в банку» в сумі 2000 гр. од., які не з'являться в фінансових звітах підприємств М та Д. Так, щоб підготувати консолідовані звіти групи, суму 2000 гр. од. потрібно додати до залишку «Грошові кошти на рахунку в банку» групи, і залишок дебіторської заборгованості у балансі підприємства М зменшиться до 8000 гр. од.

Виключення внутрішньогрупових залишків (сальдо) дивідендів, запропонованих дочірнім підприємством. Якщо дочірнє підприємство пропонує до сплати дивіденди, ця операція зменшуватиме його нерозподілений прибуток і виникатиме поточне зобов'язання за розрахунками з учасниками в його балансі. Підприємство групи, яке здійснює інвестицію, буде включати «нараховані доходи з дивідендів до отримання» як поточні активи в балансі й зменшення вартості інвестицій (за національними положеннями бухгалтерського обліку) – або дохід від дивідендів у звіті про фінансові результати. Це коректно для індивідуальних фінансових звітів дочірнього підприємства й материнського підприємства групи, проте ця сума вимагає коригування з метою підготовки консолідованих фінансових звітів групи. Якщо, наприклад, материнське підприємство М володіє 75% простих акцій і 60% привілейованих акцій підприємства Д і підприємство Д пропонує

дивіденди за привілейованими й простими акціями у своїх фінансових звітах, коригування буде необхідним з метою консолідації.

Наприклад, є така додаткова інформація підприємства Д, гр. од.:

Нерозподілений прибуток 100 000

Поточні зобов'язання з учасниками по запропонованих дивідендах за:

привілейованими акціями 10 000

простими акціями 20 000

Відповідно до НП(С)БО підприємство М зменшуватиме вартість інвестиції на суму дивідендів до отримання 21 000 гр. од. $[10\,000 \cdot 60\%] + (20\,000 \cdot 75\%)$ та показуватиме поточну дебіторську заборгованість за розрахунками з нарахованих доходів у своєму балансі або згідно з МСФЗ включатиме цю суму до звіту про фінансові результати як дохід від дивідендів і до складу активів дебіторську заборгованість з нарахованих доходів, зокрема за статтею «Розрахунки за нарахованими доходами» (Дивіденди до отримання):

– за привілейованими акціями 6 000;

– за простими акціями 15 000.

До початку підготовки консолідованих звітів залишок (сальдо) дебіторської заборгованості в сумі 21 000 гр. од. у балансі підприємства М варто виключити разом із сумою 21 000 гр. од. поточних зобов'язань у балансі підприємства Д. Сума 9000 гр. од. (4000 – дивіденди за привілейованими акціями і 5000 – дивіденди за простими акціями) буде залишатися в балансі підприємства Д, яка буде консолідована в баланс групи як «Розрахунки за нарахованими доходами» (дивіденди до сплати неконтрольованій частці).

Отже, за МСФЗ і НП(С)БО процедури консолідації фінансових звітів передбачають виключення повністю сум внутрішньогрупових операцій та внутрішньогрупового сальдо, а також сум нереалізованих прибутків та збитків від внутрішньогрупових операцій (крім збитків, які не можуть бути відшкодовані).

5.3. Підготовка консолідованої фінансової звітності

Підготовка консолідованої фінансової звітності передбачає процедури консолідації фінансових звітів, зокрема об'єднання подібних статей активів, зобов'язань, капіталу, доходу, витрат та грошових потоків материнського підприємства з аналогічними статтями його дочірніх підприємств. При складанні консолідованих фінансових звітів підлягає згортанню (виключенню) балансова вартість інвестицій материнського підприємства в кожному дочірньому підприємстві та частки материнського підприємства в капіталі кожного дочірнього підприємства (у МСФЗ і НП(С)БО пояснюється порядок обліку будь-якого відповідного гудвілу). За наявності неконтрольованої частки в чистих активах і результатах діяльності дочірніх підприємств, вона підлягає розрахунку і відображенню у відповідних консолідованих звітах.

Консолідація балансу на дату та після дати придбання

Положення МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» та НП(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» вимагають, щоб у разі придбання контрольного пакета акцій (капіталу) іншого підприємства (бізнесу) покупець, починаючи з дати придбання, повинен відображати придбані акції (частку у капіталі) у складі фінансових інвестицій [16]. Станом на дату придбання інвестор (покупець) визнає, окремо від гудвілу, ідентифіковані активи, прийняті зобов'язання та будь-яку неконтрольовану частку в об'єкті придбання [21].

Інвестор (покупець), який у такому випадку набуває статусу материнського підприємства, повинен включати дочірнє підприємство до консолідованих фінансових звітів групи, починаючи з дати набуття контролю над ним. Подібно до цього інвестор у статусі материнського підприємства перестане обліковувати дочірнє підприємство за правилами методу обліку придбання від дати, на яку контроль втрачено. Із цього виходить, що нерозподілений прибуток та інші

складові власного капіталу дочірнього підприємства, які були накопичені до переходу контролю до материнського підприємства, не слід включати до консолідованих фінансових звітів, нібито вони були зароблені до контролю, отриманого материнським підприємством. Ці складові власного капіталу є такими, що були придбані материнським підприємством, а не зароблені ним. Таким чином, із метою складання консолідованих фінансових звітів групи вони будуть виключені з окремих статей власного капіталу звітів дочірнього підприємства (наприклад, нерозподілений прибуток, додатково вкладений капітал, інший додатковий капітал тощо) і взаємозараховані за рахунок справедливої вартості сплаченої компенсації за дочірнє підприємство материнським.

У процесі виключення балансової вартості фінансових інвестицій материнського підприємства в кожне дочірнє підприємство визначають вартісну різницю, що потребує перекласифікації. Вартісна різниця – це різниця між вартістю придбання чистих ідентифікованих активів (капіталу) дочірнього підприємства і балансовою вартістю цих активів на дату придбання. Перекласифікація цієї вартісної різниці означає розподіл її між відповідними активами:

- гудвілом;
- дооцінкою (уцінкою) балансової вартості активів до їхньої справедливої вартості (оборотних активів; необоротних активів, що не амортизуються; необоротних активів, що амортизуються);
- дооцінкою (уцінкою) балансової вартості зобов'язань до їхньої справедливої вартості.

Якщо в результаті перекласифікації вартісної різниці частина фінансових інвестицій материнського підприємства в дочірні підприємства визнається в консолідованому балансі як гудвіл та необоротні активи, що амортизуються, необхідно нарахувати амортизацію цих активів за період після придбання і врахувати суму амортизації при розрахунку балансової вартості фінансових інвестицій материнського підприємства за методом участі в капіталі відповідно до національних НП(С)БО,

за собівартістю – згідно з МСФЗ. Нарахування і відображення цих активів здійснюється відповідно до стандартів:

- НП(С)БО 7 «Основні засоби» і НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи», якщо звітність складається за національними положеннями (стандартами);
- МСБО 16 «Основні засоби» і МСБО 38 «Нематеріальні активи», якщо консолідована звітність буде підготовлена за міжнародними стандартами.

Разом з тим слід зазначити, що відповідно до:

- МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» для об'єднань бізнесу, що мають місце після 30 березня 2004 р., гудвіл не амортизується, а не рідше ніж один раз на рік перевіряється на предмет зменшення корисності згідно з МСБО 36 «Зменшення корисності активів». У НП(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» були внесені відповідні зміни.
- МСБО 27 «Окрема фінансова звітність» метод участі в капіталі для відображення інвестицій у дочірні підприємства в окремих фінансових звітах материнського підприємства не застосовується та
- НП(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» метод участі в капіталі для відображення інвестицій у дочірні підприємства в окремих фінансових звітах материнського підприємства продовжує застосовуватися.

У МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність» дату, на яку складається перший комплект консолідованої фінансової звітності не визначено. Проте в п. 2 зазначено, що цей стандарт не поширюється на методи обліку об'єднання бізнесу та його впливу на консолідацію [18].

У НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» також не розглядається дата першої консолідації.

На наш погляд, більш доцільно складати перший комплект консолідованої фінансової звітності на дату придбання. Пояснення такого підходу полягає в такому:

1. Материнське підприємство відображає свою інвестицію в дочірнє підприємство на дату придбання за собівартістю придбання (об'єднання), яка еквівалентна справедливій вартості сплаченої компенсації.

2. На дату придбання необхідно визнати ідентифіковані активи і зобов'язання дочірнього підприємства за справедливою вартістю. За МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» таке визнання може призвести до визнання активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань, які не визнавалися в облікових записах дочірнього підприємства. Наприклад, об'єднання бізнесу може призвести до визнання нематеріальних активів, які не можна було визнавати в обліку дочірнього підприємства.

3. Якщо материнське підприємство отримало контроль не над усіма чистими активами об'єкта придбання, на дату придбання слід визнати неконтрольовану частку.

4. Якщо сума вартості придбання (об'єднання) і неконтрольованої частки перевищує справедливую вартість чистих активів об'єкта придбання, то визнається гудвіл. Якщо відбувається навпаки, перевищення визнається як прибуток від вигідної покупки.

5. Усі компоненти методу придбання визнаються і визначаються на дату придбання.

Розглянемо консолідацію балансу на дату придбання на прикладі.

Правила для складання оберемо МСФЗ, оскільки групи, які здійснюють операції з цінними паперами на фондовому ринку України та держав-учасниць ЄС свою консолідовану фінансову звітність повинні готувати за цими правилами.

Приклад 5.1.

На 1 січня 2017 р. материнське підприємство М придбало всі випущені акції дочірнього підприємства Д в обмін на 100 000 акцій материнського підприємства, справедлива вартість яких 5 гр. од. за одну акцію. На дату придбання справедлива вартість активів і зобов'язань материнського й дочірнього підприємств були такими, як показано в табл. 5.4.

На дату придбання дочірнє підприємство мало неврахований патент, справедлива вартість якого становить 20 000 гр. од. Припустимо, що ставка податку на прибуток 30%. Підготуємо робочу таблицю для складання консолідованого балансу на дату придбання.

Аналіз на дату придбання включає порівняння компенсації і справедливої вартості ідентифікованих чистих активів. Справедлива вартість чистих активів дочірнього підприємства повинна бути розрахована переоцінюванням балансової вартості активів і зобов'язань дочірнього підприємства до справедливої вартості.

Таблиця 5.4

**Справедлива вартість активів і зобов'язань материнського
й дочірнього підприємств на дату придбання**

Стаття	Материнське підприємство	Дочірнє підприємство	
		Балансова вартість	Справедлива вартість
Активи			
<i>I. Необоротні активи</i>			
Основні засоби:			
залишкова вартість			
первісна вартість	620 000	480 000	330 000
знос	(380 000)	(170 000)	
Довгострокові фінансові інвестиції в «Д»	500 000	—	
Земельні ділянки	120 000	150 000	170 000
Усього за розділом I	860 000	460 000	
<i>II. Оборотні активи</i>			
Запаси	92 000	75 000	80 000
Грошові кошти	15 000	5 000	5 000
Усього за розділом II	107 000	80 000	
Баланс	967 000	540 000	
Пасив			
<i>I. Власний капітал</i>			
Зареєстрований капітал	550 000	300 000	
Нерозподілений прибуток	350 000	140 000	
Усього за розділом I	900 000	440 000	
<i>II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення</i>			
Забезпечення виплат персоналу	30 000	60 000	60 000

КОНСОЛІДАЦІЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Закінчення табл. 5.4

Стаття	Материнське підприємство	Дочірнє підприємство	
		Балансова вартість	Справедлива вартість
III. Поточні зобов'язання і забезпечення			
Кредиторська заборгованість за товари			
Розрахунки з бюджетом			
Усього зобов'язання	27 000	34 000	34 000
Баланс	10 000	6 000	6 000
	67 000	100 000	
	967 000	540 000	

Слід враховувати, що, згідно з МСБО 12 «Податок на прибуток», переоцінювання активів вимагає визнання податкового впливу переоцінювання, оскільки існують різниці між обліковою сумою і податковою базою внаслідок переоцінювання [41].

1. Розрахуємо результат придбання дочірнього підприємства на 1 січня 2017 року, гр. од.:

<i>Вартість об'єднання (100 000 • 5)</i>	500 000
<i>Балансова вартість чистих активів (300 000 + 140 000)</i>	440 000
<i>Вартісна різниця</i>	60 000
<i>Дооцінка:</i>	
<i>основних засобів (330 000 – 310 000)(1–30%)</i>	14 000
<i>інших необоротних активів (170 000 – 150 000) (1–30%)</i>	14 000
<i>запасів (80 000 – 75 000) (1–30%)</i>	3 500
<i>патенту 20 000 • (1–30%)</i>	14 000
<i>Разом</i>	45 500
<i>Гудвіл (60 000 – 45 500)</i>	14 500

Аналіз вартісної різниці при об'єднанні за методом придбання показано на рис. 5.2.

Оскільки за положеннями МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» слід визнавати ідентифіковані чисті активи підприємства, що купуються за справедливою вартістю, перші коригування,

які робляться при консолідації, є коригування будь-яких активів або зобов'язань, для яких існують різниці між справедливою і балансовою вартістю на дату придбання.

Вартість об'єднання 500 000	Справедлива вартість чистих активів 485 500	Балансова вартість чистих активів 440 000
	Гудвіл = 14 500	Дооцінка = 45 500
	Вартісна різниця = 60 000	

Рис. 5.2. Аналіз вартісної різниці на дату придбання підприємства

Щодо МСФЗ, які передбачають визнання нематеріальних активів і непередбачених зобов'язань, слід зазначити таке. Незважаючи на те, що ідентифіковані нематеріальні активи і непередбачені зобов'язання дочірнього підприємства можуть не бути визнані в облікових записах дочірнього підприємства, вони визнаються як частина об'єднання бізнесу. Ці коригування здійснюються при консолідації в робочій таблиці через записи оцінки об'єднання бізнесу. Де материнське підприємство має інвестиції в частки (акції) дочірнього підприємства, коригування через записи до придбання є необхідним для уникнення подвійного рахунку активів і капіталів групи. Як частина аналізу на дату придбання, здійснюється визначення гудвілу або прибутку від вигідної покупки.

Різниця між справедливою і балансовою вартістю активів не визнається дочірнім підприємством, проте визнається як частина об'єднання підприємств – наприклад, на резерв оцінювання об'єднання підприємств. Цей резерв не визнається в облікових записах дочірнього підприємства, а визнається у процесі консолідації як частина об'єднання підприємств. Коригуючі записи з оцінювання об'єднання підприємств будуть такі:

КОНСОЛІДАЦІЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

1. Дооцінювання основних засобів:	
1.1. Дебет «Знос основних засобів»	150 000
Кредит «Основні засоби»	150 000
1.2. Дебет «Знос основних засобів»	20 000
Кредит «Відстрочені податкові зобов'язання»	6 000
Кредит «Резерв оцінки об'єднання підприємств»	14 000
2. Дооцінювання землі:	
Дебет «Земельні ділянки»	20 000
Кредит «Відстрочені податкові зобов'язання»	6 000
Кредит «Резерв оцінки об'єднання підприємств»	14 000
3. Дооцінювання запасів:	
Дебет «Виробничі запаси»	5 000
Кредит «Відстрочені податкові зобов'язання»	1 500
Кредит «Резерв оцінки об'єднання підприємств»	3 500
4. Визнання патенту:	
Дебет «Нематеріальні активи»	20 000
Кредит «Відстрочені податкові зобов'язання»	6 000
Кредит «Резерв оцінки об'єднання підприємств»	14 000
5. Виключення балансової вартості інвестиції материнського підприємства і капіталу дочірнього підприємства:	
Дебет «Нерозподілені прибутки»	140 000
Кредит «Довгострокові фінансові інвестиції»	140 000
Дебет «Зареєстрований капітал»	300 000
Кредит «Довгострокові інвестиції»	300 000
Дебет «Резерв оцінки об'єднання підприємств»	45 500
Кредит «Довгострокові фінансові інвестиції»	45 500
Дебет «Гудвіл при придбанні»	14 500
Кредит «Довгострокові фінансові інвестиції»	14 500

Коригуючі записи при консолідації будуть відображені у Робочій таблиці для складання консолідованого балансу (табл. 5.5).

Коригуючі записи після дати придбання

Записи оцінки об'єднання бізнесу, які є наслідком визнання активів і зобов'язань економічної одиниці на дату придбання, не відображаються в обліку дочірніх підприємств. Отже, зміни в цих активах і зобов'язаннях мають місце, коли активи амортизуються або реалізуються і зобов'язання сплачуються. Зміни в капіталі до придбання також мають місце, коли дивіденди сплачені або оголошені, і здійснене перенесення в межах капіталу.

Таблиця 5.5

Робоча таблиця для складання консолідованого балансу

Стаття	Материнське підприємство	Дочірнє підприємство	Коригування				Консолідована сума
			№	Дебет	Кредит	№	
АКТИВИ							
I. Непоточні активи							
Нематеріальні активи			4	20 000			20 000
Основні засоби:							
залишкова вартість							
первісна вартість	620 000	480 000	1		150000		950000
знос	(380000)	(170000)	1 1	150000 20 000			(380000)
Довгострокові фінансові інвестиції в «Д»	500 000				500 000	5	–
Земельні ділянки	120 000	150 000	2	20 000			290 000
Гудвіл			5	14500			14 500
Усього за розділом I	860 000	460000					894 500
II. Поточні активи							
Запаси	92 000	75 000	3	5 000			172 000
Грошові кошти	15 000	5 000					20 000

КОНСОЛІДАЦІЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Закінчення табл. 5.5

Стаття	Материнське підприємство	Дочірнє підприємство	Коригування				Консолідована сума
			№	Дебет	Кредит	№	
Усього за розділом II	107 000	80 000					192 000
Баланс	967 000	540 000					1086500
ПАСИВ							
I. Власний капітал							
Зареєстрований капітал	550 000	300 000	5	300 000			550 000
Нерозподілений прибуток	350 000	140 000	5	140 000			350 000
Резерв оцінки об'єднання			5	45 500	14 000 14 000 3 500 14 000	1 2 3 4	—
Усього за розділом I	900 000	440 000					900 000
II. Довгострокові зобов'язання							
Відстрочені податкові зобов'язання					6 000 6 000 1 500 6 000	1 2 3 4	19 500
III. Поточні зобов'язання							
Кредиторська заборгованість	27 000	34 000					61 000
Розрахунки з бюджетом	10 000	6 000					16 000
Короткострокові забезпечення	30 000	60 000					90 000
Усього за розділом III	67 000	100 000					167 000
Баланс	967 000	540 000					1086500

Розглянемо порядок здійснення коригуючих записів після дати придбання на прикладі 5.1. Як видно на прикладі 5.1, мали місце чотири статті, для яких було здійснене оцінювання: земельні ділянки, основні засоби, запаси, патенти. Припустимо, що впродовж трирічного послідовного періоду після дати придбання (1 січня 2017 р.) мали місце такі операції:

- 1) земельні ділянки були реалізовані в 2018 р.;
- 2) основні засоби амортизуються на прямолінійній основі впродовж п'яти років;
- 3) запаси, наявні на 1 січня 2017 р., були реалізовані 31 грудня 2017 р.;
- 4) патент має необмежений строк використання і перевіряється на предмет знецінення щорічно. У 2018 р. визнано збиток від знецінення в сумі 5000 гр. од.

Кожний із цих активів слід проаналізувати окремо з метою складання робочої таблиці для консолідації за 2017–2018 рр.

1. Земельні ділянки. На дату придбання 1 січня 2017 р. був здійснений запис оцінки об'єднання бізнесу, гр. од.:

<i>Дебет «Земельні ділянки»</i>	20 000
<i>Кредит «Відстрочені податкові зобов'язання»</i>	6 000
<i>Кредит «Резерв оцінки об'єднання»</i>	14 000

На 31 грудня 2017 р., оскільки земельні ділянки ще не реалізовані, слід зробити такий самий запис оцінки в робочій таблиці на цю дату. Припустимо, що в цей період актив не був призначений для продажу і визнавався за собівартістю.

У 2018 р. земельні ділянки було класифіковано як утримувані для продажу. Відповідно до МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу та припинена діяльність», земельні ділянки будуть записані за нижчою із облікової і справедливої вартості за вирахуванням витрат на продаж. Припустимо, що облікова вартість є нижчою вартістю, і запис оцінки об'єднання в робочій таблиці для консолідації, підготовлений на 31 грудня 2018 р., буде такий, як на 31 грудня 2017 р.

Припустимо, в 2018 р. земельні ділянки були реалізовані за 200 000 гр. од., з витратами пов'язаними з продажем у сумі 1000 гр. од. Дочірнє підприємство Д визнаватиме прибуток від продажу в сумі 49 000 гр. од. (200 000 – 150 000 – 1000). З точки зору перспективи групи, прибуток від продажу складатиме лише 29 000 гр. од. (200 000 – 170 000 – 1000).

При консолідації необхідно здійснити запис для зменшення прибутку на 20 000 гр. од. Причиною різниці у прибутку від продажу є облікова вартість реалізованої земельної ділянки. Собівартість землі для групи вища, ніж для дочірнього підприємства.

На 31 грудня 2017 р. здійснено запис дочірнім підприємством:

<i>Дебет «Земельні ділянки»</i>	<i>20 000</i>
<i>Кредит «Податок на прибуток»</i>	<i>6 000</i>
<i>Кредит «Резерв оцінки об'єднання бізнесу»</i>	<i>14 000</i>

Альтернативно, якщо у звітах дочірнього підприємства показано прибуток від продажу:

<i>Дебет «Дохід від реалізації необоротних активів»</i>	<i>20 000</i>
<i>Кредит «Податок на прибуток»</i>	<i>6 000</i>
<i>Кредит «Резерв оцінки об'єднання»</i>	<i>14 000</i>

У наступні періоди буде здійснено такий запис оцінки:

<i>Дебет «Нерозподілені прибутки»</i>	
<i>(залишок на початок)</i>	<i>14 000</i>
<i>Кредит «Резерв оцінки об'єднання»</i>	<i>14 000</i>

Цей запис не впливає на загальну суму капіталу. Він відображає той факт, що тоді, як дочірнє підприємство визнає збільшення вартості землі в нерозподілених прибутках, група визнає збільшення вартості в резервах оцінки об'єднання. У випадку, коли переоцінений актив списано, як зазначено в п. 41 МСБО 16 «Основні засоби», то застосовується звичайна практика переносити резерв переоцінки на нерозподілені прибутки [42].

Якщо цей принцип застосовується при консолідації, тоді записи оцінки об'єднання в рік продажу земельних ділянок будуть такі:

<i>Дебет «Земельні ділянки»</i>	20 000
<i>Кредит «Податок на прибуток»</i>	6 000
<i>Кредит «Резерв оцінки об'єднання»</i>	14 000
Одночасно:	
<i>Дебет «Резерв оцінки об'єднання»</i>	14 000
<i>Кредит «Нерозподілені прибутки»</i>	14 000
Ці два записи можна об'єднати в один:	
<i>Дебет «Земельні ділянки»</i>	20 000
<i>Кредит «Податок на прибуток»</i>	6 000
<i>Кредит «Нерозподілені прибутки»</i>	14 000

2. Основні засоби. Записи оцінки об'єднання бізнесу на 1 січня 2017 р.:

<i>Дебет «Знос основних засобів»</i>	150 000
<i>Кредит «Основні засоби»</i>	150 000
<i>Дебет «Знос основних засобів»</i>	20 000
<i>Кредит «Відстрочені податкові зобов'язання»</i>	6 000
<i>Кредит «Резерв оцінки об'єднання»</i>	14 000

Актив амортизується на прямолінійній основі впродовж п'ятирічного періоду (норма амортизації 20% на рік). Оскільки актив визнано при консолідації в сумі, що на 20 000 гр. од. більше, ніж визнано в облікових записах дочірнього підприємства, витрати на амортизацію групи повинні бути також більшими.

Різниця в амортизації відображає додаткову суму, сплачену за об'єкт основних засобів групою. Коригування для амортизації зумовлюють зміни облікової вартості активу. Різниці між податковою базою і обліковою сумою відображаються у складі відстрочених податкових зобов'язань.

Записи оцінки об'єднання на 31 грудня 2017 р., гр. од.:

– на суму дооцінки

<i>Дебет «Знос основних засобів»</i>	150 000
<i>Кредит «Основні засоби»</i>	150 000

КОНСОЛІДАЦІЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

<i>Дебет «Знос основних засобів»</i>	20 000
<i>Кредит «Відстрочені податкові зобов'язання»</i>	6 000
<i>Кредит «Резерв оцінки об'єднання»</i>	14 000
– на суму зносу	
<i>Дебет «Амортизація основних засобів»</i>	4 000
<i>Кредит «Знос основних засобів»</i> (20% : 100 • 20 000)	4 000
<i>Дебет «Відстрочені податкові зобов'язання»</i>	1 200
<i>Кредит «Податок на прибуток»</i> (20% : 100 • 6000, або 30% : 100 • 4000)	1 200

Слід зазначити, що перший запис відповідає запису, здійсненому на дату придбання. Два наступні відображають послідовний знос і зміни податкового впливу.

Записи оцінки на 31 грудня 2019 р. повинні відображати коригування зносу за три роки (два попередні періоди і поточний період), гр. од.:

<i>Дебет «Знос основних засобів»</i>	150 000
<i>Кредит «Основні засоби»</i>	150 000
<i>Дебет «Знос основних засобів»</i>	20 000
<i>Кредит «Відстрочені податкові зобов'язання»</i>	6 000
<i>Кредит «Резерв оцінки об'єднання»</i>	14 000
– на суму зносу за три періоди:	
<i>Дебет «Амортизація основних засобів»</i>	4 000
<i>Дебет «Нерозподілені прибутки» на 01.01.2019</i>	8 000
<i>Кредит «Знос основних засобів»</i> (20% : 100 • 20000)	12 000
<i>Дебет «Відстрочені податкові зобов'язання»</i>	3 600
<i>Кредит «Податок на прибуток»</i>	1 200
<i>Кредит «Нерозподілені прибутки»</i> (20% : 100 • 6000, або 30% : 100 • 4000)	2 400

Основні засоби повністю перенесуть вартість на витрати на 31 грудня 2021 р. У цей рік записи оцінки вартості об'єднання для об'єкта основних засобів будуть такими:

**Розділ 5. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА КОНСОЛІДАЦІЇ
ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ**

<i>Дебет «Знос основних засобів»</i>	150 000
<i>Кредит «Основні засоби»</i>	150 000
<i>Дебет «Знос основних засобів»</i>	20 000
<i>Кредит «Відстрочені податкові зобов'язання»</i>	6 000
<i>Кредит «Резерв оцінки об'єднання бізнесу»</i>	14 000

– на суму нарахованого зносу впродовж строку корисного використання:

<i>Дебет «Амортизація основних засобів»</i>	4 000
<i>Дебет «Нерозподілені прибутки»(01.01.2021)</i>	16 000
<i>Кредит «Знос основних засобів» (20% : 100 • 20000)</i>	20 000
<i>Дебет «Відстрочені податкові зобов'язання»</i>	6 000
<i>Кредит «Податок на прибуток»</i>	1 200
<i>Кредит «Нерозподілені прибутки» (01.01.2021) (20% : 100 • 6000, або 30% : 100 • 4000)</i>	4 800

– при списанні об'єкта

<i>Дебет «Знос основних засобів»</i>	150 000
<i>Кредит «Основні засоби»</i>	150 000

3. Запаси. Запис оцінки запасів на дату придбання, 1 січня 2017 р., гр. од.:

<i>Дебет «Виробничі запаси»</i>	5 000
<i>Кредит «Відстрочені податкові зобов'язання»</i>	1 500
<i>Кредит «Резерв оцінки об'єднання»</i>	3 500

Ключовою подією, що впливає на облік запасів, є їх продаж дочірнім підприємством. Припустимо, що запаси реалізовані в 2017 р. за 90 000 гр. од. Дочірнє підприємство запише собівартість продажу за обліковою сумою 75 000 гр. од., тоді як собівартість продажу для групи складатиме 80 000 гр. од. У робочій таблиці слід відображати запис на збільшення запасів на 5000 гр. од. та коригування собівартості продажу на 5000 гр. од. При списанні активу резерв оцінки переноситься до нерозподіленого прибутку.

КОНСОЛІДАЦІЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Запис оцінки на 31 грудня 2017 р., гр. од.:	
<i>Дебет «Собівартість реалізації»</i>	5 000
<i>Кредит «Податок на прибуток»</i>	1 500
<i>Кредит «Нерозподілені прибутки»</i>	3 500

Оскільки цей запис має нульовий вплив при закритті нерозподілених прибутків, при складанні робочої таблиці для консолідації необхідно здійснювати запис у наступні роки.

Порівняння записів, здійснених дочірнім підприємством і які показані в консолідованих фінансових звітах на 31 грудня 2017 р., подано в табл. 5.6.

Якщо на 31 грудня 2017 р. було реалізовано лише 80% запасів, тоді запис оцінки повинен відображати собівартість реалізації та 20% кінцевих запасів:

<i>Дебет «Собівартість реалізованої продукції»</i>	4 000
<i>Кредит «Податок на прибуток»</i>	1 200
<i>Кредит «Нерозподілені прибутки»</i>	2 800

Цей запис не відображається у робочій таблиці за послідовні періоди.

<i>Дебет «Виробничі запаси»</i>	1 000
<i>Кредит «Відстрочені податкові зобов'язання»</i>	300
<i>Кредит «Резерв оцінки об'єднання»</i>	700

Таблиця 5.6

Порівняння коригуючих записів щодо запасів у фінансових звітах дочірнього підприємства і консолідованих фінансових звітах

Стаття	Дочірнє підприємство	Консолідована звітність	Примітки
Дохід від реалізації продукції	90 000	90 000	
Собівартість реалізованої продукції	75 000	80 000	(75 000 + 5 000)
Валовий прибуток	15 000	10 000	
Податок на прибуток	4 500	3 000	(4 500 – 1 500)
Прибуток	10 500	7 000	

Припустимо, всі запаси реалізовані 31 грудня 2018 р.
Запис оцінки на цю дату:

<i>Дебет «Собівартість реалізації»</i>	1 000
<i>Кредит «Податок на прибуток»</i>	300
<i>Кредит «Нерозподілені прибутки»</i>	700

4. Патент. Запис оцінки на дату придбання, 1 січня 2017 р.:

<i>Дебет «Нематеріальні активи»</i>	20 000
<i>Кредит «Відстрочені податкові зобов'язання»</i>	6 000
<i>Кредит «Резерв оцінки об'єднання»</i>	14 000

Такий запис здійснюється кожний звітний період упродовж строку використання патенту. Зміни в записах матимуть місце при знеціненні активу. У прикладі збитки складають 5000 гр. од. Запис оцінки об'єднання на 31 грудня 2018 р.:

<i>Дебет «Нематеріальні активи»</i>	20 000
<i>Кредит «Відстрочені податкові зобов'язання»</i>	6 000
<i>Кредит «Резерв оцінки об'єднання»</i>	14 000
<i>Дебет «Втрати від знецінення»</i>	5 000
<i>Кредит «Накопичені втрати від знецінення»</i>	5 000

– на 31 грудня 2019 р.:

<i>Дебет «Нематеріальні активи»</i>	20 000
<i>Кредит «Відстрочені податкові зобов'язання»</i>	6 000
<i>Кредит «Резерв оцінки об'єднання»</i>	14 000
<i>Дебет «Нерозподілені прибутки» (01.01.19)</i>	5 000
<i>Кредит «Накопичені втрати від знецінення»</i>	5 000

Записи оцінки об'єднання на 31 грудня 2018 р.:

1. На дату реалізації земельних ділянок

<i>Дебет «Земельні ділянки» (за собівартістю)</i>	20 000
<i>Кредит «Податок на прибуток»</i>	6 000
<i>Кредит «Перенесення резерву оцінки об'єднання»</i>	14 000

2. На суму дооцінки основних засобів на дату придбання:

<i>Дебет «Знос основних засобів»</i>	150 000
<i>Кредит «Основні засоби»</i>	150 000
<i>Дебет «Знос основних засобів»</i>	20 000

КОНСОЛІДАЦІЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

<i>Кредит «Відстрочені податкові зобов'язання»</i>	6 000
<i>Кредит «Резерв оцінки об'єднання бізнесу»</i>	14 000
– нарахування амортизації основних засобів:	
<i>Дебет «Амортизація основних засобів»</i>	4 000
<i>Дебет «Нерозподілені прибутки» (01.01.19)</i>	8 000
<i>Кредит «Знос основних засобів»</i> <i>(20% : 100 • 20000)</i>	12 000
– коригування впливу податкових наслідків:	
<i>Дебет «Відстрочені податкові зобов'язання»</i>	3 600
<i>Кредит «Податки на прибуток»</i>	1 200
<i>Кредит «Нерозподілені прибутки» (01.01.19)</i> <i>(30% : 100 • 4000)</i>	2 400
3. На суму визнання патенту на дату придбання:	
<i>Дебет «Нематеріальні активи»</i>	20 000
<i>Кредит «Відстрочені податкові зобов'язання»</i>	6 000
<i>Кредит «Резерв оцінки об'єднання»</i>	14 000
– на суму збитків від знецінення:	
<i>Дебет «Нерозподілені прибутки» (01.01.19)</i>	5 000
<i>Кредит «Накопичені втрати від знецінення»</i>	5 000

Записи на дату придбання

Виключення балансової вартості інвестиції материнського підприємства в капітал дочірнього підприємства:

<i>Дебет «Нерозподілені прибутки» (на 01.01.17)</i>	140 000
<i>Кредит «Довгострокові фінансові інвестиції»</i>	140 000
<i>Дебет «Зареєстрований капітал»</i>	300 000
<i>Кредит «Довгострокові фінансові інвестиції»</i>	300 000
<i>Дебет «Резерв оцінки об'єднання»</i>	45 500
<i>Кредит «Довгострокові фінансові інвестиції»</i>	45 500
<i>Дебет «Гудвіл при придбанні»</i>	14 500
<i>Кредит «Довгострокові фінансові інвестиції»</i>	14 500

Варто зазначити, що певні типи операцій можуть бути причиною змін у записах після дати придбання, а саме:

- 1) знецінення гудвілу;

- 2) зміни в записах оцінки об'єднання;
- 3) дивіденди, оголошені або сплачені дочірнім підприємством до придбання;
- 4) перенесення з/до нерозподіленого прибутку до придбання до інших резервів.

У будь-який визначений звітний період деякі з цих операцій будуть віднесені до попередніх періодів, а деякі – до звітного періоду. Записи до придбання за звітний період включатимуть поєднання записів до придбання на початок звітного періоду (записи до придбання на дату придбання скориговані на вплив усіх змін у капіталі до придбання на початок звітного періоду) і записів поточного періоду, пов'язаних зі змінами в капіталі до придбання.

Знецінення гудвілу. Знецінення гудвілу впливає на запис після дати придбання. Тест на знецінення гудвілу здійснюється щорічно. Припустимо, що гудвіл списано в сумі 5000 гр. од. в 2018 р. внаслідок тесту на знецінення. При підготовці робочої таблиці на 31 грудня 2018 р. у записі визнаватиметься гудвіл при придбанні в сумі 14 500 гр. од. Проте слід здійснити запис для визнання знецінення гудвілу:

<i>Дебет «Втрати від знецінення»</i>	5 000
<i>Кредит «Накопичені втрати від знецінення»</i>	5 000

Припустимо, що на 31 грудня 2019 р. не було знецінення. Запис, пов'язаний зі знеціненням гудвілу:

<i>Дебет «Нерозподілені прибутки» (на 01.01.19)</i>	140 000
<i>Кредит «Довгострокові фінансові інвестиції»</i>	140 000
<i>Дебет «Зареєстрований капітал»</i>	300 000
<i>Кредит «Довгострокові фінансові інвестиції»</i>	300 000
<i>Дебет «Резерв оцінки об'єднання»</i>	45 500
<i>Кредит «Довгострокові фінансові інвестиції»</i>	45 500
<i>Дебет «Гудвіл при придбанні»</i>	14 500
<i>Кредит «Довгострокові фінансові інвестиції»</i>	14 500
<i>Дебет «Нерозподілені прибутки» (на 01.01.19)</i>	5 000
<i>Кредит «Накопичені втрати від знецінення гудвілу 5 000»</i>	5 000

Зміни в записах оцінки об'єднання. На записи придбання на 31 грудня 2017 р. впливатиме продаж запасів:

КОНСОЛІДАЦІЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

<i>Дебет «Нерозподілені прибутки»</i>	140 000
<i>Кредит «Довгострокові фінансові інвестиції»</i>	140 000
<i>Дебет «Зареєстрований капітал»</i>	300 000
<i>Кредит «Довгострокові фінансові інвестиції»</i>	300 000
<i>Дебет «Резерв оцінки об'єднання»</i>	45 500
<i>Кредит «Довгострокові фінансові інвестиції»</i>	45 500
<i>Дебет «Гудвіл при придбанні»</i>	14 500
<i>Кредит «Довгострокові фінансові інвестиції»</i>	14 500
<i>Дебет «Резерв оцінки об'єднання»</i>	3 500
<i>Кредит «Нерозподілені прибутки»</i>	3 500

Припустимо, що на 31 грудня 2018 р. відсутні інші перенесення й операції. Записи придбання об'єднують два записи попереднього періоду та враховують запис знецінення гудвілу:

<i>Дебет «Нерозподілені прибутки» (на 01.01.18)</i>	143 500
<i>Кредит «Довгострокові фінансові інвестиції»</i>	143 500
<i>Дебет «Зареєстрований капітал»</i>	300 000
<i>Кредит «Довгострокові фінансові інвестиції»</i>	300 000
<i>Дебет «Резерв оцінки об'єднання»</i>	42 000
<i>Кредит «Довгострокові фінансові інвестиції»</i>	42 000
<i>Дебет «Гудвіл при придбанні»</i>	14 500
<i>Кредит «Довгострокові фінансові інвестиції»</i>	14 500
<i>Дебет «Втрати від знецінення»</i>	5 000
<i>Кредит «Накопичені втрати від знецінення»</i>	5 000

У 2018 р. (поточний період) на залишок придбання впливатиме продаж земельної ділянки. У поточному періоді здійснюється перенесення з резерву оцінки об'єднання до нерозподіленого прибутку суми 14 000 гр. од.:

<i>Дебет «Нерозподілені прибутки»</i>	14 000
<i>Кредит «Резерв оцінки об'єднання»</i>	14 000

Дивіденди, оголошені дочірнім підприємством до придбання.

Якщо дочірнє підприємство сплачує або пропонує до сплати дивіденди впродовж року, частка групи в дивідендах повинна бути переведена з колонки дочірнього підприємства і занесена до колонки материнського підприємства в робочій таблиці. Ця операція в міжнародній практиці називається

«зміна місця дивідендів» (*dividend shuffle*). Вона не впливає на колонку «Консолідована сума», проте надає точний підсумок нерозподіленого прибутку материнського і дочірнього підприємств.

Якщо дочірнє підприємство було придбано впродовж року, лише частка групи в дивідендах після придбання повинна «змінити місце». Частина до придбання вже була виключена при розрахунку нерозподіленого прибутку до придбання. Таким чином, лише прибуток дочірнього підприємства після придбання включений до консолідації, а частина неконтрольованої частки вже була виключена при розрахунку неконтрольованої частки.

Інколи акції можуть придбаватися на основі включення дивідендів (*cum. div. basis*) або виключення дивідендів (*ex. div. basis*). Включення дивіденду передбачає зазначення ціни акцій, придбання за якою надає право на отримання чергового оголошеного дивіденду. Виключення дивіденду передбачає зазначення ціни акції, придбання якої не надає ніяких додаткових прав на отримання дивіденду.

Отже, акції, придбані з включеним або невключеним дивідендом, означають, що дочірнє підприємство показало свій намір сплатити дивіденди на акції, придбані в існуючих акціонерів з/або без права на дивіденди. Якщо, наприклад, материнське підприємство М придбало 80% простих акцій без включення дивіденду дочірнього підприємства Д, і контроль перейшов 30 червня, а дивіденди сплачені 4 липня, 20% дивідендів буде сплачено неконтрольованій частці і 80% буде сплачено особам, які не є більше акціонерами, але хто продав свої акції підприємству М. У цьому випадку група не платитиме проміжних дивідендів за акціями після придбання, хоча вона матиме 80% акцій будь-яких наступних дивідендів.

Якщо акції підприємства Д були придбані підприємством М із включенням дивіденду, то ціна за акцію буде більшою, ніж ціна без включення. У цьому випадку 80% проміжних дивідендів буде отримано підприємством М 4 липня і у власному обліку підприємство М буде їх вираховувати із рахунку

«Довгострокові фінансові інвестиції» в Д, оскільки дивіденди були придбані, а не зароблені. Це, безперечно, є лише питанням року придбання акцій.

Приклад 5.1 (продовження). Припустимо, що на дату придбання одна із заборгованостей підприємства Д була за розрахунками з учасниками за нарахованими дивідендами в сумі 10 000 гр. од. Акції підприємства Д були придбані на основі включення дивідендів. У цьому випадку, якщо материнське підприємство сплатило 500 000 гр. од. за акції підприємства Д, в обліку М буде зроблено такий запис, гр. од.:

<i>Дебет «Довгострокові фінансові інвестиції»</i>	490000
<i>Дебет «Розрахунки за нарахованими доходами»</i>	10 000
<i>Кредит «Рахунки в банку»</i>	500 000

Іншими словами, материнське підприємство придбало два активи: інвестицію в дочірнє підприємство і дивіденди, які підлягають отриманню. Результат об'єднання буде розрахований так:

<i>Вартість придбання (об'єднання)</i>	490 000
<i>(100 000 • 5) – 10 000</i>	
<i>Балансова вартість ідентифікованих чистих активів</i>	440000
<i>300 000 + 140 000</i>	
<i>Вартісна різниця</i>	50 000
<i>Дооцінка:</i>	
<i>Основних засобів (330 000 – 310 000)(1–30%)</i>	14000
<i>Інших необоротних активів (170 000 – 150 000)(1 – 30%)</i>	14000
<i>Запасів (80 000 – 75 000)(1 – 30%)</i>	3 500
<i>Патенту 20 000 • (1 – 30%)</i>	14000
<i>Разом</i>	45 500
<i>Гудвіл</i>	4 500

Виключення балансової вартості інвестиції й капіталу дочірнього підприємства буде проводитися таким записом:

<i>Дебет «Нерозподілені прибутки»</i>	140 000
<i>Кредит «Довгострокові фінансові інвестиції»</i>	140 000
<i>Дебет «Зареєстрований капітал»</i>	300 000

<i>Кредит «Довгострокові фінансові інвестиції»</i>	300 000
<i>Дебет «Резерв оцінки об'єднання»</i>	45 500
<i>Кредит «Довгострокові фінансові інвестиції»</i>	45 500
<i>Дебет «Гудвіл при придбанні»</i>	4 500
<i>Кредит «Довгострокові фінансові інвестиції»</i>	4 500

При складанні робочої таблиці також необхідно зробити запис:

<i>Дебет «Розрахунки за нарахованими дивідендами»</i>	10 000
<i>Кредит «Розрахунки за нарахованими доходами»</i>	10 000

Консолідація звіту про фінансові результати

Принципи консолідації фінансових звітів материнського і дочірнього підприємств однаково застосовуються до звіту про фінансові результати, як і до балансу. Формат робочої таблиці може бути використаний для комплекту звітів з колонками для материнського підприємства, кожного дочірнього підприємства і консолідації в цілому.

Консолідований звіт про фінансові результати складається на прямолінійній основі на підставі показників підприємств групи.

Якщо будь-яке дочірнє підприємство належить материнському підприємству не повністю, то неконтрольована частка розраховується після визначення прибутку або збитку групи за період.

При складанні консолідованого звіту про фінансові результати слід врахувати кілька важливих моментів, які впливатимуть на процес підготовки звіту:

- придбання дочірнього підприємства впродовж року;
- внутрішньогруповий продаж запасів, їх залишки і нереалізований прибуток;
- внутрішньогруповий продаж активів інших, ніж запаси;
- неконтрольовану частку.

Придбання дочірнього підприємства впродовж року. Якщо будь-яке дочірнє підприємство було придбане впродовж року, необхідно буде розрахувати, яка частина його

прибутку після оподаткування пов'язана з періодом до придбання. Це може бути здійснено на дійсній основі, якщо відомо, який прибуток був на дату придбання, і який виник при підготовці комплекту фінансових звітів як частина відповідного процесу. Якщо ж точна сума прибутку на початок року до дати придбання відсутня, то річний прибуток може бути визначений на часовій основі.

Так, якщо дочірнє підприємство заробило прибуток у рік придбання і група отримала контроль через три місяці поточного року, то 3/12 прибутку після оподаткування слід виключити із консолідованого звіту про фінансові результати як прибуток до придбання. Таким чином, лише частина прибутку/збитку дочірнього підприємства від дати придбання повинна бути включена до звіту про фінансові результати групи.

У разі складання першого комплекту консолідованих звітів на дату придбання прибуток буде врахований у складі власного капіталу дочірнього підприємства за статтею «Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)».

Розглянемо порядок складання робочої таблиці для консолідації звіту про фінансові результати на прикладі. Перший консолідований звіт про фінансові результати складемо на першу звітну дату після придбання.

Приклад 5.2.

Материнське підприємство придбало 75% акцій дочірнього підприємства 1 липня 2018 р. і, отже, отримало контроль. Дочірнє підприємство сплатило проміжні дивіденди наступні за придбанням. Звіти про фінансові результати за період, у якому відбулося придбання, подано в табл. 5.7.

Таблиця 5.7

Звіти про фінансові результати, тис. гр. од.

Стаття	Материнське підприємство	Дочірнє підприємство
Дохід від продажу	400	300
Собівартість продажу	(100)	(100)
Валовий прибуток	300	200

**Розділ 5. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА КОНСОЛІДАЦІЇ
ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ**

Закінчення табл. 5.7

Стаття	Материнське підприємство	Дочірнє підприємство
Інші прибутки	20	10
Витрати на збут та адміністративні витрати	(50)	(20)
Фінансові витрати	<u>(30)</u>	<u>(10)</u>
Прибуток до сплати податків	240	180
Витрати з податку на прибуток	<u>(90)</u>	<u>(40)</u>
Прибуток за період	150	140
Інформація про дивіденди:		
Дивіденди: сплачені	10	20
оголошені	40	30

Припустимо, материнське підприємство ще не включило дивіденди отримані й ті, що підлягають отриманню від дочірнього підприємства. Робоча таблиця для консолідації буде мати вигляд, як подано у табл. 5.8.

Таблиця 5.8

Робоча таблиця для консолідації, тис. гр. од.

Стаття	Материнське підприємство	Дочірнє підприємство	Після придбання	Консолідована сума
Дохід від продажу	400	300	150	550
Собівартість продажу	(100)	(100)	(50)	(150)
Валовий прибуток	300	200	100	400
Інші прибутки	20	10	5	25
Витрати на збут та адміністративні витрати	(50)	(20)	(10)	(60)
Фінансові витрати	<u>(30)</u>	<u>(10)</u>	<u>(5)</u>	<u>(35)</u>
Прибуток до сплати податків	240	180	90	330
Витрати з податку на прибуток	(90)	(40)	(20)	(110)
Прибуток за період	150	140	70	220
Частка меншості (25%)	–	–	17,5	17,5

КОНСОЛІДАЦІЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Закінчення табл. 5.8

Стаття	Материнське підприємство	Дочірнє підприємство	Після придбання	Консолідована сума
Частка групи у прибутку після придбання	150	140	52,5	202,5
Дивіденди після придбання	18,75		18,75	
(75% • 6/12 • 50000 = 18750)	168,75		33,75	202,50
Дивіденди сплачені	10	20		10
Оголошені дивіденди	40	30		40
Нерозподілений прибуток	118,75	90	33,75	152,50

У цьому прикладі проміжні дивіденди, припустимо, були зароблені однаково впродовж року і сплачені дочірнім підприємством слідом за придбанням акцій материнським підприємством. Хоча дивіденди сплачені під контролем материнського підприємства, вони вважаються частиною прибутку до придбання дочірнього підприємства.

Внутрішньогруповий продаж товарів (продукції). Як зазначалося раніше, стосовно до робочої таблиці для консолідації фінансових звітів будь-які внутрішньогрупові залишки, які виникли до консолідації, повинні бути виключені. Якщо материнське підприємство М придбає сировину в дочірнього підприємства, то материнське підприємство матиме запаси, включені за «собівартістю їх продажу», а дочірнє підприємство матиме таку ж саму суму по показнику «Дохід від продажу». Тоді як ці суми є релевантними в індивідуальних фінансових звітах М і Д, то вони не матимуть сенсу у випадку додавання показників підприємства М і Д і підготовки Звіту про фінансові результати групи, оскільки група не може продати запаси сама собі. Відображення показника «Дохід від продажу» не має сенсу, і будь-який прибуток, пов'язаний із цією операцією, не буде включений у прибуток групи.

Таким чином, при консолідації з метою підготовки звітів групи внутрішньогруповий продаж і собівартість повинні бути виключені. Отже, однакові суми виключатимуться, не будуть впливати на суму прибутку, проте дохід від продажу та собівартість продажу будуть точно відображати собівартість запасів, придбаних групою зовні, і дохід від продажу товарів за межі групи.

Наприклад, якщо одне підприємство в межах групи М здійснило продаж продукції іншому Д, і Д реалізувало цю продукцію третій стороні за межі групи, тоді в індивідуальних фінансових звітах М і Д ці операції будуть відображені. Якщо М сплатить 10 000 гр. од. за продукцію, реалізовану потім Д за 20 000 гр. од., і потім Д реалізує їх третій стороні за 30 000 гр. од., відповідно у звітах про фінансові результати буде показано, як у табл. 5.9.

Слід зазначити, що при консолідації внутрішньогрупова операція (продаж продукції підприємством М підприємству Д за 20 000 гр. од.) виключається з обох показників групи – доходу від продажу і собівартості продажу групи.

Таблиця 5.9

**Відображення операцій в індивідуальних
фінансових звітах**

Показник	Звіт про фінансові результати		
	М	Д	Консолідований
Дохід від продажу	20 000	30 000	30 000
Собівартість продажу	<u>10 000</u>	<u>20 000</u>	<u>10 000</u>
Валовий прибуток	10 000	10 000	20 000

Прибуток у запасах. Суми доходу від продажу й собівартість придбання слід скоригувати. Це необхідно для того, щоб з'ясувати, чи будь-яка продукція, яка передана в межах групи, ще включена в кінцеві запаси покупця. Якщо так, то вони будуть включені за собівартістю підприємства (яка розрахована для індивідуального звіту підприємства). Проте при консолідації, коли всі підприємства розглядаються як одна економічна одиниця (група), запаси не будуть записані за

собівартістю у звітах групи, оскільки вони включатимуть елемент внутрішньогрупового прибутку.

Таким чином, з метою консолідації прибуток включений у запаси, які були передані від одного підприємства групи до іншого, слід виключити. Таке виключення досягається зменшенням суми кінцевих запасів і валового прибутку групи. Це виключення слід врахувати в наступному році, і запаси на початок слід записати у фінансових звітах групи за скоригованою сумою, за якою вони з'являлись як запаси на кінець у попередньому періоді.

Операції на відстані руки не виключаються за таких обставин. Так, коли дочірнє підприємство постачає продукцію або активи іншому підприємству групи за ціною, що включає прибуток, але ця ж ціна зазначається при продажу їх покупцем за межі групи, прибуток не повинен виключатися.

У наведеному прикладі всі внутрішньогрупові запаси були реалізовані за межі групи. Проте, якщо деякі із запасів ще залишаються в межах групи, прибуток слід виключити з метою складання звітів групи. Припустимо, що підприємство «М» закупило запаси за 10 000 гр. од. й реалізувало їх підприємству «Д» за 20 000 гр. од. Підприємство Д потім реалізувало 75% цих запасів третім сторонам за 22 500 гр. од. Прибуток за всіма запасами однаковий. Звіт про фінансові результати показано в табл. 5.10.

Таблиця 5.10

Звіт про фінансові результати, гр. од.

Показник	М	Д	Консолідована сума
Дохід від продажу	20 000	22 500	22 500
Собівартість продажу	(10 000)	(15 000) (0,75 x 20000)	(10 000)
Коригування в запасах групи*		(2 500)	
Валовий прибуток	10 000	5 000	15 000

* Другий рахунок цього коригування – це зменшення суми запасів групи в консолідованому балансі. Норма націнки становить 50% $[(22500 - 15000) : 15000 \cdot 100\%]$. Сума нереалізованого прибутку в залишку становить $0,50 \cdot (20000 - 15000) = 2500$.

У наступному році нереалізований прибуток у запасах може бути винесений до консолідованого звіту про фінансові результати, коли, ймовірно, запаси будуть реалізовані групою. Так, у фінансових звітах групи на наступний рік запаси на початок підприємства Д (які будуть показані у власних фінансових звітах Д за 5000 гр. од.) повинні бути скориговані коригуючим записом на суму 2500 гр. од. Таким чином, у консолідованому звіті про фінансові результати запаси на початок становитимуть 2500 гр. од.

Хоча цей прибуток виключено з поточного року і віднесено надалі до майбутнього періоду, коли група реалізує прибуток з метою консолідації, окремі підприємства будуть відображати у звітах прибуток як зароблений у поточному році. Оскільки корпоративний податок впливає на індивідуальні підприємства, а не на групу, то витрати на податок будуть розраховуватися на підставі припущення, що прибуток був зароблений у поточному році.

Таким чином, застосований податок на прибуток, якщо він суттєвий, повинен також бути відкладений на наступний рік у консолідованому звіті про фінансові результати. По суті, це є тимчасова різниця групи, яка буде включена до відкладеного податку групи.

У прикладі, розглянутому вище, якщо ставка корпоративного податку складатиме 30%, тоді при додаванні витрат на податок материнського і дочірнього підприємства коригування групи в сумі 750 гр. од. ($2500 \text{ гр. од.} \cdot 30\% : 100\%$) повинно зменшувати витрати на податок групи. У наступному році 750 гр. од. буде додаватися до витрат на податок у консолідованому звіті про фінансові результати.

Неконтрольована частка. Коли підприємство групи, у якого є неконтрольована частка, здійснило реалізацію іншому підприємству групи, то сума запасів на кінець повинна бути зменшена на повний прибуток по операції. Проте прибуток групи повинен лише бути зменшений на частку материнського в дочірньому підприємстві, а неконтрольовану частку слід зменшити на їхню частку в прибутку.

Таким чином, пропорційне виключення прибутку (тобто, коли лише частка материнського підприємства в прибутку виключається із запасів, залишаючи неконтрольовану частку незмінною) не допускається.

Продаж активів інших, ніж запаси. Коли підприємство групи реалізує необоротні активи будь-якому іншому підприємству групи, то застосовуються ті ж самі принципи – прибуток, закладений в активі, повинен бути виключений з метою консолідації фінансових звітів. Так, якщо, наприклад, дочірнє підприємство, 75% простих акцій якого належить материнському підприємству, продає певний вид устаткування іншому підприємству групи за 2000 гр. од., собівартістю 1000 гр. од., вартість активу повинна бути зменшена до 1000 гр. од. для консолідованого балансу і резерви групи слід зменшити на 750 гр. од. (їх частка прибутку) і неконтрольовану частку потрібно зменшити на 250 гр. од. Необхідно також здійснити коригування амортизації відповідно – річну амортизацію і накопичений знос слід розрахувати на 1000 гр. од. з метою консолідації з відповідним коригуванням прибутку групи і неконтрольованої частки.

Консолідація звіту про рух грошових коштів

Мета підготовки консолідованих фінансових звітів – показати групу як єдину економічну одиницю. Це, зокрема, стосується цілей консолідованого звіту про рух грошових коштів групи. Зрозуміло, що консолідований звіт про рух грошових коштів групи повинен охоплювати лише грошові потоки, зовнішні щодо групи. Таким чином, при підготовці консолідованого звіту про рух грошових коштів групи слід бути обізнаним у двох ключових питаннях:

1. Чи відображається грошовий потік у фінансових звітах групи (тобто материнського та всіх його дочірніх підприємств, які консолідуються) внаслідок цієї операції?

2. Чи змінюється залишок грошових коштів групи внаслідок цієї операції?

Якщо відповідь на поставлені питання – «ні», то операція не потребує розгляду при підготовці консолідованого звіту про рух грошових коштів. Якщо – «так», то слід визначити, який чистий рух цього грошового потоку групи.

Щодо нормативного регулювання порядку складання консолідованого фінансового звіту про рух грошових коштів слід відмітити, що в переліку національних Положень (Стандартів) бухгалтерського обліку відсутнє Положення про особливості складання консолідованого звіту про рух грошових коштів. Натомість, у п. 9 розділу II. Склад та елементи фінансової звітності НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» зазначено, що у звіті про рух грошових коштів наводяться дані про рух грошових коштів протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності. При складанні фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності підприємства можуть обрати спосіб складання звіту про рух грошових коштів за прямим або непрямим методом із застосуванням відповідної форми звіту [40].

Разом з тим, у НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» методика підготовки консолідованого звіту про рух грошових коштів відсутня.

Зважаючи на те, що національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку – нормативно-правовий акт, розроблений на основі міжнародних стандартів фінансової звітності і законодавства Європейського Союзу у сфері бухгалтерського обліку, і з урахуванням того, що Директива 2013/34/ЄС не розглядає звіт про рух грошових коштів серед обов'язкових до подання, при визначенні порядку складання консолідованого звіту про рух грошових коштів слід керуватися МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів».

Додаткові питання, які виникають і які слід розглянути під час підготовки консолідованого звіту про рух грошових коштів групи, такі:

- грошові потоки, внутрішні стосовно до групи;
- дивіденди, сплачені неконтрольованій частці;

- грошові потоки асоційованих підприємств, які обліковуються методом участі в капіталі;
- грошові потоки, які виникають внаслідок придбання і продажу дочірніх підприємств.

Грошові потоки, внутрішні стосовно до групи. Внутрішні грошові потоки щодо групи слід виключити при підготовці консолідованого звіту про рух грошових коштів. Наприклад, сплату дивідендів, погашення позики або платежі при продажу або придбанні між підприємствами, консолідованими в фінансових звітах групи, не потрібно відображати у звіті про рух грошових коштів групи, оскільки тимчасово грошовий потік не приводить до змін у грошових потоках у межах або за межами групи.

Приклад 5.3.

Материнське підприємство М володіє 80% капіталу підприємства Д, контролює склад ради директорів і включає фінансові звіти Д до консолідованих фінансових звітів групи. Упродовж року підприємство М придбало меблі для дочірнього підприємства Д вартістю 150 000 гр. од. Підприємство Д розрахувалось у звітному періоді з материнським підприємством М за придбані меблі.

Бухгалтерські записи підприємства М:

Дебет «Рахунки в банках» 150 000

Кредит «Розрахунки з іншими дебіторами» 150 000

Бухгалтерські записи підприємства Д:

Дебет «Розрахунки з іншими кредиторами» 150 000

Кредит «Рахунки в банках» 150 000

Ця операція не впливатиме на грошовий потік групи, оскільки підприємство Д сплатило грошові кошти, а підприємство М їх отримало. Як результат, операція не відображається у консолідованому звіті групи. Практично, консолідований звіт про рух грошових коштів готується шляхом порівняння статей балансу на початок і кінець звітного періоду. Внутрішньо-групові залишки виключаються при консолідації, а отже, виключається вплив внутрішньогрупових операцій.

Дивіденди, сплачені неконтрольованій частці. Дивіденди, виплачені неконтрольованій частці, впливають на грошовий потік групи як економічної одиниці. Лише неконтрольована частка в дивідендах є зовнішньою щодо консолідованого звіту про рух грошових коштів групи, тоді як сума дивідендів, отриманих материнським підприємством, залишається в межах групи. Бухгалтерські записи в обліку дочірнього підприємства розглянемо на прикладі.

Приклад 5.4.

Материнське підприємство М володіє 80% капіталу підприємства Д, маючи більшість прав голосу на підприємстві Д і консолідує звіти в фінансових звітах групи. Упродовж року підприємство Д сплатило дивіденди в сумі 75 000 гр. од., зокрема 60 000 підприємству М і 15 000 різним аутсайдерам, що складають неконтрольовану частку.

Бухгалтерські записи підприємства Д:

– сплачені дивіденди материнському підприємству

Дебет «Розрахунки за нарахованими дивідендами» 60 000

Кредит «Рахунки в банках» 60 000

– сплачені дивіденди неконтрольованій частці

Дебет «Розрахунки за нарахованими дивідендами» 15 000

Кредит «Рахунки в банках» 15 000

Ця операція впливає на грошовий потік групи і повинна бути відображена в консолідованому звіті про рух грошових коштів групи. Чистий вплив на грошові кошти групи складає 15 000 гр. од., те, що було сплачено різним аутсайдерам – неконтрольованій частці. Платіж 60 000 гр. од. не впливає на грошовий потік групи, оскільки він був сплачений підприємством Д і отриманий материнським підприємством М. Таким чином, виключно дивіденди в сумі 15 000 гр. од., сплачені неконтрольованій частці, знаходять відображення в консолідованому звіті про рух грошових коштів групи. Цей платіж повинен класифікуватися як фінансова діяльність (частина повернень на інвестицію або обслуговування фінансування) і розкриватися окремо.

Слід зазначити, що всі інші грошові потоки, пов'язані з неконтрольованою часткою, повинні включатися за відповідним заголовком так, як вони були направлені до окремого підприємства. Це розповсюджується не лише на сплату дивідендів, а й, наприклад, на випуск і викуп акцій, які повинні включатися до фінансової діяльності консолідованого звіту про рух грошових коштів.

Грошові потоки асоційованих підприємств, які обліковуються методом участі в капіталі. Грошові потоки між групою й асоційованим підприємством, яке обліковується методом участі в капіталі, варто включати до консолідованого звіту про рух грошових коштів групи. Гроші, отримані і сплачені за товари й послуги, наприклад, між підприємствами групи і асоційованим підприємством, повинні бути включені до консолідованого звіту про рух грошових коштів як частина руху коштів від операційної діяльності. Дивіденди, отримані від асоційованого підприємства, включаються в окрему категорію інвестиційної діяльності.

Отже, асоційовані підприємства, які обліковуються методом участі в капіталі, розглядаються як зовнішні щодо групи з метою складання консолідованого звіту про рух грошових коштів.

У МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів» у п. 37 зазначено, що коли облік інвестицій в асоційоване або дочірнє підприємство здійснюється із застосуванням методу участі в капіталі або методом обліку за собівартістю, інвестор обмежує своє звітування у звіті про рух грошових коштів грошовими потоками між ним та об'єктом інвестування, наприклад дивідендами й авансами [43].

Грошові потоки, які виникають від придбання і продажу дочірніх підприємств. Коли дочірнє підприємство купується або продається впродовж періоду, слід з'ясувати, чи впливає ця операція на грошовий потік групи. Якщо впливає, потрібно з'ясувати чистий вплив цього потоку на грошові кошти і грошові еквіваленти групи.

Грошові потоки внаслідок придбання або продажу дочірнього підприємства можуть включати два аспекти:

- грошові кошти сплачені або отримані як частина придбання або продажу дочірнього підприємства;
- грошові кошти в балансі дочірнього підприємства, які включаються (у випадку придбання) або виключаються (у випадку продажу) з консолідованого балансу.

Ці грошові потоки слід показати на основі «нетто» як частину придбання або продажу групи.

При придбанні або продажу дочірнього підприємства вимагає пояснення залишок грошових коштів дочірнього підприємства та дата придбання або продажу дочірнього підприємства. Так, залишок грошових коштів, придбаний або проданий, є залишком дочірнього підприємства на дату придбання або продажу. Дата придбання або продажу з метою складання консолідованого звіту про рух грошових коштів є тією самою, як і для консолідованого звіту про фінансові результати.

У п. 39 МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів» зазначено, що сукупні грошові потоки, які виникають від придбання та продажу дочірніх підприємств або інших господарських одиниць, подаються окремо і класифікуються як інвестиційна діяльність [43].

Сукупна сума грошових коштів, сплачених або отриманих як компенсація за придбання або продаж, визнається у консолідованому звіті про рух грошових коштів за вирахуванням грошових коштів або їх еквівалентів, що були придбані або продані.

Материнське підприємство повинно розкривати в узагальненому вигляді придбання і продаж дочірніх підприємств протягом звітного періоду за кожним із таких пунктів:

- загальна компенсація за придбання або продаж;
- та частина компенсації, яку виплачено грошовими коштами або їх еквівалентами;
- сума грошових коштів та їх еквівалентів у дочірньому підприємстві, які були придбані або продані;

– сума активів та зобов’язань за кожною основною категорією, за винятком грошових коштів або їхніх еквівалентів у дочірньому підприємстві, які були придбані чи продані.

Для відображення зазначеної інформації у форматі консолідованого звіту про рух грошових коштів у складі II розділу «Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності» слід передбачити додаткові рядки: «Реалізація дочірніх підприємств» та «Придбання дочірніх підприємств».

Додаткову інформацію, пов’язану з придбанням і продажем дочірнього підприємства, зокрема, суму активів та зобов’язань за кожною основною категорією та загальну компенсацію за придбання або продаж, необхідно розкривати в Примітках до консолідованої фінансової звітності.

Приклад 5.5.

Група «М» включає материнське підприємство М та два дочірніх підприємства Д1 та Д2. 30 червня підприємство М продало Д2 підприємству Н за 1,5 млн гр. од. Залишок грошових коштів Д2 впродовж року складав, гр. од.:

1 січня	150 000
30 червня	225 000
31 грудня	263 000

Різниця між грошовим залишком на 1 січня та 1 липня 75 000 гр. од. (225 000 – 150 000) включає грошові потоки від операційної діяльності.

– Якщо платіж здійснений в обмін на акції, то консолідований звіт про рух грошових коштів підприємства М на 31 грудня повинен включати таке:

Грошові надходження від операційної діяльності	75 000
Придбання і продаж	
<i>Грошові потоки внаслідок продажу дочірнього підприємства</i>	
<i>(чисті грошові потоки від продажу)</i>	(225 000)
Зменшення у грошових коштах	(150 000)

– Якщо компенсація отримана М грошовими коштами в повній сумі 1,5 млн гр. од., то консолідований звіт про рух грошових коштів повинен включати:

Чисті грошові надходження від операційної діяльності	75 000
Придбання і продаж	
<i>Грошові надходження внаслідок продажу дочірнього підприємства (чисті грошові надходження від продажу (1 500 000 – 225 000))</i>	1 275 000
Збільшення у грошових коштах	1 350 000

Збільшення у грошах 1 275 тис. гр. од. подано в консолідованому звіті про рух грошових коштів групи як компенсацію за Д2 1,5 млн гр. од., зменшену на операційний залишок грошових коштів Д2 (225 тис. гр. од.)

У той час як статті в консолідованому звіті про рух грошових коштів подані на нетто-основі, розкриття у примітках інформації є необхідним, щоб показати:

1. Склад чистих грошових коштів, які виникли під впливом придбання або продажу дочірнього підприємства шляхом – грошових коштів сплачених або отриманих як компенсацію при придбанні або продажу; і
- грошові кошти дочірнього підприємства, придбаного на дату придбання або продажу.

У прикладі таке розкриття включатиме:

Аналіз чистого надходження грошових коштів внаслідок продажу дочірнього підприємства (гр. од.)

Грошова компенсація	1 500 000
Грошові кошти на рахунку в банку передані при продажу	(225 000)
Чисте надходження грошових коштів від продажу дочірнього підприємства	1 275 000

2. Де суттєво, грошові потоки дочірнього підприємства, придбаного або проданого, включаються за кожним загальноприйнятим заголовком (лише в рік придбання або продажу).

Консолідований звіт про власний капітал складається на підставі Робочої таблиці для консолідації.

5.4. Окрема фінансова звітність

Материнське підприємство може вирішити або бути зобов'язаним відповідно до місцевих нормативних вимог подавати окрему фінансову звітність.

У переліку національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку відсутнє положення щодо підготовки окремої фінансової звітності. У складі МСФЗ стандарт МСБО 27 «Окрема фінансова звітність» містить вказівки з обліку та вимоги розкриття інформації щодо інвестицій у дочірні, спільні та асоційовані підприємства тільки в окремій фінансовій звітності.

Відповідно до п.4 МСБО 27 окрема фінансова звітність – це звітність, що подається материнським підприємством (тобто інвестором, який контролює дочірнє підприємство) або інвестором, який має спільний контроль над об'єктом інвестування або чинить суттєвий вплив на нього, у якій інвестиції обліковуються за собівартістю або відповідно до МСФЗ 9 «Фінансові інструменти» [13].

Окрема фінансова звітність – це така звітність, що подається додатково до консолідованої фінансової звітності або додатково до фінансової звітності, у якій інвестиції в асоційовані підприємства або спільні підприємства обліковуються з використанням методу участі в капіталі.

Материнське підприємство, яке звільняється від консолідації фінансових звітів або від застосування методу участі в капіталі може подавати окрему фінансову звітність, як свою єдину фінансову звітність [13].

Фінансові звіти підприємства, яке не має дочірнього підприємства, асоційованого підприємства або частки в спільному підприємстві не є окремими фінансовими звітами.

Складаючи окремі фінансові звіти, інвестор – материнське підприємство обліковує інвестиції у дочірні підприємства, спільні та асоційовані підприємства або за собівартістю або відповідно до МСФЗ 9. Інвестиції, які класифіковані як утримувані для продажу (або включені до ліквідаційної

групи, яка класифікована як утримувана для продажу) обліковуються відповідно до МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність».

До кожної категорії інвестицій материнське підприємство повинне застосовувати однаковий обліковий підхід. Якщо материнське підприємство вирішить оцінювати свої інвестиції в асоційовані або спільні підприємства за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки у прибутку або збитку відповідно до МСФЗ 9, то воно має обліковувати такі інвестиції у такий саме спосіб і в окремій фінансовій звітності. Якщо материнське підприємство повинно оцінювати свою інвестицію в дочірнє підприємство за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки у прибутку або збитку відповідно до МСФЗ 9, то воно обліковує свою інвестицію в дочірнє підприємство у такий самий спосіб і у своїй окремій фінансовій звітності [13].

У такому разі материнське підприємство визнаватиме дивіденди, отримані від дочірнього, спільного або асоційованого підприємства в складі прибутку чи збитку у своїй окремій фінансовій звітності, коли встановлено його право отримати дивіденд.

Отже, згідно з МСБО 27 «Окрема фінансова звітність» материнське підприємство може обліковувати свої інвестиції у дочірні підприємства за собівартістю або справедливою вартістю і у такий самий спосіб обліковує їх у окремій фінансовій звітності. Разом з цим, у національних стандартах (положеннях) бухгалтерського обліку складання окремої фінансової звітності материнським підприємством, або інвестором в асоційовані та спільні підприємства не передбачено.

У НП(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» визначені методи обліку інвестицій у дочірні підприємств. Зокрема, інвестиції в дочірні підприємства можуть обліковуватись за собівартістю, справедливою вартістю, методом участі в капіталі [23].

Метод обліку собівартості інвестиції в дочірні підприємства у практиці українських підприємств може застосовуватись у таких випадках:

1) при первісному оцінюванні фінансових інвестицій у дочірнє підприємство відповідно до принципу історичної (фактичної) собівартості;

2) при оцінюванні на дату балансу за умови, що справедливую вартість фінансових інвестицій достовірно визначити неможливо.

Визначення собівартості фінансових інвестицій у дочірнє підприємство під час первісного оцінювання залежить від способу оплати вартості придбаної фінансової інвестиції. Так, фактично фінансова інвестиція в дочірнє підприємство може бути придбана шляхом:

- 1) оплати грошовими коштами;
- 2) обміну на цінні папери власної емісії;
- 3) обміну на інші активи.

Витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням фінансової інвестиції, включаються у собівартість.

Формування собівартості фінансової інвестиції в дочірнє підприємство залежно від способу оплати вартості показано на рис. 5.3.

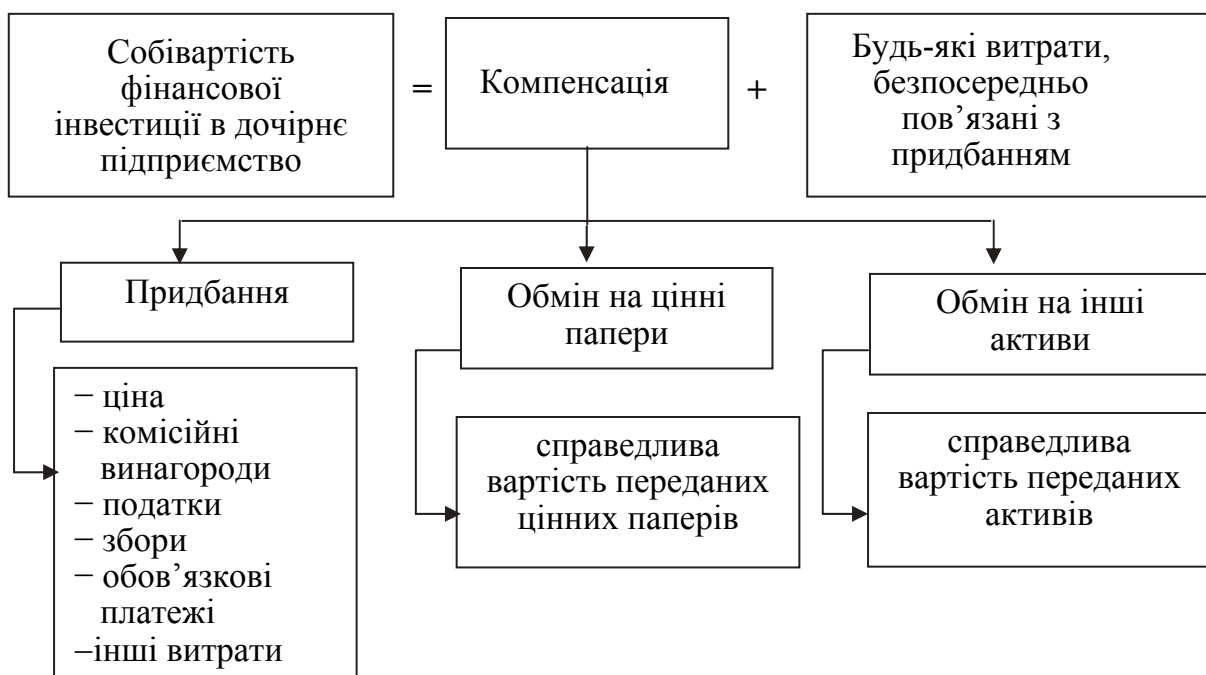


Рис. 5.3. Формування собівартості фінансової інвестиції в дочірнє підприємство при первісному визнанні

Джерело: складено на основі [23].

Сумою очікуваного відшкодування активу є найбільша з двох оцінок: чиста ціна реалізації або теперішня (дисконтована) вартість майбутніх чистих грошових надходжень, очікуваних від використання активу. Чиста ціна реалізації активу дорівнює справедливій вартості активу за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію. До складу витрат на реалізацію включаються всі додаткові витрати, пов'язані з вибуттям активу, крім фінансових витрат (відсотків) і витрат з податку на прибуток.

Для оцінювання зменшення корисності активу – фінансової інвестиції в дочірнє підприємство, яка обліковується за собівартістю, підприємство на кожну дату балансу має визначити, чи існують ознаки того, що корисність активу може зменшитись. Ознаки, які вказують на зменшення корисності активу, можна класифікувати на внутрішні та зовнішні по відношенню до підприємства (рис. 5.4).

Втрати від зменшення корисності фінансової інвестиції в дочірнє підприємство відображаються у складі інших витрат з одночасним зменшенням балансової вартості фінансової інвестиції.

Фінансові інвестиції в дочірні підприємства на дату балансу відображаються за справедливою вартістю (сумою, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами), якщо їх справедливу вартість можна достовірно визначити та:

а) фінансові інвестиції в дочірні підприємства придбані та утримуються виключно для продажу протягом дванадцяти місяців з дати придбання;

б) дочірнє підприємство веде діяльність в умовах, які обмежують його здатність передавати кошти інвесторові протягом періоду, що перевищує дванадцять місяців.

У разі переоцінювання справедливої вартості фінансової інвестиції на дату балансу сума збільшення або зменшення балансової вартості фінансових інвестицій відображається у складі інших доходів або інших витрат відповідно [23].

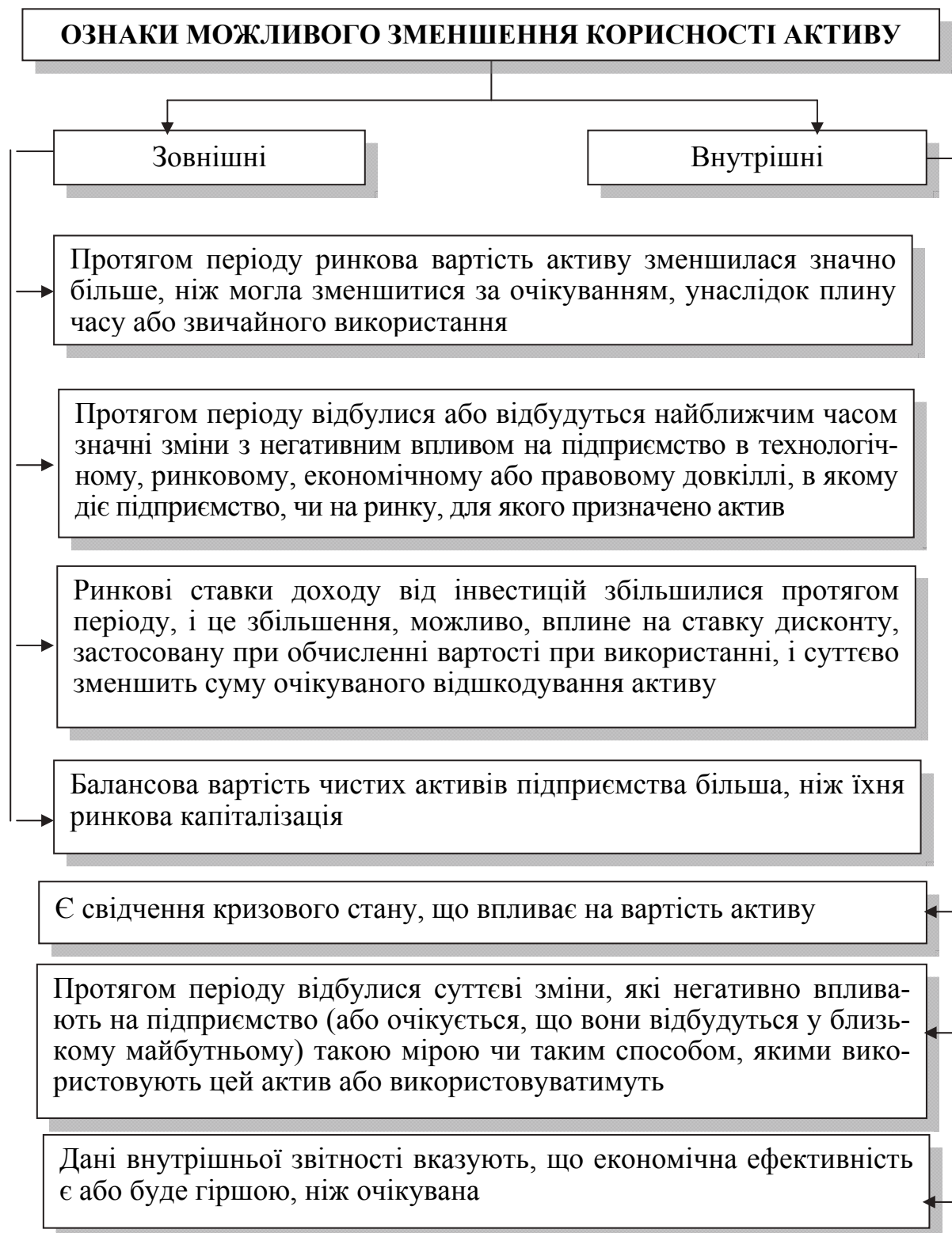


Рис. 5.4. Ознаки можливого зменшення корисності активу – фінансової інвестиції у дочірнє підприємство

Джерело: складено на основі [44].

Усі інші фінансові інвестиції в дочірні підприємства на дату балансу відображаються за вартістю, що визначена методом участі в капіталі.

Приклад 5.5.

У січні 2018 р. підприємство М придбало контрольний пакет акцій (60%) ПАТ Д за 25 000 тис. грн. Протягом 2018 р. ПАТ Д отримало чистий прибуток у сумі 3000 тис. грн і сплатило дивіденди 1000 тис. грн. Станом на 31 грудня 2018 р. справедлива вартість інвестиції підприємства М знизилася на 1000 тис. грн.

Облік інвестицій у ПАТ Д із застосуванням різних методів та їх вплив на окремі показники фінансових звітів материнського підприємства наведено в табл. 5.11.

Порівняння методів обліку інвестиції в дочірне підприємство у інвестора – материнського підприємства свідчить, що:

1) метод участі в капіталі, метод справедливої вартості та собівартості по-різному впливають на вартість інвестицій у дочірні підприємства, суму доходу від інвестицій, що знайдуть відображення в консолідованій та індивідуальній фінансовій звітності материнського підприємства;

2) найбільшій вартості набуває інвестиція, яка обліковується методом участі в капіталі у випадку прибутковості об'єкта інвестування;

3) вартість інвестиції залишається без змін при методі обліку за собівартістю;

4) вартість інвестиції зменшується при методі за справедливою вартістю в разі суттєвого зниження ринкової вартості інвестиції.

Залежно від методу обліку інвестиції в дочірне підприємство підсумок активів балансу та фінансовий результат материнського підприємства будуть різними і відповідно по-різному впливатимуть на процес консолідації фінансових звітів.

Таблиця 5.11

Порівняння методів обліку інвестицій в дочірні підприємства (тис. грн)

Облік інвестиції		
За собівартістю	Методом участі в капіталі	За справедливою вартістю
<i>Придбання інвестиції</i>		
Д-т «Інвестиції у дочірні підприємства» 25000	Д-т «Інвестиції у дочірні підприємства» 25000	Д-т «Інвестиції у дочірні підприємства» 25000
К-т «Грошові кошти» 25000	К-т «Грошові кошти» 25000	К-т «Грошові кошти» 25000
<i>Визначення частки у прибутку дочірнього підприємства (3000x0,6)</i>		
—	Д-т «Інвестиції у дочірні підприємства» 1800 К-т «Дохід від участі в капіталі дочірніх підприємств» 1800	—
<i>Відображення отриманих дивідендів (1000x0,6)</i>		
Д-т «Грошові кошти» 600	Д-т «Грошові кошти» 600	Д-т «Грошові кошти» 600
К-т «Дохід від інвестицій у дочірні підприємства» 600	К-т «Інвестиції у дочірні підприємства» 600	К-т «Дохід від інвестицій у дочірні підприємства» 600
<i>Зниження справедливої вартості інвестиції</i>		
—	—	Д-т «Втрати від знецінення інвестиції» 1000 К-т «Інвестиції у дочірні підприємства» 1000
<i>Балансова вартість інвестиції на 31 грудня 2018 р.</i>		
25 000	26 200	24 000

Таким чином, методи оцінювання інвестицій у дочірні підприємства, які передбачені національними НП(С)БО, не відповідають МСФЗ. За НП(С)БО передбачене застосування

методу участі в капіталі для обліку інвестицій у дочірнє підприємство, і в окремих випадках за собівартістю та справедливою вартістю.

За МСФЗ передбачено методи обліку інвестицій у дочірні підприємства для відображення їх як у консолідованій звітності, так і в окремій фінансовій звітності, за собівартістю та справедливою вартістю. Метод участі в капіталі для оцінювання інвестиції в дочірні підприємства не застосовується ні з метою складання консолідованих фінансових звітів, ні з метою підготовки окремих фінансових звітів.

5.5. Розкриття інформації в консолідованій фінансовій звітності

Інформація, яка підлягає розкриттю у консолідованій фінансовій звітності, визначена у національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку і МСФЗ. Відповідно до НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» у примітках до консолідованої фінансової звітності наводиться інформація про [17]:

1) перелік дочірніх підприємств, які контролюються материнським підприємством, із зазначенням назви дочірніх підприємств, країни реєстрації та місцезнаходження, частки в капіталі, частки в розподілі голосів (у разі якщо вона не збігається з часткою в капіталі), іншої форми контролю;

2) причини, з яких показники фінансової звітності дочірнього підприємства не включено до консолідованої фінансової звітності;

3) перелік дочірніх підприємств, над якими втрачено контроль протягом звітного періоду;

4) назви підприємств, у яких підприємству, що звітує, прямо або опосередковано (через дочірні підприємства) належить більше половини голосів, але яке з причин відсутності контролю не є дочірнім підприємством;

5) вплив придбання або продажу дочірніх підприємств на фінансовий стан (на дату балансу), фінансові результати звітнього періоду та такі самі показники попереднього періоду;

б) статті консолідованої фінансової звітності, до яких застосовувалася різна облікова політика.

У консолідованій фінансовій звітності неконтрольована частка у власному капіталі, чистому прибутку (збитку) та сукупному доході в консолідованій фінансовій звітності наводиться окремо.

Вимоги щодо розкриття інформації про характер часток участі інвестора в інших суб'єктах господарювання та впливи таких часток на його фінансовий стан, фінансові результати та грошові потоки визначені у МСФЗ 12 «Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання».

Для цілей МСФЗ 12 згідно з дод. А частка участі в іншому суб'єкті господарювання означає контрактну або неконтрактну участь, унаслідок якої материнське підприємство може отримувати змінний дохід від діяльності іншого суб'єкта господарювання. Свідченням частки участі в іншому суб'єкті господарювання може бути, зокрема, утримання інструментів капіталу або боргових інструментів, а також інші форми участі, такі як надання фінансування, підтримка ліквідності, посилення кредиту та гарантії. Вона охоплює засоби, завдяки яким материнське підприємство має контроль або спільний контроль над іншим суб'єктом господарювання або здійснює суттєвий вплив на нього. Материнське підприємство не обов'язково має частку участі в іншому суб'єкті господарювання лише внаслідок типових відносин клієнт – постачальник [19].

У Примітках до консолідованих фінансових звітів материнське підприємство розкриває інформацію про важливі судження та припущення, які воно зробило (та зміни у таких судженнях та припущеннях), визначаючи: що воно має а) контроль над іншим суб'єктом господарювання, тобто об'єктом інвестування, як описано в МСФЗ 10 «Консолідована

фінансова звітність»; б) що воно має спільний контроль над угодою або чинить суттєвий вплив на інший суб'єкт господарювання; та в) тип спільної угоди (тобто, спільна операція чи спільне підприємство), якщо угоду структуровано в окреме утворення.

Про частки участі в дочірніх підприємствах материнське підприємство розкриває інформацію, яка дозволить користувачам консолідованої фінансової звітності: а) зрозуміти: склад групи та які неконтрольовані частки участі мають у діяльності групи та її грошових потоках; б) оцінити: характер та масштаби суттєвих обмежень на здатність материнського підприємства мати доступ до активів (або використовувати їх) та погашати зобов'язання групи; характер ризиків, пов'язаних з частками участі материнського підприємства у консолідованих структурованих суб'єктах господарювання, та зміни таких ризиків; наслідки змін материнського підприємства у частках власності в дочірньому підприємстві, що не призводять до втрати контролю та наслідки втрати контролю над дочірнім підприємством протягом звітного періоду [19].

Інформацію про частки участі, яку мають неконтрольовані частки участі у діяльності та грошових потоках групи, материнське підприємство розкриває для кожного зі своїх дочірніх підприємств, що мають неконтрольовані частки участі, які є суттєвими для нього [19]:

- а) назву дочірнього підприємства;
- б) основне місце бізнесу (та країну реєстрації, якщо вона відрізняється від основного місця бізнесу) дочірнього підприємства;
- в) пропорційний відсоток часток власності, утримуваних неконтрольованими частками;
- г) пропорційний відсоток прав голосу, утримуваних неконтрольованими частками, якщо він відрізняється від пропорційного відсотка утримуваних часток власності;
- д) прибуток або збиток, віднесений до неконтрольованих часток дочірнього підприємства протягом звітного періоду;

е) накопичені неконтрольовані частки дочірнього підприємства на кінець звітного періоду;

ж) зведену фінансову інформацію про дочірнє підприємство.

У Примітках до консолідованих фінансових звітів материнське підприємство розкриває [19]:

а) суттєві обмеження (наприклад, статутні, контрактні та регуляторні обмеження) на його здатність мати доступ до активів або використовувати їх чи погашати зобов'язання групи, наприклад, такі: що обмежують здатність материнського підприємства або його дочірніх підприємств передавати грошові кошти або інші активи іншим суб'єктам господарювання (або від інших суб'єктів господарювання) групи; як гарантії або інші вимоги, що можуть обмежувати виплати дивідендів та інші виплати капіталу або позики чи авансові платежі, видані або такі, що погашаються, іншим суб'єктам господарювання (або іншими суб'єктами господарювання) у групі;

б) характер та ступінь, до якого права захисту неконтрольованих часток можуть значно обмежити здатність материнського підприємства мати доступ до активів або використовувати їх та погашати зобов'язання групи (такі, як, наприклад, коли материнське підприємство зобов'язане погасити зобов'язання дочірнього підприємства перш ніж погашати свої власні зобов'язання, або коли для доступу до активів або для погашення зобов'язань дочірнього підприємства необхідна ухвала неконтрольованих часток);

в) балансова вартість у консолідованій фінансовій звітності активів та зобов'язань, до яких застосовуються обмеження.

Відповідно до п. 14 МСФЗ 12 материнське підприємство розкриває характер ризиків, пов'язаних з частками участі у консолідованих структурованих суб'єктах господарювання. Структурований суб'єкт господарювання – це суб'єкт господарювання, структура організації та управління якого побудована таким чином, що права голосу або подібні права не є домінуючими у вирішенні питання про те, хто контролює суб'єкт господарювання, як, наприклад, у випадку коли права

голосу пов'язані лише з адміністративними завданнями, а відповідна діяльність спрямовується шляхом контрактних угод [19].

Зокрема, розкриває умови будь-яких контрактних угод, які можуть вимагати від материнського підприємства чи його дочірніх підприємств надати фінансову підтримку консолідованому структурованому суб'єктові господарювання, в тому числі події чи обставини, що можуть призвести суб'єкт господарювання до збитку (наприклад, угоди стосовно ліквідності або умови зміни кредитного рейтингу, пов'язані із зобов'язаннями придбати активи структурованого суб'єкта господарювання, або надати фінансову допомогу) [19].

У Примітках до консолідованих звітів також розкриваються наслідки змін частки власності в дочірньому підприємстві, що не призводять до втрати контролю; наслідки втрати контролю дочірнього підприємства протягом звітного періоду та частки участі у неконсолідованих дочірніх підприємствах (інвестиційних суб'єктах господарювання).



Контрольні запитання

1. Який міжнародний стандарт фінансової звітності визначає принципи контролю та запроваджує контроль як основу для консолідації?
2. На кого із учасників групи покладається обов'язок готувати та подавати консолідовані фінансові звіти?
3. За яких умов материнське підприємство звільнено від складання та подання консолідованих фінансових звітів?
4. Чи повинні всі учасники групи застосовувати єдину облікову політику для складання консолідованої фінансової звітності?

5. На яку дату готують учасники групи фінансові звіти для складання консолідованої фінансової звітності?
6. У чому полягають процедури консолідації фінансових звітів? Розкрийте зміст і особливості кожної процедури.
7. У чому полягають особливості консолідації балансу на дату і після дати придбання?
8. У чому полягають особливості консолідації звіту про фінансові результати на дату і після дати придбання?
9. Яка мета і в обліку кого із учасників групи знаходять відображення коригувальні записи при складанні консолідованої фінансової звітності?
10. У чому полягають особливості консолідації звіту про рух грошових коштів і звіту про власний капітал?

Тести для самоперевірки

- 1. Принципи подання та підготовки консолідованої фінансової звітності, коли суб'єкт господарювання контролює одного або кількох інших суб'єктів господарювання, визначено у:**
 - 1) МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства»;
 - 2) МСБО 27 «Окрема фінансова звітність»;
 - 3) МСФЗ 11 «Спільна діяльність»;
 - 4) МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність».
- 2. Якщо інвестор має право щодо змінних результатів діяльності об'єкта інвестування або зазнає пов'язаних з ними ризиків та здатний впливати на ці результати через свої власні повноваження щодо об'єкта інвестування, то інвестор:**
 - 1) наділений правами приймати рішення;
 - 2) контролює об'єкт інвестування спільно з іншими інвесторами;
 - 3) чинить суттєвий вплив на об'єкт інвестування;
 - 4) контролює об'єкт інвестування.

3. Материнське підприємство готує консолідовану фінансову звітність:

- 1) застосовуючи єдині облікові політики для подібних операцій та інших подій за подібних обставин;
- 2) застосовуючи відмінні облікові політики для подібних операцій та інших подій за подібних обставин;
- 3) застосовуючи єдині облікові політики для всіх операцій незалежно від того чи подібні вони чи ні;
- 4) правильної відповіді немає.

4. Консолідація об'єкта інвестування розпочинається з дати, коли:

- 1) інвестор втрачає контроль над об'єктом інвестування;
- 2) інвестор отримує контроль над об'єктом інвестування;
- 3) інвестор наділений правами приймати рішення;
- 4) правильної відповіді немає.

5. Консолідація об'єкта інвестування припиняється, коли:

- 1) інвестор втрачає контроль над об'єктом інвестування;
- 2) інвестор продає частину акцій об'єкта інвестування;
- 3) об'єкт інвестування припиняє здійснювати діяльність;
- 4) правильної відповіді немає.

6. Інвестиційний суб'єкт господарювання:

- 1) консолідує свої дочірні підприємства за одним із альтернативних методів консолідації;
- 2) консолідує свої дочірні підприємства за методом повної консолідації;
- 3) консолідує свої дочірні підприємства за методом пропорційної консолідації;
- 4) не консолідує свої дочірні підприємства.

7. Відповідно до положень МСФЗ материнське підприємство подає неконтрольовані частки участі в:

- 1) консолідованому звіті про фінансовий стан у складі зобов'язань;

- 2) консолідованому звіті про фінансовий стан у власному капіталі, окремо від капіталу власників материнського підприємства;
- 3) консолідованому звіті про фінансовий стан у складі непоточних активів окремо від непоточних активів материнського підприємства;
- 4) правильної відповіді немає.

8. Консолідована фінансова звітність:

- 1) об'єднує подібні статті активів, зобов'язань, капіталу, доходу, витрат та грошових потоків материнського підприємства з аналогічними статтями його дочірніх підприємств;
- 2) згортає (виключає) балансову вартість інвестицій материнського підприємства в кожному дочірньому підприємстві та частки материнського підприємства в капіталі кожного дочірнього підприємства;
- 3) виключає повністю внутрішньогрупові активи та зобов'язання, капітал, дохід, витрати та грошові потоки, пов'язані з операціями між суб'єктами господарювання групи (прибутки або збитки, що виникають внаслідок внутрішньогрупових операцій, що визнані у складі активів, таких як запаси та основні засоби, виключаються повністю);
- 4) усі відповіді правильні.

9. Зміни частки власності материнського підприємства у дочірньому підприємстві, що не спричиняє втрату контролю материнським підприємством над дочірнім підприємством:

- 1) підлягає перерахунку на дату балансу;
- 2) є операціями із зобов'язаннями;
- 3) є операціями з власним капіталом (тобто операціями з власниками у їхній якості як власників);
- 4) правильної відповіді немає.

10. Якщо материнське підприємство втрачає контроль над дочірнім підприємством, то материнське підприємство:

- 1) припиняє визнання активів та зобов'язань колишнього дочірнього підприємства у консолідованому звіті про фінансовий стан;
- 2) визнає будь-яку інвестицію, збережену в колишньому дочірньому підприємстві, за її справедливою вартістю на дату втрати контролю, та у подальшому обліковує її і будь-яку заборгованість колишнього дочірнього підприємства або перед колишнім дочірнім підприємством згідно з відповідними МСФЗ;
- 3) визнає прибуток або збиток, пов'язаний з втратою контролю над колишньою контрольною часткою участі;
- 4) усі відповіді правильні.

Вправи для самостійної роботи

Вправа 5.1

Вихідні дані

Корпорація «Траулер» випустила прості акції в обмін на прості акції корпорації «Корвет» при об'єднанні бізнесу. На дату об'єднання корпорація «Траулер» мала землю за балансовою вартістю 480 000 гр. од. і справедливою вартістю 620 000 гр. од. Корпорація «Корвет» мала землю за балансовою вартістю 170 000 гр. од. і справедливою вартістю 190 000 гр. од.

Завдання:

Визначити яку суму слід відобразити за статтею «Земля» в консолідованому звіті про фінансовий стан, підготовленому на дату об'єднання?

Вправа 5.2

Вихідні дані

Корпорація «Обрій» придбала корпорацію «Пік» 1 жовтня 2018 р. Чистий прибуток корпорації «Обрій» за рік склав 1 400 000 гр. од., а корпорації «Пік» 400 000 гр. од., які зароблені рівномірно протягом року. Гудвіл при об'єднанні відсутній.

Завдання:

Визначити, яку суму чистого прибутку за 2018 р. потрібно відобразити у консолідованому звіті про сукупні прибутки та збитки?

Вправа 5.3

Вихідні дані

Компанії «Пундик» і «Тістечко» мають такі Звіти про фінансовий стан на 31 грудня 2017 р. (тис. дол. США):

Стаття	«Пундик»	«Тістечко»
Активи:		
Грошові кошти	400	100
Основні засоби (залишкова вартість)	1 800	500
Разом активи	2 200	600
Зобов'язання і капітал:		
Кредиторська заборгованість перед поставальниками	175	80
Довгострокова заборгованість за кредитами	425	220
Акціонерний капітал	1 600	300
Разом зобов'язання і капітал	2 200	600

1 січня 2018 р. компанія «Пундик» придбала 100% простих акцій компанії «Тістечко» за 300 000 гр. од.

Завдання:

1. Скласти Звіт про фінансовий стан для компанії «Пундик» відразу після придбання компанії «Тістечко» за умови, що останнє залишилося юридичною особою.

2. Підготувати Звіт про фінансовий стан для об'єднання підприємств «Ласощі» відразу після придбання компанії «Тістечко».

3. Зробіть припущення, що компанія «Пундик» у 2018 р. мала прибуток 250 000 гр. од., а компанія «Тістечко» 60 000 гр. од. Внутрішньогрупові операції між компаніями не здійснювалися. Розрахуйте прибуток об'єднання компаній «Ласощі», який буде показаний у Консолідованому звіті про сукупні прибутки.

Розділ 6

КОНСОЛІДАЦІЯ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ЗАКОРДОННИХ ДОЧІРНИХ ПІДПРИЄМСТВ

- 6.1. *Основи консолідації фінансових звітів закордонних дочірніх підприємств.*
- 6.2. *Методи переведення звітів закордонного дочірнього підприємства.*
- 6.3. *Особливості перерахунку елементів фінансових звітів у валюту подання.*



ПІСЛЯ ВИВЧЕННЯ ЦЬОГО РОЗДІЛУ ВИ ПОВИННІ:

- ✓ розуміти: вплив валютних курсів на консолідовану фінансову звітність;
- ✓ знати: порядок визнання та відображення курсових різниць, процедуру переведення елементів звітів у валюту подання;
- ✓ вміти: здійснювати перерахунок статей звітів закордонного дочірнього підприємства в іноземній валюті з метою складання консолідованої фінансової звітності, відображати курсові різниці, розкривати інформацію про зміну валютних курсів у примітках до консолідованої фінансової звітності.

6.1. Основи консолідації фінансових звітів закордонних дочірніх підприємств

Материнське підприємство може мати дочірні підприємства, які здійснюють свою діяльність в іншій країні. У більшості випадків фінансові звіти іноземного дочірнього підприємства підготовлені у валюті іноземної країни. Для того, щоб фінансові звіти, які відображають іноземні операції, були включені до консолідованих фінансових звітів материнського підприємства, необхідно перевести такі звіти у валюту, яка використовується материнським підприємством для консолідації.

По суті, коли існують стосунки материнське–дочірнє підприємства, група є звітною одиницею і консолідовані фінансові звіти представляють активи і зобов'язання, прибутки й збитки, грошові потоки групи. У попередніх параграфах передбачалося, що ці елементи фінансових звітів дочірніх підприємств були у валюті консолідованих звітів групи («валюті подання»). Коли дочірнє підприємство готує свої фінансові звіти в іншій валюті, ніж та, в якій група готує фінансові звіти, ці фінансові звіти повинні бути переведені у валюту подання групи, а потім консолідуватися за методом придбання.

Як свідчить практика, компанії здійснюють інвестування в підприємства, які функціонують за іншими юрисдикціями. Метою здійснення таких інвестицій є розширення діяльності шляхом придбання, для набуття нових ринкових можливостей, диверсифікації діяльності. Водночас значимість іноземних валют для окремих підприємств може зменшитися з повним введенням або використанням єдиної валюти, наприклад, євро. Іноземна валюта для складання консолідованих фінансових звітів буде залишатися такою, що потребує уваги для звітних одиниць, які здійснюють інвестиції за межі зони використання євро.

В Україні методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про операції в іноземних валютах та відображення показників статей фінансової звітності

господарських одиниць за межами України у грошовій одиниці України визначає НП(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів». Відповідно до параграфу 4 НП(С)БО 21 [45], господарська одиниця за межами України – це дочірнє, асоційоване, спільне підприємство, філія, представництво або інший підрозділ підприємства, які перебувають або ведуть господарську діяльність за межами України.

У НП(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» розглянуті підходи до переведення: операцій в іноземній валюті та фінансової звітності в іноземній валюті.

Операції в іноземній валюті під час первісного визнання відображаються у валюті звітності (грошовій одиниці України) шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на дату здійснення операції (дата визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат [45]).

На кожну дату балансу, відповідно до параграфу 7 стандарту [45]:

а) монетарні статті в іноземній валюті відображаються з використанням валютного курсу на кінець дня дати балансу;

б) немонетарні статті, які відображені за історичною собівартістю і зарахування яких до балансу пов'язано з операцією в іноземній валюті, відображають за валютним курсом на початок дня дати здійснення операції;

в) немонетарні статті за справедливою вартістю в іноземній валюті відображаються за валютним курсом на початок дня дати визначення цієї справедливої вартості.

Показники статей фінансової звітності господарської одиниці за межами України включаються у валюті звітності до фінансової звітності підприємства у такому порядку [45]:

а) монетарні і немонетарні статті (крім статей власного капіталу) господарської одиниці за межами України підлягають перерахунку за валютним курсом на кінець дня дати балансу;

б) статті доходів, витрат та руху грошових коштів підлягають перерахунку за валютним курсом на кінець дня дати здійснення операцій, за винятком випадків, коли фінансова

звітність господарської одиниці складена у валюті країни з гіперінфляційною економікою.

Для перерахунку доходів, витрат і руху грошових коштів за кожний місяць може застосовуватися середньозважений валютний курс за відповідний місяць.

Показники статей власного капіталу (крім нерозподіленого прибутку або непокритого збитку) відображаються за валютним курсом на кінець дня дати визнання показника відповідної статті.

Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) на кінець дня дати балансу визначається як показано на рис. 6.1.



Рис. 6.1. Алгоритм розрахунку нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) на дату балансу при переведенні статей звітів у іноземній валюті

Джерело: власна розробка.

У параграфі 10 НП(С)БО 21 [45] відмічено, що зазначений порядок переведення фінансової звітності в іноземних валютах застосовується лише до перерахунку фінансової звітності тих господарських одиниць за межами України, які відповідають усім наведеним ознакам:

1) операції з материнським підприємством становлять незначну частину в обсязі діяльності господарської одиниці;

2) основним джерелом фінансування діяльності дочірнього підприємства є доходи від власних операцій або місцеві позики;

3) витрати на заробітну плату, матеріали та інші елементи операційних витрат дочірнього підприємства сплачуються або відшкодовуються переважно в іноземній валюті;

4) оплата реалізованої дочірнім підприємством продукції (робіт, послуг) здійснюється переважно в іноземній валюті;

5) рух грошових коштів материнського підприємства відокремлено від поточної діяльності дочірнього підприємства за межами України і не зазнає прямого впливу його господарської діяльності.

Включення статей фінансової звітності дочірнього підприємства за межами України, перерахованих у валюту звітності, до консолідованої фінансової звітності здійснюється згідно з НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність». Курсова різниця між підсумком перерахованих у валюту звітності показників статей активу та пасиву балансу дочірнього підприємства відображається у вписаному рядку консолідованого балансу «Накопичена курсова різниця».

Отже, процес консолідації звітів зарубіжних дочірніх підприємств можна розділити на 2 етапи: 1-й етап – перерахунок звітів зарубіжних дочірніх підприємств у валюту материнського підприємства; 2-й етап – здійснення процедур консолідації. На першому етапі необхідно керуватися вимогами НП(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів», на другому – вимогами НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність».

Відповідно до МСФЗ, порядок відображення операцій і статей в іноземній валюті в обліку та звітності підприємства визначає МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів». У параграфі 3 МСБО 21 [46] зазначено, що двома сферами застосування цього стандарту є:

– переведення результатів діяльності і фінансового стану закордонних підприємств, які включаються в фінансову звітність підприємства шляхом консолідації, пропорційної консолідації або методом участі в капіталі;

– переведення результатів діяльності і фінансового стану підприємства у валюту подання.

Слід зазначити, що йдеться про два різних процеси переведення. Для того, щоб зрозуміти це, необхідно розрізняти три різних типи валют:

– *місцеву (локальну) валюту* (валюта, в якій оцінена іноземна діяльність і відображені операції);

– *функціональну валюту* (в параграфі 8 МСБО 21 [46] визначена як «валюта основного економічного середовища, в якому підприємство здійснює свою діяльність»);

– *валюту подання* (в параграфі 8 МСБО 21 [46] зазначається як «валюта, в якій подаються фінансові звіти»).

Щоб пояснити це, припустимо, що підприємство «Іноземець» – дочірнє підприємство материнського підприємства. Материнське підприємство – українське підприємство, а підприємство «Іноземець» здійснює діяльність у Польщі. Діяльність у Польщі полягає у продажі продукції, виробленої в Литві. У цьому випадку підприємство «Іноземець» здійснюватиме облік і складатиме звітність у польських злотих, місцевій валюті, в той час як функціональною валютою будуть євро, які відображають важливі економічні операції в Литві. У консолідованих фінансових звітах материнського підприємства, валютою подання буде українська гривня. Оскільки звіти, складені в польських злотих, то вони мають бути переведені у функціональну валюту, євро, а потім – переведені в українську гривню з метою подання консолідованих звітів.

Отже, для здійснення господарських операцій та складання фінансової звітності підприємство може використовувати одну або кілька валют. Насамперед кожне підприємство має визначити свою функціональну валюту згідно з МСБО 21. У параграфах 9–12 МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів» [46] наводиться інформація для визначення функціональної валюти.

Основним економічним середовищем, у якому діє підприємство, звичайно є те, в якому воно насамперед генерує

та витрачає кошти. Для визначення функціональної валюти підприємству слід насамперед розглядати такі основні чинники:

- валюта, яка переважно впливає на ціни продажу товарів і послуг. Часто такою буде валюта, в якій зазначена вартість товарів і послуг та здійснюються розрахунки;
- країна, конкурентні сили та регулювання якої переважно визначають ціни продажу товарів та послуг;
- валюта, яка впливає в основному на витрати на оплату праці, матеріали та інші витрати, пов'язані з реалізацією товарів або наданням послуг.

Поряд з цим такі фактори можуть надавати свідчення щодо функціональної валюти:

- валюта, в якій підприємство отримує кошти від фінансової діяльності;
- валюта, в якій підприємство звичайно зберігає надходження від операційної діяльності.

Для визначення функціональної валюти закордонного підприємства розглядають додаткові чинники (табл. 6.1).

При застосуванні критеріїв, відображених у таблиці для материнського й окремого дочірнього підприємства, таких як українське материнське підприємство і дочірнє підприємство в Польщі, мають місце три ситуації:

- функціональною валютою дочірнього підприємства є українська гривня;
- функціональною валютою є польські злоті;
- функціональною валютою є інша валюта, наприклад, євро.

Для української гривні бути функціональною валютою означає те, що має місце очікування, що дочірнє підприємство є провайдером для материнського підприємства. У цьому випадку реалізована продукція вироблена в Україні, і ціна продажу визначається світовою конкуренцією. У майбутньому, оскільки вся продукція, що реалізується дочірнім підприємством, надходить від материнського підприємства, має місце значна торгівля між двома підприємствами, включаючи грошові кошти, передані від дочірнього підприємства материнському.

Таблиця 6.1

Ознаки, покладені в основу визначення функціональної валюти закордонного дочірнього підприємства за МСФЗ

Ознака	Функціональна валюта – валюта материнського підприємства	Функціональна валюта – місцева валюта
Ступінь автономності закордонної господарської одиниці	Операції закордонного підприємства є продовженням операцій материнського підприємства. Наприклад, зарубіжне підприємство лише продає товари, отримані від материнського підприємства	Діяльність закордонного підприємства здійснюється зі значним ступенем автономності від материнського підприємства. Операції закордонного підприємства (витрати, дохід, позики) та його кошти здійснюються та накопичуються переважно в місцевій валюті
Частка операцій з материнським підприємством	Більшу частину діяльності закордонного підприємства становлять операції з материнським підприємством	Операції з материнським підприємством не становлять значної частини діяльності закордонного підприємства
Основні джерела фінансування	Діяльність закордонного підприємства фінансується переважно материнським підприємством	Діяльність закордонного підприємства фінансується в основному за рахунок його власних операцій або місцевих позик
Вплив на рух коштів материнського підприємства	Діяльність закордонного підприємства прямо впливає на рух грошових коштів материнського підприємства	Рух грошових коштів материнського підприємства відокремлений від повсякденної діяльності закордонного підприємства і не зазнає прямого впливу діяльності останнього

Джерело: складено на основі [46].

Для польського злогого бути функціональною валютою означає те, що має місце очікування, що діяльність підприємства у Польщі не залежить від материнського підприємства.

Продукція, вироблена в Польщі, й ціни продажу залежать від місцевої валюти. Регулярними операціями між двома підприємствами є лише щорічні дивіденди.

Проте між цими двома сценаріями мають місце багато інших, якщо визначення функціональної валюти незрозуміле. Наприклад, продукція, яка реалізується, може вимагати деяких українських матеріалів, але виготовляється в Польщі, використовуючи деякі місцеві матеріали.

Мають місце операції між двома підприємствами, але дочірнє підприємство може бути самодостатнім у межах фінансування. У цих випадках грошові кошти генеруються в Польщі, проте передбачаються в Україні та Польщі. При визначенні функціональної валюти менеджмент потребуватиме застосування судження. Основою для прийняття правильного рішення є розуміння, що процес переведення складний для виконання в терміни підготовки звітності, обґрунтування економічної сутності події та операцій.

Щодо ситуації, коли інша валюта, така як євро, є функціональною, у разі якщо українське материнське підприємство створить дочірнє підприємство в Польщі, що імпортує матеріали із Литви і, потім задіяні у процес виробництва продукції в Польщі, а готова продукція продається в Литві. Це можливо для материнського підприємства, яке володіє значною кількістю іноземних дочірніх підприємств, якщо іноземні дочірні підприємства є незалежні.

Переведення у функціональну валюту. У ситуації, коли визначено, що польські злоті є функціональною валютою для польського дочірнього підприємства, фінансові звіти дочірнього підприємства, підготовлені у злотах, є автоматично підготовленими у функціональній валюті. Якщо польське дочірнє підприємство використовує українську гривню, як свою функціональну валюту необхідно перевести звіти дочірніх підприємств у Польщі з польських злотих в українську гривню.

Процес переведення однієї валюти в іншу подається в параграфах 21 та 23 МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів».

У параграфі 21 зазначено, що операцію в іноземній валюті слід відображати після первісного визнання у функціональній валюті, застосовуючи до суми в іноземній валюті курс обміну «спот» між функціональною валютою та іноземною валютою на дату операції [46].

Операція в іноземній валюті – це операція, сума якої позначена в іноземній валюті або яка потребує розрахунків в іноземній валюті.

Зокрема, операції в іноземних валютах існують, коли підприємство купує або реалізує товари (продукцію, роботи, послуги), ціни на які позначені в іноземній валюті; надає або отримує позику, за якою сума, що підлягає отриманню або сплаті, позначена в іноземній валюті; стає стороною невиконаного валютного контракту; іншим чином купує або реалізує активи чи приймає або погашає зобов'язання, позначені в іноземній валюті.

Облік операцій в іноземній валюті включає чотири основних аспекти:

- первісне відображення операції (виникнення заборгованості);
- відображення статей в іноземній валюті в балансі на звітну дату;
- визнання курсових різниць;
- відображення розрахунків в іноземній валюті на дату погашення заборгованості, що виникла.

Коли підприємство здійснює операцію в іноземній валюті, воно первісно відображує її в обліку у функціональній валюті через перерахунок відповідної суми іноземної валюти за допомогою спот-курсу на дату операції.

Звідси, при переведенні доходи і витрати відображаються у звіті про фінансові результати, теоретично кожна стаття доходу і витрат повинна бути переведена за спот-курсом між функціональною валютою й іноземною валютою на дату здійснення операції.

Проте, приводячи чисельні приклади переведення, відображені у звіті про фінансові результати, в параграфі 22

МСБО 21 [46] вказується на використання середнього курсу. Може бути використаний курс, який наближений до дійсного курсу на дату операції. Наприклад, середній курс протягом тижня або місяця може використовуватися для всіх операцій у межах цих періодів. Подовженість, до якої середнє значення може застосовуватися, залежить від подовженості, до якої має місце коливання валютного курсу поза період і рівномірність, з якою операції здійснені впродовж періоду. Наприклад, якщо операції здійснені рівномірно впродовж фінансового року – без сезонного впливу, наприклад, і має місце зміна валютного курсу за цей рік, може бути використаний середній річний валютний курс.

Однак застосування середнього валютного курсу не прийнятне у випадках суттєвого коливання валютного курсу протягом періоду.

Наслідком операцій в іноземних валютах є наявність у балансі статей в іноземних валютах та виникнення курсових різниць. Статті балансу в іноземній валюті перераховуються у функціональну валюту звітності підприємства залежно від того, чи ця стаття монетарна чи немонетарна.

Монетарними статтями є утримувані одиниці валюти, а також активи і зобов'язання, які мають бути отримані або сплачені у фіксованій (визначеній) кількості одиниць валюти. Важливою рисою монетарної статті є право отримати (або зобов'язання сплатити) фіксовану або визначену кількість одиниць валюти [46]. Прикладом є зобов'язання щодо виплат працівникам та забезпечення, які підлягають погашенню коштами, а також дивіденди коштами, які визнано зобов'язанням. Аналогічно контракт на отримання змінної суми активів, у якій справедлива вартість буде отримана (або передана), дорівнює фіксованій (або визначеній) кількості одиниць валюти, є монетарною статтею.

Відповідно характерною рисою **немонетарних статей** є відсутність права отримати (або зобов'язання передати) фіксовану, або визначену, кількість одиниць валюти.

Прикладом є авансові платежі за товари та послуги, нематеріальні активи, запаси, основні засоби, забезпечення, що будуть погашені немонетарними активами.

Монетарні статті в іноземній валюті перераховують у функціональну валюту підприємства із застосуванням курсу закриття. Немонетарні статті звичайно перераховують за історичним валютним курсом, крім немонетарних статей в іноземній валюті, що були переоцінені за справедливою вартістю.

Правило перерахунку немонетарних статей, що відображені за справедливою вартістю, стосується тільки статей, які визначено в іноземній валюті та переоцінено в іноземній валюті.

Основні правила методу переведення з використанням функціональної валюти при звітуванні про операції в іноземній валюті подані в табл. 6.2.

Застосування правил переведення операцій в іноземній валюті призведе до появи курсових різниць. Курсові різниці виникають, в основному, від переведення монетарних статей операцій в іноземній валюті за валютним курсом у той самий спосіб, як для монетарних статей в іноземній валюті підприємства. Оскільки немонетарні статті переводяться з використанням історичного курсу, що є однаковим з року в рік, курсові різниці не виникають щодо немонетарних статей. У майбутньому статті у звіті про фінансові результати, такі як дохід від реалізації, собівартість реалізованої продукції і витрати, зумовлюють виникнення монетарних статей, таких як грошові кошти, дебіторська й кредиторська заборгованість.

Звідси, курсові різниці впродовж періоду можуть бути пояснені через перевірку змін у монетарних статтях упродовж звітного періоду.

Курсова різниця виникає, коли оцінка монетарної статті на певну дату здійснюється з використанням валютного курсу, відмінного від курсу, що був використаний на дату попередньої оцінки.

Таблиця 6.2

**Переведення операцій в іноземній валюті
з використанням функціональної валюти при звітуванні**

Елементи	Правила переведення у функціональну валюту
Звіт про фінансовий стан	
Активи	<i>Класифікуються на монетарні та немонетарні</i>
Монетарні активи	Валютний курс на дату балансу
Немонетарні активи, що відображені за історичною собівартістю	Валютний курс на дату визнання
Немонетарні активи, що відображені за справедливою вартістю	Валютний курс на момент визначення справедливої вартості
Зобов'язання	<i>Класифікуються на монетарні і немонетарні</i>
Монетарні зобов'язання	Валютний курс на дату балансу
Немонетарні зобов'язання, що відображені за історичною вартістю	Валютний курс на дату визнання
Немонетарні зобов'язання, що відображені за справедливою вартістю	Валютний курс на момент визначення справедливої вартості
Капітал	
Інші резерви	Якщо є в наявності на дату придбання, резерви переводяться за курсом, що існує на дату придбання. Якщо резерви виникли після придбання і в результаті внутрішніх переведень, використовується курс на дату, коли переведені суми були первісно визнані в капіталі. Якщо резерви виникли після придбання і не виникли внаслідок внутрішнього переведення, використовується курс на дату, коли резерви були вперше визнані у звітах

КОНСОЛІДАЦІЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Закінчення табл. 6.2

Елементи	Правила переведення у функціональну валюту
Нерозподілені прибутки	Якщо є в наявності на дату придбання, переводяться за валютним курсом на дату придбання. Будь-які сплачені дивіденди за рахунок прибутку до придбання переводяться за цим самим курсом. Прибутки після придбання є перенесеними майбутніми залишками з переведеного звіту про фінансові результати за попередній період
Звіт про сукупний дохід	
Доходи та витрати	Загалом переводяться за валютним курсом на дату здійснення операції. Для статей, які пов'язані з немонетарними статтями, такі як амортизація, курс використовується той, що й для переведення пов'язаних немонетарних статей
Звіт про зміни у власному капіталі	
Дивіденди сплачені	Валютний курс на дату платежу
Дивіденди оголошені	Валютний курс на дату оголошення
Переведення з/до резервів	Якщо здійснено внутрішнє переведення, застосовується курс, який існував, коли суми були переведені при первісному визнанні в капіталі

Джерело: складено на основі [46].

Отже, **курсова різниця** – це різниця, яка виникає в результаті переведення певної кількості одиниць однієї валюти в іншу валюту за різними валютними курсами. З урахуванням цього курсова різниця може бути розрахована за формулою:

$$P_k = C_m (K_t - K_{t-1}), \quad (6.1)$$

де P_k – курсова різниця;
 C_m – сума монетарної статті в іноземній валюті;
 K_t – валютний курс на дату оцінки монетарної статті;
 K_{t-1} – валютний курс на дату попередньої оцінки монетарної статті.

Сума та частота виникнення курсових різниць за операцією в іноземній валюті залежить від коливання валютного курсу та періоду часу між датою здійснення операції та датою розрахунку за цією операцією.

Облік курсових різниць пояснюється в параграфі 28 МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів»: «Курсові різниці, що виникають при розрахунках за монетарними статтями або при переведенні монетарних статей за курсами, котрі відрізняються від тих, за якими вони переводяться при первісному визнанні протягом періоду або в попередніх фінансових звітах, визнаються у прибутку або збитку в тому періоді, в якому вони виникають, за винятком курсових різниць, що виникають за монетарною статтею, яка становить частину чистих інвестицій суб'єкта господарювання, що звітує, в закордонну господарську одиницю» [46].

Як зазначено в параграфі 34 МСБО 21, застосування базових принципів методу переведення означає, якщо підприємство веде свої облікові книги та реєстри в іншій валюті, ніж функціональна валюта, то всі суми переводяться у функціональну валюту [46].

Переведення у валюту подання. Підприємство може подавати свої фінансові звіти в будь-якій валюті (або валютах). Валюта подання фінансової звітності підприємства може відрізнитися від його функціональної валюти. Наприклад, функціональна валюта зарубіжних дочірніх підприємств звичайно відрізняється від функціональної валюти материнського підприємства. Це потребує переведення функціональної валюти дочірніх підприємств у валюту подання, щоб можна було подати консолідовані фінансові звіти.

Розглянемо українське підприємство, яке має два дочірніх підприємства – одне в Литві та одне в Польщі, і функціональною валютою для кожного з цих дочірніх підприємств є польські злоті. Українське материнське підприємство готуватиме комплект консолідованих фінансових звітів для групи. У якій валюті буде підготовлена консолідована фінансова звітність?

Теоретично будь-яка валюта може бути валютою подання. Це може бути українська гривна, якщо менеджмент побачить її як валюту, в якій користувачі воліють читати фінансові звіти. У цьому випадку фінансові звіти двох дочірніх підприємств будуть підготовлені в польських злотах, які є функціональною валютою для них обох, а потім переведені в українську гривню і консолідовані зі звітами материнського підприємства.

Можливо, що валютою подання будуть польські злоті, наприклад, якщо більшість акціонерів материнського підприємства є резидентами Польщі. У цьому випадку звіти материнського підприємства будуть переведені з української гривні в польські злоті і консолідуватимуться зі звітами дочірніх підприємств, які подано в їх функціональній валюті.

Звідси, при підготовці фінансових звітів материнського і дочірнього підприємств у релевантній функціональній валюті валюта подання обирається і всі звіти, ще не визнані в цій валюті, переводяться у валюту подання.

Порядок здійснення процедур переведення функціональної валюти у валюту подання наведено в табл. 6.3.

Усі курсові різниці, що виникають у результаті переведення, слід визнавати як окремий компонент власного капіталу.

Включення статей фінансових звітів закордонного дочірнього підприємства до консолідованої фінансової звітності здійснюється із застосуванням розглянутих вище процедур переведення валюти та консолідації, встановлених МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність».

Винятком є лише курсові різниці, пов'язані з внутрішньогруповими монетарними статтями. Такі курсові різниці не можна вилучати з відповідної суми, яка є наслідком інших внутрішньогрупових сальдо, оскільки внаслідок перерахунку монетарних статей в іноземній валюті у материнського підприємства виникли курсові різниці, які були відображені в складі доходів, витрат або (у разі, коли внутрішньогрупове сальдо становить частину чистих інвестицій у дочірнє підприємство) у складі власного капіталу.

Таблиця 6.3

**Переведення елементів фінансової звітності
у валюту подання**

Елементи	Принципи переведення у валюту подання
Звіт про фінансовий стан	
Активи	Усі активи, поточні й непоточні, монетарні й немонетарні, переводяться за валютним поточним курсом на звітну дату. За цим курсом перераховуються всі контракти ви, такі як накопичений знос і резерв сумнівного боргу
Зобов'язання	Усі зобов'язання переводяться за тим самим курсом, що й активи, поточним валютним курсом на звітну дату
Капітал	При виборі відповідного валютного курсу важливі два фактори : 1) капітал, що існує на дату придбання або інвестування, відрізняється від капіталу після придбання; 2) зміни в інших резервах і нерозподіленому прибутку, спричинені переведенням у межах капіталу, тлумачаться по-іншому, ніж інших резервів
Статутний капітал	Якщо є в наявності на дату придбання або інвестування, то капітал переводиться за курсом, що існує на дату придбання або інвестування. Якщо капітал виник як результат переведення з інших рахунків капіталу, таких як дивіденди акціями, обирається курс на дату, коли передані суми були первісно визнані в капіталі. Якщо капітал виник від переведення з резервів, таких як основний резерв через випущені акції, має місце переведення за поточним курсом на дату, коли передані суми були первісно визнані в капіталі
Інші резерви	Якщо є в наявності на дату придбання, то переводяться за поточним валютним курсом на дату придбання. Якщо резерви виникли після придбання і створені шляхом внутрішнього переведення в межах капіталу, то вони переводяться за курсом, що існує, на дату, коли резерв, до переведення був первісно визнаний в обліку. Якщо резерви виникли після придбання і не є результатом внутрішнього переміщення (переоцінка активу), то використовується курс, що був поточним на дату, коли резерв визнавався в обліку

КОНСОЛІДАЦІЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Закінчення табл. 6.3

Елементи	Принципи переведення у валюту подання
Нерозподілені прибутки	Якщо наявні на дату придбання, то переводяться за поточним валютним курсом на дату придбання. Будь-які дивіденди з прибутку після придбання переводяться за цим самим курсом. Прибутки після придбання є перенесеними залишками з переведеного звіту про фінансові результати за попередній період
Звіт про сукупний дохід	
Дохід та витрати	Переводяться за поточним курсом на дату операції. Для статей, таких як дохід від реалізації та собівартість реалізації, які мають місце на регулярній основі впродовж періоду, з практичних причин може бути застосований середній або стандартний курс, наближений до релевантного. Його застосування вимагатиме з'ясування суттєвості. Щодо статей на зразок амортизації, які поділяються на періоди, навіть якщо можуть бути визнані в обліку на кінець року (оскільки вони відображають події, що мали місце впродовж періоду), може бути використаний середній курс
Звіт про власний капітал	
Дивіденди сплачені	Переводяться за поточним курсом, коли дивіденди сплачені
Дивіденди оголошені	Переводяться за поточним курсом, коли дивіденди оголошені, як правило, за курсом на кінець року
Переведення з/до резервів	Якщо має місце переведення внутрішнє до капіталу і створені резерви, то використовується курс для переведення при первісному визнанні в капіталі

Джерело: складено на основі [46].

Якщо закордонне дочірнє підприємство повністю не належить материнському підприємству, тоді частину курсових різниць, які виникли при перерахунку фінансових звітів дочірнього підприємства у процесі консолідації, відносять до неконтрольованої частки та відображають у її складі в консолідованому балансі.

Коли фінансові звіти закордонного підприємства складено на дату іншу, ніж дата звітності материнського підприємства,

то закордонне дочірнє підприємство часто складає додаткові звіти на ту саму дату, що й материнське підприємство [18].

Якщо такий підхід не застосовано, МСФЗ 10 дозволяє використовувати іншу звітну дату за умови, що різниця не перевищує три місяці та було зроблено відповідні коригування з урахуванням значних операцій або інших подій, що виникли між звітними датами. У цьому випадку активи та зобов'язання переводяться за валютним курсом на дату балансу закордонного підприємства.

У разі значних змін у валютних курсах до дати балансу материнського підприємства здійснюють відповідні коригування згідно з МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність». Аналогічний підхід використовують при застосуванні методу участі в капіталі згідно з МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства» [18; 14].

Гудвіл і коригування справедливої вартості активів і зобов'язань до їх балансової вартості, що виникають внаслідок придбання закордонного підприємства, розглядаються як активи та зобов'язання закордонного підприємства і підлягають переведенню у функціональну валюту з використанням курсу закриття.

Слід зазначити, що підходи до переведення статей фінансових звітів, складених в іноземній валюті за МСФЗ, відповідають методам, загальноновизнаним у міжнародній практиці.

6.2. Методи переведення звітів закордонного дочірнього підприємства

У міжнародній практиці відомі, щонайменше, чотири різні методи (рекомендовані процедури) переведення звітів закордонного дочірнього підприємства з метою складання консолідованих фінансових звітів:

- метод поточних-непоточних статей
- метод монетарних-немонетарних статей
- метод поточного курсу
- часовий метод.

Метод поточних-непоточних статей вперше був рекомендований Американським інститутом сертифікованих публічних бухгалтерів у 1931 р. Ці рекомендації були об'єднані в офіційне оголошення в 1939 р., яке формувало основу більшості поточних оголошень АІСРА [47; 48; 49].

У 1970-х роках минулого століття велика кількість компаній дотримувалася цього методу, за яким поточні активи і зобов'язання переводилися за валютним курсом, що діяв на дату балансу (поточний курс), а непоточні активи і зобов'язання переводилися за валютним курсом, що діяв, коли активи і зобов'язання були придбані або відображені в обліку дочірнього підприємства (історичний курс). Довгострокові зобов'язання могли бути переведені з використанням будь-якого з двох курсів.

Метод монетарних-немонетарних статей вперше було запроваджено в 1950 р. й оприлюднено Національною асоціацією бухгалтерів у 1960 р. [50].

За цим методом (іноді його називають фінансово-фізичним методом) монетарні активи й зобов'язання переводилися за поточним курсом, тоді як немонетарні активи й зобов'язання переводилися за історичним курсом. Монетарні активи та зобов'язання визначені як такі, що представлені контрактним правом отримувати або сплачувати визначене число одиниць іноземної валюти. Немонетарні активи і зобов'язання диференційовані як ті, що могли оцінюватися в межах одиниць іноземної валюти. Витончені «гіпотези ліквідності» формували теоретичну та концептуальну основу для методу монетарних-немонетарних статей за системою історичної вартості оцінки [50].

Рада Інституту дипломованих бухгалтерів Англії та Уельсу й Комітет з Досліджень та Публікацій Інституту дипломованих бухгалтерів Шотландії в 1968 р. рекомендували іншу методику переведення фінансових звітів в іноземній валюті – **метод поточного курсу** (Британський). За цим методом усі активи і зобов'язання переводяться за поточним курсом, якщо іноземна валюта стабільніша за валюту

національну [51]. Проте історичний курс може бути найкращим у випадку, коли іноземна валюта має історію несталості щодо фунтів стерлінгів.

Шотландська група також запропонувала всі активи і зобов'язання переводити за поточним курсом, якщо: використовується індекс рівня ціни, іноземне дочірнє підприємство здійснює діяльність у країнах, де інфляція більша, ніж в національній економіці.

Шотландська група зазначала, що «валютний курс буде довго терміново діяти поряд із інфляцією». Отже, шотландська група підтвердила, що використання власне історичного курсу або використання поточного курсу поєднується з обліком рівня цін і буде викликати теж саме переведення, якщо девальвація іноземних грошей стане необхідною як наслідок інфляції [51, р. 207].

Британський метод не рекомендувався для використання мультинаціональними корпораціями, розміщеними у США, відповідно до поточного оголошення керівництва по консолідації в США. Фінансові звіти іноземного дочірнього підприємства не слід було знову записувати для змін рівня цін в іноземній економіці до консолідації, вони могли знову відображатися для змін рівня ціни лише після переведення з використанням індексу цін у США.

Часовий метод був рекомендований у 1972 р. за результатами дослідження АІСРА Леонарда Лоренсена [52]. Цей метод ґрунтується на твердженні, що переведення лише просто змінює одиницю виміру, а не що вимірюється, згідно із загальноприйнятими принципами обліку (GAAP). За цим методом, гроші, які підлягають до отримання й до сплати, вимірюються за сумами, обіцяними до переведення за іноземним валютним курсом на дату балансу. Інші активи і зобов'язання, оцінені за грошовими цінами, слід перевести в іноземну валюту на дату, на яку грошові ціни відносять. Коли відома дата, на яку грошові ціни активів і зобов'язань визначені, валютний курс потрібно використовувати для активів і зобов'язань за сутністю.

У табл. 6.4 наведено курси, які рекомендовані відповідно до чотирьох методів для статей балансу. Як видно з табл. 6.4, чотири методи приводять до різних результатів. Так, ринкові цінні папери переводяться за поточним курсом (П) за всіма методами при відображенні за справедливою (ринковою) ціною. Проте, якщо відображаються за собівартістю, то часовий метод передбачає історичний валютний курс (І), тоді як інші методи не застосовують цього курсу за даною позицією. Запаси представляють іншу спірну статтю. За методом поточних-непоточних статей і методом поточного курсу вони переводяться за поточним курсом. Відповідно до часового методу, якщо запаси відображаються за собівартістю, то вони переводяться за історичним курсом, якщо запаси відображаються за нижчою вартістю, порівняно ринкової або чистої вартості реалізації, то запаси переводяться за поточним курсом.

Деякі автори зазначають, що запаси, призначені для продажу на місцевому ринку повинні перевірятися на гнучкість ціни, і лише ті запаси, ціни яких є негнучкі, слід розглядати. Крістофер Б. Корт припускає, що запаси слід перевіряти на основі джерела імпортування чи місцевого виробництва, для визначення подання.

Підходи до витрат майбутніх періодів подібні до запасів, і вони переводяться за всіма методами виключно, як запаси, відображені за собівартістю.

Необоротні активи переводяться за історичним курсом за трьома методами. Лише за методом поточного курсу вони переводяться за поточним курсом, оскільки зміна валютного курсу передбачувана щодо інфляції. Це означає, якщо загальний облік рівня цін використаний для відображення фінансових звітів іноземного дочірнього підприємства до переведення, він приводитиме до того самого результату при переведенні, як і при використанні історичного курсу без загального обліку рівня цін.

Таблиця 6.4

**Рекомендовані курси переведення для статей Балансу
закордонного дочірнього підприємства**

Стаття	Метод поточних–непоточних статей	Метод монетарних–немонетарних статей	Метод поточного курсу	Часовий метод
Грошові кошти	П	П	П	П
Ринкові цінні папери:				
– за собівартістю	П	П	П	І
– за нижчою ринковою або відновленою вартістю	П	П	П	П
Дебіторська заборгованість	П	П	П	П
Витрати майбутніх періодів	П	І	П	І
Запаси:				
– за собівартістю	П	І	П	І
– за нижчою ринковою або чистою вартістю реалізації	П	І	П	П
Необоротні активи	І	І	П	І
Поточні зобов'язання	П	П	П	П
Відстрочені податкові зобов'язання	П	І	П	І
Довгострокові зобов'язання	П	П	П	П
Інвестиції власників	П	І	І	І

Джерело: розроблено на основі [50; 51; 52].

Довгострокові зобов'язання можуть переводитися за поточним або історичним курсом відповідно до методу поточних-непоточних статей. За всіма іншими методами пропонується використання поточного курсу для переведення довгострокових зобов'язань в іноземній валюті. Інвестиції власників (статутний капітал) переводяться за історичним курсом за всіма методами, крім методу поточних-непоточних статей. Проте привілейовані акції, оголошені за визначеною сумою в межах іноземної валюти переводяться за поточним курсом, оскільки мають монетарну сутність відповідно до часового методу.

Найбільшого поширення сьогодні набули метод поточного курсу та часовий метод. Так, Г. Мюллер, Х. Гернон та Г. Міік зазначають, що «відповідно до стандарту США 52 іноземні дочірні компанії поділяються на дві групи: а) повністю самостійні; б) є складовою частиною материнської компанії [53].

Компанія, що належить до першої групи, використовує в своїй діяльності національну валюту. Баланс такої компанії перераховується в долари за курсом, що діяв на кінець звітного року, а звіт про фінансові результати – за середньорічним курсом. У цьому випадку балансове рівняння не порушується, і, крім того, залишаються незмінними аналітичні коефіцієнти, розраховані за вихідною і перерахованою звітністю. Цей метод має назву «модифікований метод поточного обмінного курсу».

Компанія, що належить до другої групи, використовує долар, як основну функціональну валюту. Для таких компаній стандартом 52 приписано використовувати методику, що ґрунтується на первинних обмінних курсах валют.

Як саме йде справа з вирішенням цієї проблеми в інших країнах? МСБО 21 в основному повторює розглянуті ідеї. Аналогічна ситуація і в національних облікових стандартах Канади і Великої Британії. В інших країнах стандарти надають корпораціям велику свободу дії в цій галузі [53, с. 75–78].

6.3. Особливості перерахунку елементів фінансових звітів у валюту подання

В основі МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів» та НП(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» запропонована методологія консолідації з використанням валютних курсів за методом поточного курсу (чистої інвестиції), за яким функціональною валютою є місцева іноземна валюта. У контексті придбання більшість материнських підприємств придбавають значну частину статутного капіталу дочірнього підприємства і здійснення деякого ступеня контролю, призначаючи директорів до ради. Проте контроль здійснюється тоді, коли дочірнє підприємство є локально автономним у зароблянні власних коштів, опануванні власних ринків і, головне, веденні своїх власних справ. У цьому випадку інтерес материнського підприємства полягає не в окремих операціях і залишках дочірнього підприємства, а в результатах (позитивних чи негативних) їх чистої інвестиції в дочірнє підприємство. Результати дочірнього підприємства також більше залежать від умов і обставин їх локальної економіки та їхньої локальної валюти, ніж материнського підприємства.

У порядку відображення дійсності цих взаємовідносин, підхід чистої інвестиції до переведення і консолідації таких дочірніх підприємств полягає в такому:

– усі статті звіту про фінансовий стан дочірнього підприємства переводять у валюту звітності материнського підприємства за курсом закриття;

– статті звіту про сукупні доходи дочірнього підприємства переводять у валюту звітності материнського підприємства за:

– курсом закриття або

– середнім курсом обміну за рік.

Обраний метод повинен застосовуватися послідовно із року в рік і розкриватись у примітках до консолідованих фінансових звітів (зміна у використанні валютних курсів є зміною облікової політики).

Існують теоретичні аргументи на користь використання одного з двох валютних курсів. Використання курсу закриття визнає інвестицію як інвестицію в чисту вартість свого закордонного підприємства швидше, ніж в їх окремі активи і зобов'язання, які є метою використання методу чистої інвестиції в першу чергу. Проте використання середнього курсу відображає прибутки і збитки, грошові потоки, нараховані для групи більш точно як вони виникають впродовж облікового періоду.

Якщо використовують метод поточного курсу (чистої інвестиції), курсові різниці можуть виникати, коли:

– курс закриття відрізняється від того, який установлений на попередню дату балансу. Чисті активи на початок року, які було переведено за встановленим валютним курсом на цю дату, переводяться за встановленим курсом на кінець року;

– якщо для переведення звіту про сукупні доходи використовується середній курс, курсова різниця виникатиме, коли звіт про фінансовий стан було переведено за курсом закриття.

Ця курсова різниця (прибуток чи збиток) не матиме впливу на прибутковість групи, проте може впливати на вартість чистої інвестиції в дочірнє підприємство. Курсова різниця, таким чином, буде записана як зміна резервів у складі власного капіталу, а не в поточному звіті про сукупні доходи.

Для складання консолідованих фінансових звітів групи підприємств, до складу якої входять незалежні закордонні дочірні підприємства, необхідно здійснити такі кроки:

- | | |
|--------|--|
| Крок 1 | Переведення звіту про фінансовий стан (балансу) закордонного дочірнього підприємства на звітну дату та дату балансу за попередній звітний період |
| Крок 2 | Переведення звіту про сукупні доходи (звіту про фінансові результати) закордонного дочірнього підприємства за звітний період |
| Крок 3 | Складання коригуючих записів для консолідації |
| Крок 4 | Підготовка консолідованих фінансових звітів |

Методику переведення фінансових звітів закордонного дочірнього підприємства у валюту подання материнського підприємства за методом поточного курсу розглянемо на прикладі.

Приклад 6.1. Приклад консолідації фінансових звітів групи з використанням валютних курсів за методом поточного курсу.

ПрАТ А придбала 80% капіталу підприємства У 1 січня 2017 р., коли статутний капітал і нерозподілений прибуток У становили 10 000 тис. пол. зл. Собівартість інвестиції становила 8 000 тис. грн. ПрАТ А контролює склад ради директорів підприємства «У» і, таким чином, підприємство У є дочірнім підприємством «А».

Підприємство У є автономним, незалежним від ПрАТ А, заробляє власні кошти і здійснює закупки локально від постачальників (третьох сторін).

ПрАТ А готує консолідовані фінансові звіти на 31 грудня 2018 р. за національними стандартами бухгалтерського обліку.

У 2017 р. підприємство У не купувало не продавало основні засоби. Упродовж 2018 р., проте, підприємство У придбало основні засоби вартістю 4110 тис. пол. зл. Витрати на амортизацію за рік склали 3410 тис. пол. зл, із них 410 тис. пол. зл. відносять до придбаних у 2018 р.

Є така інформація про валютні курси:

Валютні курси, пов'язані з придбанням основних засобів:

- Придбанні до 1 січня 2018 р.: PLN5,80 = UAH1.
- Придбанні впродовж року до 31 грудня 2018 р.: PLN 1,70 = UAH 1.
- Валютний курс на дату придбання: PLN 6,00 = UAH 1.
- Валютний курс на початок року: PLN 5,79 = UAH 1.
- Середній валютний курс за 2018 р.: PLN 5,77 = UAH 1.
- Валютний курс на кінець року: PLN 5,75 = UAH 1.

КОНСОЛІДАЦІЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Статті фінансових звітів підприємств У та А за 2018 р.:

Стаття	А (UAH)	У (PLN)
Дохід від реалізації	59523	16214
Операційні витрати	(36117)	
Операційний прибуток	23406	6100
Дохід від участі в капіталі	785	–
Прибуток до оподаткування	24181	6100
Податок на прибуток	(6045)	509
Прибуток після податків	18136	5591
Дивіденди сплачені	3000	1125
Дивіденди оголошені	3000	625
Нерозподілений прибуток за період	12136	3841
Нерозподілений прибуток на 1.01.2018	83365	11149
Нерозподілений прибуток на 31.12.2018	95501	15040

Баланс на 31 грудня 2018 р.

Стаття	А (UAH)	У (PLN)
Необоротні активи		
<i>Основні засоби:</i>		
Залишкова вартість	142550	20415
Первісна вартість	174300	26020
Знос	31750	5605
Інвестиція в «У»	8800	–
Разом	151350	20415
Оборотні активи		
Запаси	9397	2610
Дебіторська заборгованість	8192	2912
Нараховані доходи (дивіденди)	87	–
Грошові кошти	45071	2629
Разом	62747	8151
	214097	28566

**Розділ 6. КОНСОЛІДАЦІЯ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ЗАКОРДОННИХ
ДОЧІРНИХ ПІДПРИЄМСТВ**

Стаття	A (UAH)	Y (PLN)
Власний капітал		
Статутний капітал	100000	10000
Нерозподілений прибуток	95501	15040
Разом	195501	25040
Довгострокові зобов'язання		
Довгострокова позика банку	6000	–
<i>Поточні зобов'язання:</i>		
Розрахунки з кредиторами	5492	2901
За розрахунками	4104	–
Розрахунки з учасниками	3000	625
Разом	12596	3526
Всього	214097	28566

Підготуємо консолідовані баланс і звіт про фінансові результати підприємства А і його дочірнього підприємства У за 2018 р.

Для складання консолідованих звітів групи слід здійснити такі кроки:

- Крок 1 Переведення балансу закордонного дочірнього підприємства У на 31.12.2017 та 31.12.2018 рр.
- Крок 2 Переведення звіту про фінансові результати У за 2018 р.
- Крок 3 Складання коригуючих записів для робочої таблиці
- Крок 4 Підготовка консолідованих фінансових звітів

1. Переведення балансу підприємства У на 31.12.2017 з пол. зл. в укр. грн:

Баланс на початок року включає:

<i>Статті</i>	<i>PLN</i>
Необоротні активи (до 2018 р.) PLN (21910-2195)*	19715
Оборотні активи	1484
	21199
Статутний капітал	10000
Нерозподілений прибуток	11199
	21199

* Накопичений знос на початок = накопичений знос на кінець (PLN 5605) мінус витрати на амортизацію за рік (PLN 3410).

КОНСОЛІДАЦІЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

За методом поточного курсу кожний елемент чистих активів на початок року переведено за валютним курсом на 31.12.2017:

	PLN	Валютний курс	UAH
Необоротні активи (до 2018 р.) (21910–2195)	1975	5,79	3405
Оборотні активи	1484	5,79	256
	2119		3661
Статутний капітал	1000	6,00	1667
Нерозподілений прибуток	1119	залишок	1994
	2119		3661

Баланс на 31.12.2018

Статті	PLN	Валютний курс	UAH
Основні засоби			
Первісна вартість	2600	5,75	4525
Знос	5605	5,75	975
Залишкова вартість	2045		3550
<i>Оборотні активи:</i>			
Запаси	2610	5,75	454
Дебіторська заборгованість	2912	5,75	506
Грошові кошти	2629	5,75	457
Разом	8151		1417
Всього	2856		4967
<i>Власний капітал</i>			
Статутний капітал	1000	6,00	1667
Нерозподілений прибуток	1500	залишок	2686
	2500		4353
<i>Поточні зобов'язання</i>			
Кредиторська заборгованість	2901	5,75	505
Нараховані дивіденди	625	5,75	109
	250		

**Розділ 6. КОНСОЛІДАЦІЯ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ЗАКОРДОННИХ
ДОЧІРНИХ ПІДПРИЄМСТВ**

Статті	PLN	Валютний курс	UAH
Разом	3526		614
Всього	2856		4967

2. Переведення звіту про фінансові результати.

Статті	PLN	Валютний курс	UAH
Дохід від продажу	16214	5,77	2810
Прибуток до оподаткування	6100	5,77	1057
Податок на прибуток	509	5,77	88
Прибуток після оподаткування	5591		969
Дивіденди сплачені	(1125)	5,77	195
Дивіденди оголошені	(625)	5,75	109
Нерозподілений прибуток	3841		665

3. Робоча таблиця для складання консолідованих звітів.

Розрахунок курсової різниці. Курсова різниця при використанні методу поточного курсу (чистої інвестиції) виникає тому, що резерви були знову переведені за курсом закриття, тоді як резерви на початок були консолідовані за курсом на початок.

	PLN	UAH
Частка участі на початок	21199	
Валютний курс на початок	5,79	3661
Валютний курс закриття	5,75	3687
		26
Зміна частки участі (до оголошених дивідендів, так як оголошені дивіденди переведені за курсом закриття) PLN (5591-1125)	4466	
Середній валютний курс	5,77	774
Курс закриття	5,75	778
		4
Прибуток від переведення		30

Як зазначалось вище, цей прибуток від обміну не відображається прямо на рахунок «Фінансові результати», а є змінами в капіталі, які повинні показувати узгодження змін у власному капіталі у звіті про власний капітал.

4. Консолідація (табл. 6.5, 6.6).

Наступним кроком є бухгалтерські записи, необхідні в робочій таблиці для консолідації А і У за методом поточного курсу (чистої інвестиції) (вони не відображаються в облікових книгах ні материнського, ні дочірнього підприємств, вони необхідні лише з метою складання консолідованих фінансових звітів).

4.1. Виключення дивідендів, сплачених і оголошених підприємством У.

	UAH
<i>Дебет</i> Неконтрольована частка (195x0,20)	39
<i>Дебет</i> Неконтрольована частка (109x0,20)	22
<i>Кредит</i> Нерозподілені прибутки (Дивіденди сплачені)	39
<i>Кредит</i> Нерозподілені прибутки (Дивіденди оголошенні)	22

4.2. Виокремлення частки ПрАТ у чистих активах підприємства У на дату придбання:

– статутному капіталі У (PLN 10000/6)x0,8):

	UAH
<i>Дебет</i> Статутний капітал	1333
<i>Кредит</i> Інвестиція в У	1333

– нерозподіленому прибутку
(частка ПрАТ (80%) від нерозподіленого прибутку У на дату придбання (PLN 10000) переведені за курсом обміну на дату придбання (PLN 6= UAH 1).

	UAH
<i>Дебет</i> Нерозподілені прибутки (PLN 10000x0,8)/6)	1333
<i>Кредит</i> Інвестиції в У	1333

**Розділ 6. КОНСОЛІДАЦІЯ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ЗАКОРДОННИХ
ДОЧІРНИХ ПІДПРИЄМСТВ**

– виокремлення гудвілу (переведення нерозподіленого залишку від інвестиції в У до гудвілу)

	UAH
<i>Дебет Гудвіл</i>	5334
<i>Кредит Інвестиції в У</i>	5334

4.3. Виключення частки ПрАТ у прибутках підприємства У на початок 2018 р.

	UAH
<i>Дебет Нерозподілений прибуток 1994x0,8-PLN</i>	262
<i>10000x0,8/6</i>	
<i>Кредит Інвестиції в У</i>	262

4.4. Виокремлення частки материнського підприємства (80%) з прибутку У за 2018 р., який консолідовано у звіті про фінансові результати (80% x (прибуток «У», UAH)).

	UAH
<i>Дебет Дохід від участі в капіталі (969x 0,8)</i>	775
<i>Кредит Інвестиції в У</i>	775

4.5. Регулюючий запис на виокремлення частки материнського підприємства (80%) у дивідендах У за 2018 р.

	UAH
<i>Дебет Інвестиції в У</i>	243
<i>Кредит Нерозподілені прибутки (Дивіденди отримані)</i>	156
<i>Кредит Нерозподілений прибуток (Дивіденди до отримання)</i>	87

4.6. Виокремлення неконтрольованої частки (20%) з прибутку У за 2018 р., який консолідовано у звіті про фінансові результати (20% x (прибуток У, UAH)).

	UAH
<i>Дебет Неконтрольована частка в фінансових результатах (звіт про сукупні доходи) (969x 0,2)</i>	194
<i>Кредит Неконтрольована частка (баланс)</i>	194

КОНСОЛІДАЦІЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Виокремлення неконтрольованої частки з нерозподіленого прибутку на початок:

	UAH
<i>Дебет</i> <i>Нерозподілений прибуток</i> <i>(1994x 0,2)</i>	399
<i>Кредит</i> <i>Неконтрольована частка (баланс)</i>	399

Виокремлення неконтрольованої частки в прибутку від переведення, який виникає при консолідації.

	UAH
<i>Дебет</i> <i>Резерви від переведення</i> <i>(30x 0,2)</i>	6
<i>Кредит</i> <i>Неконтрольована частка (баланс)</i>	6

4.7. Визнання неконтрольованої частки у статутному капіталі У (PLN 10000/6x0,2)

	UAH
<i>Дебет</i> <i>Статутний капітал</i>	334
<i>Кредит</i> <i>Неконтрольована частка (баланс)</i>	334

4.8. Виключення дивідендів до сплати материнському підприємству А підприємством У, нарахованим у балансі. Частина дивідендів неконтрольованій частці до сплати залишаються нарахованими, так як вони підлягають сплаті за межі групи.

	UAH
<i>Дебет</i> <i>Розрахунки з учасниками (Дивіденди до сплати) У</i>	109
<i>Кредит</i> <i>Розрахунки за нарахованими доходами (Дивіденди до отримання) А</i>	87
<i>Кредит</i> <i>Дивіденди до сплати неконтрольованій частці</i>	22

**Розділ 6. КОНСОЛІДАЦІЯ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ЗАКОРДОННИХ
ДОЧІРНИХ ПІДПРИЄМСТВ**

Таблиця 6.5

**Робоча таблиця для консолідації звіту про фінансові
результати за 2018 р. (тис. грн)**

Стаття	A	У	Коригування		Консо- лідована сума, UAH
	(UAH)	(UAH)	Дебет	Кредит	
Дохід від продажу	59523	2810			62333
Операційні витрати	(36117)	(1753)			(37 870)
Операційний прибуток	23406	1057			24 463
Дохід від участі в капіталі	775	–	г) 775		–
Прибуток до оподаткування	24181	1057			24 463
Податок на прибуток	(6045)	(88)			(6133)
Прибуток після податку	18136	969			18 330
Неконтрольована частка			е) 194		(194)
Дивіденди сплачені	(3000)	195		а) 39 д) 156	(3000)
Дивіденди оголошенні	(3000)	(109)		а) 22 д) 87	(3000)
Прибуток за звітний період	12136	665			12 136
Залишок нерозпо- діленого прибутку на 1.01.2018	83359	1994	б)1333 в)262 е)399		83 359
Залишок нерозпо- діленого прибутку 31.12.2018	95495	2686			95 495

Джерело: складено автором.

Таблиця 6.6

**Робоча таблиця для складання консолідованого балансу
на 31.12.2018**

Стаття	А	У	Коригування		Консолідована сума, UAH
	(UAH)	(UAH)	Дебет	Кредит	
Основні засоби					
Первісна вартість	174300	4525			178825
Знос	31750	975			(32725)
Залишкова вартість	142550	3550			146100
Інвестиції в У	8794		4.5. 243	4.2. 5334 4.2. 1333 4.2. 1333 4.3. 262 4.4. 775	–
Гудвіл	–	–	4.2 5334		5334
	151344	3550			151 434
Оборотні активи					
Запаси	9397	454			9851
Дебіторська заборгованість	8192	506			8698
Розрахунки за нарахованими доходами (дивіденди до отримання)	87			4.8. 87	–
Грошові кошти	45071	457			45531
Разом	62747	1417			64080
Всього	214091	4967			215 514
Власний капітал					
Статутний капітал	100000	1667	4.2. 1333 4.7. 334		100000
Нерозподілений прибуток	95495	2686			95 495

**Розділ 6. КОНСОЛІДАЦІЯ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ЗАКОРДОННИХ
ДОЧІРНИХ ПІДПРИЄМСТВ**

Закінчення. табл. 6.6

Стаття	А	У	Коригування		Консолі- дована сума, UAH
	(UAH)	(UAH)	Дебет	Кредит	
Резерви від переведення	–		4.6. 6	30**	24
Разом	195495	4353			
Неконтрольована частка			4.1. 39 4.1. 22	4.7. 334 4.6. 194 4.6. 399 4.6. 6	872
Разом	195495	4353			196 391
<i>Довгострокова заборгованість</i>					
Довгострокові кредити	6000	–			6000
Поточні зобов'язання					
Заборгованість постачальникам	5492	505			5997
За розрахунками	4104				4104
Розрахунки з учасниками	3000	109	4.8. 109		3000
Розрахунки з учасниками неконтрольованої частки	–			4.8. 22	22
Разом	12596	614			13123
Всього	214091	4967			215 514

Джерело: складено автором.

Іноземна валюта і консолідований звіт про рух грошових коштів. Процес консолідації звіту про рух грошових коштів із використанням валютних курсів (якщо частина бізнесу звітної одиниці – у цьому випадку материнського підприємства – є закордонне підприємство), передбачає певні процедури.

** Прибуток від переведення виникає при консолідації частки групи, який повинен бути показаний як частина звіту у власному капіталі (UAH 30x0,8= UAH 24). Сума, що залишилась UAH 60 визнається як неконтрольована частка в бухгалтерських записах 4.8.

Зокрема, що грошовий потік закордонної одиниці буде включатися у консолідований звіт про рух грошових коштів материнського підприємства на основі використання звіту про фінансові результати звітної одиниці для переведення результатів цієї діяльності.

Звичайно, іноземна валюта дочірнього підприємства консолідується з використанням методу поточного курсу. Здійснюючи це, звіт про фінансові результати може бути переведений з використанням курсу закриття або середнього курсу. Коли попередній метод використано, консолідований звіт про рух грошових коштів може бути підготовлений у звичайний спосіб, порівнюючи баланси на початок і кінець періоду. Якщо звіт про фінансові результати і баланс переведено за однаковим курсом (закриття), отже, використовуються баланс, і автоматично включаються статті звіту про фінансові результати в консолідований звіт про рух грошових коштів за курсом, за яким вони були переведені.

Якщо середній курс використовується для переведення звіту про фінансові результати, порівняння балансу на початок і кінець буде порушувати вимоги, якщо баланс було переведено за курсом на початок/кінець, а звіт про фінансові результати за середнім курсом.

Вирішенням неузгодженостей, які виникають, можна або шляхом:

- підготовки звіту про рух грошових коштів для кожного окремого дочірнього підприємства, потім переведення у валюту звітності материнського підприємства за середнім курсом, а потім консолідація їх у звіт про рух грошових коштів, виключаючи всі внутрішньогрупові статті;

- використання курсу закриття замість переведення звіту про фінансові результати і потім порівняння балансу. Це, безперечно, порушення принципу послідовності, за якими середній або курс закриття застосовуються послідовно від періоду до періоду. Зміни і причини цього слід розкривати як зміни облікової політики в рік, у який ці зміни курсу матимуть місце.



Контрольні запитання

1. Яка мета переведення фінансових звітів закордонного дочірнього підприємства, складених в іноземній валюті у валюту подання материнського підприємства?
2. Які ознаки покладені в основу визначення функціональної валюти закордонного дочірнього підприємства за МСФЗ?
3. Які ознаки покладені в основу визначення функціональної валюти закордонного дочірнього підприємства за НП(С)БО?
4. Що означає поняття «валюта подання» відповідно до положень МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів»? Чи існують розбіжності у визначенні цього поняття між МСФЗ і НП(С)БО?
5. Що означає поняття «функціональна валюта» відповідно до положень МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів»? Чи існують розбіжності у визначенні даного поняття між МСФЗ і НП(С)БО?
6. Що означає поняття «іноземна валюта» відповідно до положень МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів»? Чи існують розбіжності у визначенні цього поняття між МСФЗ і НП(С)БО?
7. Що означає поняття «валютний курс» відповідно до положень МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів»? Чи існують розбіжності у визначенні цього поняття між МСФЗ і НП(С)БО?
8. Що означає поняття «курс при закритті» відповідно до положень МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів»? Чи існують розбіжності у визначенні даного поняття між МСФЗ і НП(С)БО?
9. Які методи переведення фінансових звітів, складених в іноземній валюті, закордонного дочірнього підприємства відомі у міжнародній практиці? У чому полягають особливості застосування кожного із цих методів?

10. У чому проявляється особливість консолідації з використанням валютних курсів за методом поточного курсу, за яким функціональною валютою є місцева іноземна валюта?

Тести для самоперевірки

- 1. Положення, що встановлюють як саме включати закордонні господарські одиниці у фінансову звітність материнського підприємства та як переводити фінансову звітність у валюту подання, викладені у стандарті:**
- 1) МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів»;
 - 2) МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»;
 - 3) МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність»;
 - 4) МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу».
- 2. Положення стандарту МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів» слід застосовувати:**
- 1) в обліку операцій та залишків у іноземних валютах, за винятком операцій з тими похідними інструментами та залишків за ними, на які поширюється сфера застосування МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»;
 - 2) при переведенні результатів та фінансового стану закордонних господарських одиниць, включених до фінансової звітності суб'єкта господарювання шляхом консолідації або методом участі в капіталі;
 - 3) при переведенні результатів та фінансового стану суб'єкта господарювання у валюту подання;
 - 4) усі відповіді правильні.
- 3. Відповідно до положень МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів», суб'єкт господарювання, який є дочірнім, асоційованим, спільним підприємством або філією**

суб'єкта господарювання, що звітує, діяльність якого базується або здійснюється в іншій країні або валюті, ніж країна та валюта суб'єкта господарювання, що звітує – це:

- 1) учасник консолідованої групи;
- 2) закордонна господарська одиниця;
- 3) автономна господарська одиниця;
- 4) правильної відповіді немає.

4. Основною характеристикою монетарної статті є право отримувати (або зобов'язання надати) фіксовану або визначену кількість одиниць валюти. Прикладами монетарної статті є:

- 1) пенсії та інші виплати працівникам, які підлягають сплаті грошовими коштами;
- 2) забезпечення, за які слід розраховуватися грошовими коштами ;
- 3) дивіденди грошовими коштами, які визнаються як зобов'язання ;
- 4) усі відповіді правильні.

5. Основною характеристикою немонетарної статті є відсутність права отримувати (або зобов'язання надати) фіксовану кількість або кількість одиниць валюти, яку можна визначити. Прикладами немонетарної статті є:

- 1) суми, сплачені авансом за товари та послуги;
- 2) гудвіл;
- 3) нематеріальні активи;
- 4) усі відповіді правильні.

6. Відповідно до положень МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів», суб'єкт господарювання переводить статті в іноземній валюті у функціональну валюту та відображає у звітності вплив такого переведення на кінець кожного звітного періоду, а саме:

- 1) монетарні статті в іноземній валюті переводить, застосовуючи курс при закритті;

- 2) немонетарні статті, які оцінюються за історичною собівартістю в іноземній валюті, переводить, застосовуючи валютний курс на дату операції;
- 3) немонетарні статті, які оцінюються за справедливою вартістю в іноземній валюті, переводить, застосовуючи валютні курси на дату оцінки справедливої вартості;
- 4) усі відповіді правильні.

7. Курсові різниці, що виникають при розрахунках за монетарними статтями або при переведенні монетарних статей за курсами, які відрізняються від тих, за якими вони переводилися при первісному визнанні протягом періоду або у попередній фінансовій звітності, визнаються:

- 1) у складі власного капіталу;
- 2) у прибутку або збитку в тому періоді, в якому вони виникають;
- 3) списуються відразу за рахунок створеного раніше резерву;
- 4) правильної відповіді немає.

8. Курсові різниці, що виникають за монетарною статтею, яка становить частину чистих інвестицій суб'єкта господарювання, що звітує, в закордонну господарську одиницю, визнаються:

- 1) виключно у прибутку або збитку в окремій фінансовій звітності суб'єкта господарювання, що звітує;
- 2) у прибутку або збитку в окремій фінансовій звітності суб'єкта господарювання, що звітує, або в індивідуальній фінансовій звітності закордонної господарської одиниці (якщо доречно);
- 3) виключно в індивідуальній фінансовій звітності закордонної господарської одиниці;
- 4) правильної відповіді немає.

9. У фінансовій звітності, яка містить дані про закордонну господарську одиницю та суб'єкт господарювання, що звітує (наприклад, консолідована фінансова звітність, коли закордонна господарська одиниця є дочірнім підприємством), курсові різниці, що виникають за монетарною статтею, яка становить частину чистих інвестицій суб'єкта господарювання, що звітує, в закордонну господарську одиницю:

- 1) не виникають;
- 2) визнаються у прибутку або збитку в тому періоді, в якому вони виникають;
- 3) первісно визнаються в іншому сукупному прибутку та перекласифікуються з власного капіталу в прибуток або збиток від вибуття чистих інвестицій;
- 4) правильної відповіді немає.

10. Результати та фінансовий стан суб'єкта господарювання, функціональна валюта якого не є валютою країни з гіперінфляційною економікою, переводяться в іншу валюту подання із застосуванням процедури:

- 1) активи та зобов'язання в кожному поданому звіті про фінансовий стан переводяться за курсом при закритті на дату цього звіту про фінансовий стан;
- 2) дохід та витрати в кожному звіті, в якому подається прибуток або збиток та інший сукупний дохід, переводяться за валютними курсами на дати операцій;
- 3) усі остаточні курсові різниці визнаються в іншому сукупному прибутку;
- 4) усі відповіді правильні.

Вправи для самостійної роботи

Вправа 6.1

Вихідні дані

Дочірнє підприємство корпорації «WARD» мало такі витрати в місцевій валюті протягом 2018 р.:

КОНСОЛІДАЦІЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

• Амортизація устаткування, яке було придбано 1 січня 2016 р.	120,000
• Резерв для сумнівних боргів	80,000
• Орендна плата	200,000
	400,000

Валютний курс євро за одиницю місцевої валюти був такий:

31 грудня 2018 р.	0,40
Середній за 2018 р.	0,44
1 січня 2018 р.	0,50

Припустимо, що місцева валюта є функціональною валютою дочірнього підприємства і витрати здійснювались протягом року рівномірно.

Завдання:

Визначити, яка загальна сума витрат в євро повинна бути включена у переведений звіт про сукупні доходи підприємства за 2018 р.?

Вправа 6.2

Вихідні дані

Таблиця

Порядок перерахунку статей звітності зарубіжних господарських одиниць у валюту подання консолідованої фінансової звітності

Показники звітності	Валютний курс перерахунку та порядок обчислення окремих статей звітності
Монетарні і немонетарні статті (крім статей власного капіталу)	

**Розділ 6. КОНСОЛІДАЦІЯ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ЗАКОРДОННИХ
ДОЧІРНИХ ПІДПРИЄМСТВ**

Показники звітності	Валютний курс перерахунку та порядок обчислення окремих статей звітності
Статті власного капіталу (крім нерозподіленого прибутку)	
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	
Статті доходів, витрат та руху грошових коштів	
Курсова різниця	

Завдання:

Заповнити таблицю щодо порядку перерахунку статей звітності закордонних господарських одиниць у валюту подання материнського підприємства при складанні консолідованої фінансової звітності

Вправа 6.3

Вихідні дані

Українське підприємство в 2014 р. відкрило за кордоном дочірнє підприємство Д. Функціональна валюта дочірнього підприємства – долари США. При складанні консолідованої фінансової звітності на 31.12.2018 виникла необхідність перерахунку статей Д у валюту подання (гривні).

Таблиця

Курс долара до гривні за 2014–2018 рр.

Валютний курс	2014 р.	2018 р.
На початок року	8,5	24,8
На кінець року	15,0	24,0

КОНСОЛІДАЦІЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Закінчення таблиці

Валютний курс	2014 р,	2018 р,
Середньозважений курс за рік*	12,5	20,0
На дату отримання позики та придбання необоротних активів	14,0	23,2
На дату оголошення дивідендів	13,8	24,5
На дату формування статутного капіталу	8,0	8,0

* Середньозважений валютний курс є результатом ділення суми добутків величини курсів НБУ та кількості днів їх дії на кількість календарних днів за період дії.

Таблиця

**Баланс зарубіжного дочірнього підприємства Д,
тис. дол. США**

Статті балансу	2014 р.	2018 р.
АКТИВ		
Основні засоби:		
залишкова вартість	5500	4000
знос	(1500)	(1 000)
первісна вартість	7000	5000
Інші необоротні активи	3350	3350
Дебіторська заборгованість		1 200
Грошові кошти	4650	300
БАЛАНС	13500	8850
ПАСИВ		
Статутний капітал	2300	2300
Додатковий капітал	350	350
Нерозподілений прибуток	696	374
Довгострокові зобов'язання	6500	3200
Поточні зобов'язання	3654	2626
БАЛАНС	13500	8850

Таблиця

**Звіт про фінансові результати дочірнього підприємства Д,
тис. дол. США**

Статті звіту про фінансові результати	2014 р.	2018 р.
Дохід від реалізації	2500	2000
Чистий дохід	2070	1670
Собівартість реалізованої продукції	1000	800
Валовий прибуток	1070	870
Адміністративні витрати	150	70
Прибуток від операційної діяльності	920	800
Дохід від участі в капіталі	40	20
Прибуток до оподаткування	960	820
Податок на прибуток	288	246
Чистий прибуток	672	574
Нерозподілений прибуток на 01.01	374	–
Дивіденди	350	200
Нерозподілений прибуток на 31.12	696	374

Завдання:

Здійснити перерахунок статей звіту про фінансовий стан та звіту про фінансові результати та сукупні доходи закордонного дочірнього підприємства у валюту подання українського материнського підприємства.

Розділ 7

РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ЩОДО ПОВ'ЯЗАНИХ СТОРІН

- 7.1. *Визначення та види пов'язаних осіб.*
- 7.2. *Операції з пов'язаними сторонами.*
- 7.3. *Розкриття інформації про стосунки та операції з пов'язаними сторонами.*



ПІСЛЯ ВИВЧЕННЯ ЦЬОГО РОЗДІЛУ ВИ ПОВИННІ:

- ✓ розуміти мету розкриття інформації щодо пов'язаних сторін;
- ✓ знати вимоги до розкриття інформації про пов'язані сторони у примітках до окремої та консолідованої фінансової звітності підприємства;
- ✓ вміти ідентифікувати пов'язані сторони та розкривати інформацію про пов'язані сторони у фінансовій звітності.

7.1. Визначення та види пов'язаних сторін

Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін є однією з вимог потенційних інвесторів, кредиторів та контролюючих органів. Наявність такої інформації дозволяє зацікавленим сторонам прийняти більш обґрунтовані економічні рішення.

Стосунки між пов'язаними сторонами є звичайним явищем у бізнесі. Суб'єкти господарювання часто здійснюють свою діяльність через дочірні, спільні та асоційовані підприємства. Це дає змогу впливати на фінансову або операційну політику об'єкта інвестування завдяки наявності контролю, спільного контролю або суттєвого впливу.

Відносини між пов'язаними сторонами можуть впливати на фінансовий стан та результати діяльності суб'єкта господарювання. Пов'язані сторони можуть вступати в операції, які не здійснюються непов'язаними сторонами. Наприклад, суб'єкт господарювання, який продає товари своєму материнському підприємству за собівартістю, може пропонувати їх іншим клієнтам на інших умовах.

Факт існування відносин може бути достатнім для впливу на операції суб'єкта господарювання з іншими сторонами. Наприклад, дочірнє підприємство може припинити відносини з торговим партнером після придбання материнським підприємством спорідненого дочірнього підприємства, яке працює в тій самій галузі, що й попередній торговий партнер. І навпаки, одна сторона може утриматися від дій з причини значного впливу іншої сторони. Наприклад, дочірнє підприємство може отримати вказівку від свого материнського підприємства не займатися дослідженнями та розробками [54].

З цих причин інформація щодо операцій суб'єкта господарювання, залишків заборгованості, в тому числі зобов'язання, та відносини суб'єкта господарювання зі пов'язаними сторонами може впливати на оцінку його діяльності користувачами фінансової звітності, зокрема на оцінку ризиків та можливостей, які можуть бути в того чи іншого суб'єкта господарювання.

Отже, метою розкриття у фінансовій звітності суб'єкта господарювання відомостей про пов'язані сторони є надання інформації, необхідної для привернення уваги до можливого впливу на його фінансовий стан та прибуток чи збиток, спричиненого існуванням пов'язаних сторін, а також операціями та залишками заборгованості, у тому числі загальними зобов'язаннями, між такими сторонами [55].

Методологічні засади формування інформації про операції пов'язаних осіб та розкриття її у фінансовій звітності, складеній за національними положеннями, визначає НП(С)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін». Для підприємств, які готують фінансову звітність за МСФЗ така інформація ґрунтується на вимогах МСБО 24 «Розкриття інформації про зв'язані сторони» [57]. Згідно з МСБО 24 вимоги щодо розкриття інформації про пов'язані сторони поширюються на всі підприємства, включаючи материнське підприємство, інвесторів та учасників спільних підприємств, причому як стосовно до консолідованої, так і окремої, та індивідуальної фінансової звітності. Материнське підприємство та його дочірні не звільняються від необхідності розкриття інформації про внутрішньогрупові операції і залишки за розрахунками в окремій фінансовій звітності материнського підприємства або у звітності дочірніх підприємств.

НП(С)БО 23 спеціальних вимог до розкриття інформації про відносини між материнською та дочірньою компаніями не визначено. Інформація про операції пов'язаної особи з материнським підприємством може не розкриватися:

- в окремій фінансовій звітності дочірнього підприємства, якщо материнське підприємство оприлюднює консолідовану звітність;
- у примітках до фінансової звітності материнського підприємства, якщо ця фінансова звітність оприлюднюється разом із консолідованою фінансовою звітністю.

Пов'язані сторони – особи, стосунки між якими обумовлюють можливість однієї сторони контролювати іншу або

здійснювати суттєвий вплив на прийняття фінансових і оперативних рішень іншою стороною.

При ідентифікації сторін на предмет пов'язаності враховується вплив, який може здійснюватися через володіння однією особою корпоративними правами інших осіб відповідно до укладених між ними договорів або за наявності іншої можливості однієї особи впливати на рішення, що приймаються іншими особами. Наявність такого впливу береться до уваги незалежно від того, чи здійснюється він особою самотійно або спільно з іншими пов'язаними особами.

Перелік пов'язаних сторін визначається підприємством, що звітує, враховуючи сутність відносин, а не лише юридичну форму (превалювання сутності над формою). Відносини між пов'язаними сторонами це, зокрема, відносини: материнського і його дочірніх підприємств; спільного підприємства і контролюючих учасників спільної діяльності; підприємства-інвестора і його асоційованих підприємств; підприємства і фізичних осіб, які здійснюють контроль або мають суттєвий вплив на це підприємство, а також відносини цього підприємства з близькими членами родини кожної такої фізичної особи; підприємства і його керівника та інших осіб, які належать до провідного управлінського персоналу підприємства, а також близьких членів родини таких осіб. До пов'язаних сторін також відносять фонди, через які реалізуються плани виплат персоналу після закінчення трудових відносин (плани пенсійних виплат) [54] (табл. 7.1).

Таким чином, відносини між пов'язаними сторонами базуються на контролі або суттєвому впливі у прийнятті рішень щодо фінансової та іншої політики підприємства. Зважаючи на зазначене, пов'язаною стороною підприємства за МСБО 24 можуть бути:

- 1) *фізична особа*, якщо така вона:
 - контролює суб'єкт господарювання, що звітує, або здійснює спільний контроль над ним;

- має суттєвий вплив на нього;
- є членом провідного управлінського персоналу підприємства, що звітує, або материнського підприємства суб'єкта господарювання, що звітує.

Таблиця 7.1

Пов'язані сторони підприємства, що звітує

Пов'язані сторони	
Материнське підприємство	Дочірнє підприємство
Спільне підприємство	Контролюючі учасники спільної діяльності
Підприємство-інвестор	Асоційоване підприємство
Підприємство, що звітує	Фізичні особи, які здійснюють контроль або мають суттєвий вплив на це підприємство та їх близькі члени родини
Підприємство, що звітує	Провідний управлінський персонал та його близькі члени родини
Підприємство, що звітує	Фонди, через які реалізуються плани виплат персоналу після закінчення трудових відносин

До провідного управлінського персоналу належать особи, які безпосередньо або опосередковано мають повноваження та є відповідальними за планування, управління та контроль діяльності суб'єкта господарювання, зокрема будь-який директор (виконавчий чи інший) цього суб'єкта господарювання [54].

Приклад 7.1. Провідний управлінський персонал групи

Керівництво материнського підприємства М здійснює управління інвестиційною діяльністю групи, а керівництво дочірнього підприємства Д здійснює управління своєю діяльністю практично без участі керівництва підприємства М.

Оскільки внесок підприємства Д в загальний результат групи є значним, то його ключовий управлінський персонал слід відносити до ключового персоналу групи.

1) *близькі члени родини фізичної особи – родичі, які, можуть впливати на таку особу або перебувати під її впливом при здійсненні операцій із підприємством:*

- діти та чоловік/дружина фізичної особи;
- діти чоловіка/дружини фізичної особи;
- утриманці такої фізичної особи або чоловіка/дружини такої фізичної особи.

Приклад 7.2. Провідний управлінський персонал групи (близькі члени родини)

Поліщук О.В. є директором компанії В і вважається провідним управлінським персоналом цієї компанії. Враховуючи той факт, що вона здійснює спільний контроль над спільним підприємством С, то зазначене підприємство С є пов'язаною стороною щодо компанії В. Такий висновок був би зроблений у тому випадку, коли замість Поліщука О.В. спільний контроль над спільним підприємством здійснювався близьким членом його сім'ї.

2) *суб'єкт господарювання (підприємство), якщо виконується будь-яка з таких умов:*

- якщо він є членом однієї групи з підприємством, що звітує, тобто є його материнським підприємством, дочірнім підприємством або дочірнім підприємством під спільним контролем (це означає, що кожне материнське, дочірнє та інше дочірнє підприємство є пов'язаною стороною для інших підприємств цієї групи);
- суб'єкт господарювання перебуває під контролем або спільним контролем однієї з названих вище осіб;

- якщо підприємства прямо чи опосередковано є асоційованими або спільними;

Приклад 7.3. Пов'язані сторони через опосередковані взаємовідносини

Компанія А є спільним підприємством компанії В, а компанія В має суттєвий вплив на компанію С. Тому опосередковані взаємовідносини між компаніями А і С відповідають визначенню пов'язаності сторін. Якщо припустити, що компанія А має також суттєвий вплив на компанію Р, то опосередковані взаємовідносини між С і Р не відповідають визначенню пов'язаності сторін, оскільки між компанією В і компанією С або компанією Р відсутні відносини контролю, чи спільного контролю.

- Суб'єкт господарювання є програмою виплат після закінчення трудової діяльності працівників або суб'єкта господарювання, що звітує, або будь-якого суб'єкта господарювання, який є зв'язаним із суб'єктом господарювання, що звітує. Якщо суб'єкт господарювання, що звітує, сам є такою програмою виплат, то працедавці-спонсори також є зв'язаними із суб'єктом господарювання, що звітує.

Приклад 7.4. Програми виплат після закінчення трудової діяльності працівників

Компанія Л має значний вплив на компанію М. В кожній з цих компаній діє свій пенсійний план, що реалізується через відповідний фонд виплати винагороди їх працівникам після закінчення трудових відносин. У межах своєї господарської діяльності компанія М здійснює операції з фондом, через який реалізується пенсійний план компанії Л. У наведеному прикладі обидва фонди, через які реалізуються пенсійні плани компаній Л і М, є пов'язаними особами по відношенню до компанії М, тому, відповідно, компанія М розкриває інформацію

про операції, що здійснюються: з фондом, через який реалізується її план, оскільки він здійснює виплати її працівникам, і з фондом, через який реалізується пенсійний план компанії Л, оскільки він здійснює виплати працівникам пов'язаної сторони Л.

- Підприємство перебуває під контролем або спільним контролем особи, яка є приватною особою чи близьким родичем конкретної приватної особи (як зазначено вище). Особа, яка здійснює контроль або спільний контроль над підприємством, що звітує, має значний вплив на підприємство або входить до складу старшого керівного персоналу підприємства (або його материнського підприємства).

Відповідно до МСБО 24 до сторін, які не є пов'язаними належать:

1. Два підприємства, тільки тому, що у них спільний директор або інший член старшого керівного персоналу, або тому, що член старшого керівного персоналу одного підприємства має значний вплив на інше підприємство;

2. Два учасника спільного підприємства тільки по тій причині, що вони здійснюють спільний контроль над спільною діяльністю;

3. Сторони, які надають фінансування, профспілки, комунальні служби, урядові заклади та відомства, які здійснюють контроль або не мають значного впливу на підприємство, що звітує, тільки виходячи з наявності звичайних операцій з підприємством (навіть, якщо вони можуть впливати на свободу дій підприємства або брати участь у процесі прийняття рішення підприємством).

4. Окремий покупець, постачальник, сторона, яка надає пільгове право по договору про франшизу, дистриб'ютор або генеральний агент, з яким підприємство проводить угоди у **значних об'ємах**, лише з причини, яка виникає в результаті цієї економічної залежності [54].

7.2. Операції з пов'язаними сторонами

Операція із пов'язаною стороною – передача активів або зобов'язань між суб'єктом господарювання, що звітує, та пов'язаною стороною.

До основних операцій, які підлягають розкриттю, якщо вони здійснюються з пов'язаною стороною належать:

- а) придбання або продаж товарів (готових або напівфабрикатів);
- б) придбання або продаж нерухомості та інших активів;
- в) надання або отримання послуг;
- г) оренда;
- д) передача досліджень та розробок;
- е) передача за ліцензійними угодами;
- ж) передача за фінансовими угодами (зокрема, позики та внески власного капіталу в грошовій або в натуральній формі);
- з) надання гарантій або застави;
- к) зобов'язання зробити щось за умови настання чи ненастання у майбутньому певної події, в тому числі контрактів з виконанням у майбутньому (визнаних або невизнаних);
- л) погашення зобов'язань від імені суб'єкта господарювання або суб'єктом господарювання від імені такої зв'язаної сторони [54].

Приклад 7.5. Витяг з приміток до консолідованої звітності ПАТ «Фармак» за 2018 р.*

П.28. Розкриття інформації про пов'язані сторони

Пов'язані сторони представлені підприємствами, які перебувають під спільним контролем, асоційованим підприємством, а також іншими пов'язаними сторонами. Умови провадження операційної діяльності з пов'язаними сторонами визначаються на основі умов специфічних для кожного договору або операції та можуть відрізнятися від тих, які використовують для третіх сторін.

**Розділ 7. РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ЩОДО
ПОВ'ЯЗАНИХ СТОРІН**

Операції групи зі своїми пов'язаними сторонами за рік, що закінчився 31 грудня 2018 р. представлені таким чином:

тис. грн

2018 р.	Дохід від реалізації готової продукції	Інші доходи	Придбання сировини та матеріалів	Придбання послуг
<i>Підприємства під спільним контролем</i>		3, 568	(719, 677)	(117,482)
<i>Асоційоване підприємство</i>	23, 462	–	–	–
<i>Інші пов'язані особи (члени сім'ї кінцевої контролюючої сторони)</i>	1, 580	707	(16, 5 0)	(12, 966)
<i>Всього</i>	25, 042	4, 275	(736, 227)	(130, 448)

Інші доходи за 2018 р. включали дохід від реалізації цінних паперів, послуг, доходів від оренди. Операції з продажу пов'язаним сторонами проводилися на ринкових засадах.

Операції з придбання сировини та матеріалів від пов'язаних сторін включали, головним чином, придбання сировини та пакувальних матеріалів. Придбання послуг від пов'язаних сторін, включали роялті, операції з придбання послуг із ремонту та будівництва.

Благодійні внески іншим пов'язаним сторонам за 2018 р. становили 23, 350 тис. грн.

Станом на 31 грудня 2018 р. торговельна та інші види дебіторської заборгованості від підприємств, що перебувають під спільним контролем, включала заборгованість 131, 491 тис. грн. від акціонерів групи.

**<https://farmak.ua/wp-content/uploads/2019/04/Konsolidovana-finansova-zvitnist-PAT-Farmak-za-2018-rik.pdf>*

Відповідно до вимог МСБО 24 розкриттю підлягає інформація про операції щодо виплат провідному управлінському персоналу. Виплати працівникам – це всі форми компенсації сплаченої чи такої, що підлягає сплаті, або наданої суб'єктом господарювання (чи за дорученням суб'єкта господарювання) в обмін на послуги, надані суб'єктові господарювання. Вона також охоплює таку компенсацію, сплачену за дорученням материнським підприємством суб'єкта господарювання, що його стосується [54].

Компенсація – усі виплати працівникам (як визначено в МСБО 19 «Виплати працівникам»), включаючи виплати працівникам, до яких застосовується МСФЗ 2 «Платіж на основі акцій» [54]

Винагороди працівникам включають: всі форми компенсації, виплаченої, такої, що підлягає виплаті або наданої підприємством або від імені підприємства за послуги, надані підприємству; компенсацію від імені материнського підприємства щодо конкретного підприємства:

- короткострокові виплати працівникам: зарплати, внески на соціальне забезпечення, оплачувана щорічна відпустка й оплачувана відпустка через хворобу, участь у прибутку та премії (якщо підлягає виплаті протягом 12 місяців після закінчення періоду); пільги у негрошовій формі (медичне обслуговування, забезпечення житлом, транспортом, надання товарів та послуг безоплатно або за пільговими цінами);
- винагороди після закінчення трудової діяльності: пенсії, інші виплати при виході на пенсію, страхування життя і медичне обслуговування після закінчення трудової діяльності;
- інші довгострокові винагороди працівникам, включаючи відпустку за вислугу років, тривалу відпустку, виплати за вислугу років і інші виплати за стаж, виплати при довготривалій втраті працездатності, а також участь у прибутку, премії і відстрочена компенсація;
- вихідна допомога;
- виплати на основі акцій.

7.3. Розкриття інформації про стосунки та операції між пов'язаними сторонами

Для того, щоб користувач фінансової звітності зміг сформулювати точку зору стосовно впливу відносин між пов'язаними сторонами на підприємство, доцільно розкривати відносини між пов'язаними сторонами там, де існує контроль, незалежно від наявності операцій між пов'язаними сторонами.

Вимога розкривати відносини з пов'язаними сторонами між материнським підприємством та його дочірніми підприємствами є додатковою до вимог, що містяться у МСБО 27 «Окрема фінансова звітність», МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства» та МСФЗ 12 «Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання».

Суб'єкт господарювання розкриває інформацію, яка дозволить користувачам консолідованої фінансової звітності зрозуміти:

- склад групи; та яку неконтрольовану частку участі мають у діяльності групи та її грошових потоках;
- оцінити: характер та масштаби суттєвих обмежень на його здатність мати доступ до активів (або використовувати та погашати зобов'язання групи;
- характер ризиків, пов'язаних з його частками участі у консолідованих структурованих суб'єктах господарювання, та зміни таких ризиків;
- наслідки змін у його частках власності в дочірньому підприємстві, що не призводять до втрати контролю та наслідки втрати контролю над дочірнім підприємством протягом звітного.

Суб'єкт господарювання розкриває інформацію про характер, масштаби та фінансові впливи його часток власності у спільних угодах або асоційованих підприємствах [54].

Приклад 7.6. Витяг з приміток до консолідованої звітності АТ «Укрзалізниця». П. 10 «Інвестиції в асоційовані підприємства» за 2018 р.*

29 січня 2016 р. Фонд державного майна України передав 47,67% корпоративних прав ПрАТ «Укртранслізінг» АТ «Укрзалізниця» як внесок до статутного капіталу в рамках Реорганізації. Починаючи з цієї дати, частка Групи в ПрАТ «Укртранслізінг» обліковується в консолідованій фінансовій звітності за методом участі в капіталі інших підприємств. Група має інвестиції в інші асоційовані підприємства, кожне з яких, взяте окремо, не є суттєвим. Таким підприємством є ПрАТ Страхова Компанія «Інтер-Поліс», що займається діяльністю зі страхування та перестрахування в Україні, у якому Група володіє 30,965% з 1 лютого 2017 р. Іншим підприємством є ТОВ «Брайтшпур Планунгсгезельшафт мбх», створене за законодавством Австрії, що займається техніко-економічним обґрунтуванням будівництва широкої залізничної колії від кордону України до Відня, яка має значно оптимізувати транспортування вантажів між ринками Китаю та Західної Європи [29].

Відносини між материнським підприємством та його дочірніми підприємствами слід розкривати незалежно від наявності операцій між ними. Разом з тим, підприємство, що звітує, не зобов'язане розкривати інформацію про взаємовідносини з іншими підприємствами групи, якщо між ними не було операцій. Суб'єкт господарювання розкриває назву свого материнського підприємства, а також фактичної контролюючої сторони, якщо вона має іншу назву. Якщо жодна з цих сторін не складає консолідованої фінансової звітності, що оприлюднюються, слід зазначати назву материнського підприємства вищого рівня, яке складає таку звітність.

Приклад 7.7. Розкриття інформації про операції з іншими підприємствами групи

Компанії А і Б перебувають у власності та під контролем однієї і тієї ж фізичної особи О та мають значну кількість дочірніх підприємств. Компанія Б володіє акціями компанії А, але їх кількості недостатньо для здійснення контролю над нею. У Компанії А немає акцій Б. У своїй власній фінансовій звітності компанія А розкриває лише взаємовідносини з фізичною особою О та зі своїми дочірніми підприємствами. Проте їй не потрібно описувати взаємовідносини з компанією Б або її дочірніми підприємствами, якщо між ними не було жодних операцій. Проте будь-які операції з компанією Б та її дочірніми підприємствами повинні розкриватися як операції з пов'язаними сторонами.

Якщо підприємство здійснювало операції із пов'язаними сторонами протягом періодів, що охоплюються фінансовою звітністю, воно повинно розкрити інформацію про характер відносин із пов'язаними сторонами, а також інформацію про такі здійснені операції та залишки заборгованості, в тому числі зобов'язання, яку потребують користувачі для розуміння потенційного впливу цих відносин на фінансову звітність. Розкриття інформації має, щонайменше, включати:

- суму операцій;
- суму залишків заборгованості, в тому числі зобов'язання, а також його строки та умови, включаючи інформацію про наявність забезпечення і характер відшкодування, яке буде надане при погашенні;
- детальну інформацію щодо будь-яких гарантій, наданих чи отриманих;
- резерв сумнівних боргів, пов'язаних із сумою залишків заборгованості;
- витрати, визнані протягом періоду стосовно безнадійної або сумнівної заборгованості пов'язаних сторін;

- інформація щодо компенсації провідному управлінському персоналу, яка подається загальною сумою, а також окремо за видами компенсацій.

Подання інформації в розрізі сум дебіторської та кредиторської заборгованості пов'язаних сторін за різними категоріями є вимогою щодо розкриття інформації, визначених у МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [59].

Інформацію про пов'язані сторони, яка підлягає розкриттю, слід подавати окремо за кожною із таких категорій:

- материнське підприємство;
- підприємства, які здійснюють спільний контроль або суттєвий вплив на певний суб'єкт господарювання;
- дочірні підприємства;
- асоційовані підприємства;
- спільні підприємства, у яких підприємство, що звітує, є контролюючим учасником;
- провідний управлінський персонал підприємства, що звітує або його материнського підприємства;
- інші пов'язані сторони.

Підприємства, пов'язані з урядом. Підприємство, що звітує, звільняється від застосування вимог до розкриття інформації щодо операцій з пов'язаними сторонами і залишками за такими операціями, включаючи зобов'язання щодо майбутніх дій:

- у відносинах з урядом, який здійснює контроль, спільний контроль над підприємством, що звітує, або має значний вплив на нього;
- у відносинах з іншим підприємством, яке є пов'язаною стороною, тому що один і той самий уряд здійснює контроль, спільний контроль над підприємством, що звітує, й іншим підприємством або має значний вплив на них [54].

Приклад 7.7. Витяг з приміток до консолідованої звітності АТ «Укрзалізниця» за 2018 р.

П.30. Операції з пов'язаними сторонами
Залишки та операції з підприємствами під спільним контролем держави, складають:

тис. грн

<i>Залишки на 31 грудня</i>	2018	2017
<i>Передоплати за основні засоби</i>	5	2 712
<i>Торгова та інша дебіторська заборгованість</i>	196 335	24 977
<i>Передоплати, крім дивідендів</i>	20 522	140 119
<i>Грошові кошти та їх еквіваленти</i>	1 182 968	5 080 382
<i>Торгова та інша кредиторська заборгованість, крім дивідендів</i>	93 074	8 501
<i>Аванси одержані від клієнтів</i>	15 579	31 166
<i>Процентні кредити, запозичення, зобов'язання за договорами фінансової оренди</i>	2 362 019	574 780
<i>Операції протягом року</i>		
<i>Доходи від вантажних перевезень</i>	1 552 808	641 304
<i>Електроенергія</i>	8 895 330	7 662 452
<i>Ремонт та обслуговування</i>	110 890	192 679
<i>Фінансові доходи</i>	29 768	544 368
<i>Фінансові витрати</i>	26 215	215 694
<i>Інші доходи/(витрати)</i>	404 433	(54 382)

Строки й умови операцій з пов'язаними сторонами

Операції купівлі-продажу з пов'язаними сторонами здійснюються за звичайними цінами, переважно такими ж, як і з непов'язаними постачальниками та покупцями. Непогашені залишки на кінець звітного періоду є незабезпеченими, безвідсотковими, з розрахунком грошовими коштами. Не було надано чи отримано жодних гарантій відносно дебіторської чи кредиторської заборгованості з пов'язаними сторонами.

Гарантії, надані Урядом України

Станом на 31 грудня 2018 р. балансова вартість кредитів, забезпечених Урядом України, становить 3 900 859 тис. грн (2017: 4 813 240 тис. грн).

Компенсації провідному управлінському персоналу

Провідним управлінським персоналом вважається правління АТ «Укрзалізниця» у складі 7 осіб та наглядова рада у складі 7 осіб станом на 31 грудня 2018 р. У 2018 та 2017 рр., винагороди правлінню АТ «Укрзалізниця» складалися, в основному, із заробітної плати, відповідних нарахувань та премій та становили 39 654 тис. грн та 36 608 тис. грн, відповідно. У 2018 р. винагороди членам наглядової ради становили 19 141 тис. грн. Отримання винагороди членами наглядової ради в 2017 р. не було передбачено.

Дивіденди

Дивіденди до сплати державі, що включені у статтю торгова та інша кредиторська заборгованість, станом на 31 грудня 2018 р. становили 108 195 тис. грн (2017: 39 тис. грн) (примітка 21). За рік, що закінчився 31 грудня 2018 р, сума нарахованих дивідендів склала 153 417 тис. грн (2017: 6 315 тис. грн).

Відшкодування за перевезення пільгових категорій громадян

Перевезення Групою певних пільгових категорій пасажирів підлягає відшкодуванню з державного та місцевих бюджетів. Такі відшкодування у сумі 92 904 тис. грн та 75 005 тис. грн за 2018 та 2017 рр., відповідно, були включені у доходи від перевезення пасажирів [29].



Контрольні запитання

1. Яка мета розкриття інформації про пов'язані сторони?
2. Якими МСБО та НП(С)БО встановлені методологічні засади розкриття інформації про відносини та операції між пов'язаними сторонами?
3. Які критерії пов'язаності сторін?
4. Взаємовідносини між сторонами, що ґрунтуються на контролі, спільному контролі, суттєвому впливі.
5. Хто є провідним управлінським персоналом і близькими членами родини фізичної особи?
6. Хто є близькими родичами фізичної особи?
7. Яка інформація підлягає розкриттю щодо компенсацій провідному управлінському персоналу?
8. Які суб'єкти не належать до пов'язаних сторін?
9. Назвіть вимоги щодо розкриття інформації щодо пов'язаних сторін у примітках до консолідованої звітності.
10. У межах яких категорій необхідно розкривати інформацію щодо пов'язаних сторін?

Тести для самоперевірки

- 1. Підприємство є пов'язаною стороною, якщо воно:**
 - 1) є членом однієї групи з підприємством, що звітує, тобто є його материнським підприємством, дочірнім підприємством або дочірнім підприємством під спільним контролем;
 - 2) перебуває під контролем або спільним контролем підприємства, що звітує;
 - 3) прямо чи опосередковано є асоційованими або спільним підприємством підприємства, що звітує;
 - 4) усі відповіді правильні.

2. Близькі члени родини фізичної особи:

- 1) родичі, які можуть впливати на таку особу або перебувати під її впливом при здійсненні операцій із підприємством;
- 2) діти та чоловік/дружина фізичної особи;
- 3) утриманці такої фізичної особи або чоловіка/дружини такої фізичної особи;
- 4) усі відповіді правильні.

3. Фізична особа є пов'язаною стороною, якщо вона:

- 1) контролює суб'єкт господарювання, що звітує, або здійснює спільний контроль над ним;
- 2) має суттєвий вплив на нього;
- 3) є членом провідного управлінського персоналу підприємства, що звітує, або материнського підприємства суб'єкта господарювання, що звітує.
- 4) усі відповіді правильні.

4. Не є пов'язаними особами:

- 1) два підприємства, тільки тому, що у них спільний директор або інший член старшого керівного персоналу;
- 2) два учасника спільного підприємства, якщо вони здійснюють спільний контроль над спільною діяльністю;
- 3) сторони, які надають фінансування, профспілки, комунальні служби, урядові заклади та відомства, які здійснюють контроль над підприємством, що звітує,
- 4) усі відповіді правильні.

5. Які ознаки характеризують пов'язані сторони:

- 1) наявність контролю між стороною і підприємством, що звітує;
- 2) наявність господарських операцій між стороною і підприємством, що звітує;
- 3) наявність гарантійних зобов'язань підприємства, що звітує із забезпечення банківського кредиту, отриманого стороною;
- 4) усі відповіді правильні.

- 6. При розгляді взаємовідносин щодо пов'язаності сторін необхідно звертати увагу на:**
- 1) зміст взаємовідносин;
 - 2) юридичну форму взаємовідносин;
 - 3) юридичну та зміст взаємовідносин;
 - 4) немає правильної відповіді.
- 7. Які операції пов'язаної сторони підлягають розкриттю у Примітках до фінансової звітності:**
- 1) надання або отримання послуг;
 - 2) оренда;
 - 3) передача за ліцензійними угодами;
 - 4) усі відповіді правильні.
- 8. У якій звітній формі наводиться інформація про пов'язані сторони та операції між ними:**
- 1) звіті про прибутки і збитки;
 - 2) звіті про зміни у власному капіталі;
 - 3) Примітках до фінансової звітності
 - 4) усі відповіді правильні.
- 9. У розрізі яких категорій розкривається у фінансовій звітності інформація щодо пов'язаних сторін:**
- 1) материнське підприємство;
 - 2) дочірні підприємства;
 - 3) асоційовані підприємства;
 - 4) усі відповіді правильні.
- 10. Підприємство А уклало з підприємством Б договір фінансової оренди. Обидва підприємства перебувають під контролем підприємства В. Інформація про таку угоду розкривається у звітності:**
- 1) підприємств А і Б;
 - 2) підприємства А;
 - 3) консолідованій звітності підприємства В
 - 4) консолідованій звітності підприємства В, та у звітності А і Б.

Вправи для самостійної роботи

Вправа 7.1. Виплати ключовому управлінському персоналу

Вихідні дані. Фізична особа Н є одним із директорів материнського підприємства М, а також надає послуги дочірньому підприємству Д. Материнське підприємство М виплачує директору Н винагороду як за послуги, надані підприємству М (2000 гр. од.), так і за послуги, надані дочірньому підприємству Д за його дорученням (500 гр. од.). Дочірнє підприємство Д відшкодовує материнському підприємству М, суми, сплачені директору Н.

Завдання. Яку інформацію стосовно виплат ключовому управлінському персоналу необхідно розкрити в окремій та консолідованій фінансовій звітності материнського підприємства М.

Вправа 7.2. Визначення пов'язаних сторін

Вихідні дані.

- 1. Група підприємств.*
- 2. Акціонери компанії.*
- 3. Постачальники.*
- 4. Президент компанії.*
- 5. Дружина президента компанії.*
- 6. Родичі співробітників компанії.*
- 7. Пенсійний фонд.*

Завдання. На основі наведеної інформації визначити, хто є пов'язаними особами

СЛОВНИК ТЕРМІНІВ

А

Активи (Assets) – ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, сприятиме отриманню економічних вигод у майбутньому.

Активи, що амортизуються (Depreciable Assets) – активи, які:

- за очікуванням використовуватимуться більше одного звітного періоду;
- мають обмежений строк корисної експлуатації;
- утримуються підприємством для використання у виробництві або для постачання товарів чи послуг, для здачі в оренду іншим особам або для адміністративних цілей
- **Активний ринок (Active Market)** – ринок, стан якого повністю відповідає зазначеному нижче:
 - об'єкти, що їх продають і купують у межах ринку, є однорідними;
 - як правило, можна у будь-який час знайти зацікавлених покупців і продавців;
 - інформація про ціни загальнодоступна.

Амортизація (Depreciation, Amortization) – систематичний розподіл вартості необоротних активів, яка амортизується протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

Амортизована собівартість фінансової інвестиції (Amortised Cost of a Financial Investment) – собівартість фінансової інвестиції із урахуванням часткового її списання внаслідок зменшення корисності, яка збільшена (зменшена) на суму накопиченої амортизації дисконту (премії).

Асоційоване підприємство (Associate) – підприємство, на яке інвестор має суттєвий вплив і яке не є дочірнім або спільним підприємством інвестора.

Б

Баланс (Balance Sheet) – звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал.

Бухгалтерська звітність (Accounting Statements) – звітність, що складається на підставі даних бухгалтерського обліку для задоволення потреб певних користувачів.

Бухгалтерське рівняння (Accounting Equation) – активи дорівнюють сумі зобов'язань плюс власний капітал ($A=Z+K$). Це рівняння відображає формат Балансу.

В

Вартість погашення (Settlement Value) – недисконтовані суми грошових коштів або їхніх еквівалентів, які, як очікується, будуть сплачені для погашення зобов'язань у ході звичайної діяльності підприємства.

Вартість об'єднання бізнесу (Cost of Business Combination) – це сукупність справедливої вартості (на дату обміну) наданих активів, прийнятих або припущених зобов'язань та інструментів капіталу, випущених покупцем в обмін на контроль над придбаним підприємством та будь-яких витрат, прямо пов'язаних з об'єднанням бізнесу.

Вартість реалізації (Realizable Value) – сума грошових коштів або їхніх еквівалентів, яку можна було б отримати на поточний момент шляхом продажу активу в ході звичайної реалізації

Вартість, яка амортизується (Amortisation Value) – первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості.

Виробничі запаси (Production Inventory) – придбані або самостійно виготовлені запаси, які підлягають подальшій переробці на підприємстві або утримуються для іншого споживання в ході нормального операційного циклу.

Витрати (Expenses) – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення власного капіталу за рахунок його вилучення або розподілення між власниками).

Відновлювана собівартість активу (Replacement Cost of an Asset) – визначається за поточною собівартістю придбання аналогічного активу, нового або такого, що був у вжитку, або еквівалентної виробничої потужності чи потенціалу надання послуг.

Відстрочені податкові зобов'язання (Deffered Tax Liabilities) – сума податків на прибуток, що підлягають сплаті в майбутніх періодах внаслідок тимчасової різниці між обліковою та податковою базами оцінки.

Власний капітал (Owner's Equity) – частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань.

Власні викуплені акції (Treasury Shares) – інструменти капіталу, викуплені й утримувані самим підприємством – емітентом або його дочірніми підприємствами.

Г

Господарська діяльність (Business Activities) – будь-яка діяльність, пов'язана з виробництвом, обміном та споживанням матеріальних і нематеріальних цінностей, наданням і використанням послуг

Господарська операція (Business Transaction) – дія або подія, яка викликає зміни у структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства.

Грошові кошти (Cash) – кошти в касі, на поточних та інших рахунках у банках, які можуть бути використані для поточних операцій.

Група (Group) – материнське підприємство і всі його дочірні підприємства.

Група запасів (Group of Inventories) – сукупність однотипних за призначенням та умовами використання запасів.

Група нематеріальних активів (Group of Intangible Assets) – сукупність однотипних за призначеннями та умовами використання нематеріальних активів.

Група основних засобів (Group of Property, Plant and Equipment) – сукупність однотипних за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання необоротних матеріальних активів.

Гудвіл (Goodwill) – перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості ідентифікованих активів та зобов'язань на дату придбання.

Д

Дата балансу (Balance Sheet Date) – дата, на яку складений баланс підприємства, звичайно датою балансу є кінець останнього дня звітного періоду.

Дата оголошення (Date of Notice, Declaration) – дата, на яку рада директорів оголошує дивіденди по акціях.

Дебітори (Debtors) – юридичні та фізичні особи, які внаслідок минулих подій заборгували підприємству певні суми грошових коштів, їх еквівалентів або інших активів.

Дебіторська заборгованість (Receivables) – сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату.

Дебіторська заборгованість за розрахунками (Accounts Receivable on Settlements) – заборгованість за розрахунками з бюджетом, за виданими авансами, з нарахованих доходів, із внутрішніх розрахунків.

Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги (Trade Receivables) – заборгованість покупців або замовників за надані їм продукцію, товари, роботи або послуги.

Дивіденди (Dividends) – частина чистого прибутку, розподілена між учасниками (власниками) відповідно до частки їх участі у власному капіталі підприємства.

Дисконт по облігаціях (Discount of Bond) – сума, на яку номінальна вартість облігації перевищує ціну її реалізації.

Дискреційні витрати (Discretionary Costs) – витрати, розмір яких визначає керівництво підприємства і які не мають прямого зв'язку зі змінами поточної діяльності.

Довгострокова дебіторська заборгованість (Long-term Receivables) – заборгованість фізичних та юридичних осіб, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу.

Довгострокові кредити банків (Long-term Bank Loans) – сума заборгованості підприємства банкам за отриманими від них позиками, яка не є поточним зобов'язанням.

Довгострокові зобов'язання (Long-term Liabilities) – всі зобов'язання, які не є поточними зобов'язаннями.

Довгострокові зобов'язання за облігаціями (Long-term Bonds Payable) – сума довгострокової заборгованості підприємства щодо зобов'язання із залучення позикових коштів за облігаціями.

Довгострокові фінансові інвестиції (Long-term Investments) – фінансові інвестиції на період більше одного року, а також усі інвестиції, які не можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент.

Додатковий вкладений капітал (Share Premium, Additional Paid – in Capital) – сума, на яку вартість реалізації випущених акцій перевищує їхню номінальну вартість (сума капіталу, який вкладено засновниками понад статутний капітал).

Дроблення акцій (Stock Split) – зменшення номінальної вартості акцій шляхом ділення на визначений уповноваженим органом емітента коефіцієнт. При цьому кількість акцій не змінюється.

Дослідження (Research) – заплановані підприємством дослідження, які провадяться ним уперше з метою отримання і розуміння нових наукових та технічних знань.

Доходи (Revenues) – збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які сприяють зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників).

Доходи майбутніх періодів (Deferred Revenues, Unearned Revenues) – доходи, отримані протягом поточного або попередніх звітних періодів, які належать до наступних звітних періодів.

Дочірнє підприємство (Subsidiary) – підприємство, яке перебуває під контролем материнського (холдингового) підприємства.

Е

Еквіваленти грошових коштів (Cash Equivalents) – короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошових коштів і які характеризуються незначним ризиком зміни вартості.

Економічна вигода (Economic Benefit) – потенціальна здатність активу сприяти надходженню до підприємства грошових коштів або інших еквівалентів.

Економічна додана вартість (Economic Value Added – EVA) – чистий операційний прибуток центру інвестицій за вирахуванням прибутковості перманентного капіталу.

Ефективна ставка відсотка (Effective Interest) – ставка відсотка, що визначається діленням суми річного відсотка та дисконту (або різниці річного відсотка та премії) на середню величину собівартості зобов'язання та вартості погашення.

Є

Єдиний грошовий вимірник (принцип) (Measuring Unit Concept) – вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій одиниці.

З

Забезпечення (Provision) – зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу.

Забезпечення наступних витрат і платежів (Provision For Future Expenses and Payments) – нараховані у звітному періоді майбутні витрати та платежі (витрати на оплату майбутніх відпусток, гарантійні зобов'язання тощо, величина яких на дату складання балансу може бути визначена тільки шляхом попередніх (прогнозних) оцінок, а також залишки коштів цільового фінансування і цільових надходжень, які отримані з бюджету та інших джерел.

Запаси (Inventories) – активи, які:

- утримуються для продажу за умов звичайної господарської діяльності;
- перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;
- утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.

Збиток (Loss) – перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати.

Збиток від зменшення корисності (Impairment Loss) – сума, на яку балансова вартість активу перевищує суму його очікуваного відшкодування.

Звичайна діяльність (Ordinary Activities) – будь-яка основна діяльність підприємства, а також операції, що її забезпечують або виникають внаслідок її проведення.

Звіт про власний капітал (Statement of Owner's Equity) – звіт, який відображає зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду.

Звіт про рух грошових коштів (Statement of Cash Flows) – звіт, який відображає надходження і видаток грошових коштів у результаті діяльності підприємства у звітному періоду.

Звіт про фінансові результати (Income Statement) – звіт про доходи, витрати і фінансові результати діяльності підприємства.

Зменшення корисності (Impairment) – втрата економічної вигоди в сумі перевищення залишкової вартості активу над сумою очікуваного відшкодування.

Знос необоротних активів (Accumulated Depreciation) – сума амортизації об'єкта необоротних активів з початку їх корисного використання.

Зобов'язання (Liabilities) – заборгованість підприємства, що виникає внаслідок минулих подій і погашення якої, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють в собі економічні вигоди.

I

Інвестиційна діяльність (Investing Activities) – придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів.

Інструмент капіталу (Equity Instrument) – будь-який контракт, який забезпечує залишкову частину в активах підприємства після вирахування його зобов'язань.

Інший додатковий капітал (Other Additional Capital) – сума дооцінки необоротних активів, вартість необоротних активів, безкоштовно отриманих підприємством від інших юридичних або фізичних осіб, інші види додаткового капіталу.

Історична (фактична) собівартість (принцип) (Cost Principle) – пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання.

К

Конверсія облігацій (Convertible Bond) – обмін конвертованих облігацій на привілейовані або прості акції.

Консолідація акцій (Stock Consolidation) – зменшення загальної кількості акцій відповідно до заданого коефіцієнта водночас із пропорційним збільшенням номінальної вартості всіх випущених емітентом акцій. Операція консолідації не призводить до зміни сумарної номінальної вартості акцій.

Консолідована фінансова звітність (Consolidated Financial Statements) – фінансова звітність, яка відображає фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці.

Контролюючі учасники (Venturer) – учасники спільної діяльності зі створенням юридичної особи (спільного підприємства), які здійснюють контроль за її діяльністю.

Контроль (Control) – вирішальний вплив на фінансову, господарську і комерційну політику підприємства з метою одержання вигод від його діяльності.

Користувачі фінансової звітності (Users of Financial Statements) – фізичні або юридичні особи, які потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття рішень.

Короткострокова заборгованість перед банками (Short-term Bank Loans) – сума поточних зобов'язань підприємства перед банками за отриманими від них позикам.

Кредиторська заборгованість за розрахунками (Current Liabilities on Settlements) – гроші, що підлягають поверненню підприємством юридичним чи фізичним особам, у яких позичені й яким вони не виплачені.

Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги (Accounts Payable For Good, Work and Services) – сума заборгованості постачальникам і підрядчикам за матеріальні цінності, виконані роботи та матеріальні послуги.

Л

Ліквідаційна вартість (Residual Value) – сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією).

М

Майбутня економічна вигода (Future Economic Benefit) – потенціал, який може сприяти надходженню, прямо або непрямо, грошових коштів та їх еквівалентів до підприємства.

Материнське підприємство (Parent) – підприємство, яке має одне або кілька дочірніх підприємств.

Метод ефективної ставки відсотка (Effective Interest Method) – метод нарахування амортизації дисконту або премії, за яким сума амортизації визначається як різниця між доходом за фіксованою ставкою відсотка і добутком ефективної ставки та амортизованої вартості на початок періоду, за який нараховується відсоток.

Метод участі в капіталі (Equity Method) – метод обліку інвестицій, згідно з яким балансова вартість інвестицій відповідно збільшується або зменшується на суму збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування.

Монетарні статті (Monetary Items) – статті балансу про грошові кошти, а також про такі активи й зобов'язання, які будуть отримані або сплачені у фіксованій (або визначеній) сумі грошей або їх еквівалентів.

Н

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку (National Accounting Provision (Standard)) – нормативно-правовий акт, затверджений Міністерством фінансів України, що визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечить міжнародним стандартам.

Негрошові операції (Non-Cash Transactions) – операції, які не потребують використання грошових коштів та їх еквівалентів.

Нематеріальний актив (Intangible Asset) – немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований (відокремлений від підприємства) та утримується підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам.

Немонетарні активи (Non-monetary Assets) – всі активи, крім грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості у фіксованій (або визначеній) сумі грошей.

Неоплачений капітал (Non-paid Capital) – сума заборгованості власників (учасників) за внесками до статутного капіталу.

Непередбачене зобов'язання (Contingent Liabilities):

- 1) зобов'язання, що може виникнути внаслідок минулих подій, існування якого буде підтверджено лише тоді, коли відбудеться або не відбудеться одна чи більше невизначених майбутніх подій, над якими підприємство не має повного контролю або;
- 2) теперішнє зобов'язання, що виникає внаслідок минулих подій, але не визнається, оскільки малоімовірно, що для врегулювання зобов'язання необхідно буде використати ресурси, що втілюють у собі економічні вигоди, або оскільки суму зобов'язань неможливо достовірно визначити.

Непрямий метод звітування про рух грошових коштів від операційної діяльності (Indirect Method of Reporting Cash Flows from Operating Activities) – методом, за яким чисті прибутки чи збитки до оподаткування коригуються відповідно до впливу операцій негрошового характеру, будь-яких відрахувань або нарахувань минулих чи майбутніх надходжень або виплат грошових коштів щодо операційної діяльності, а також відповідно до статей доходу або витрат, пов'язаних із рухом грошових коштів від інвестиційної або фінансової діяльності.

Нефінансові показники (Nonfinancial Measures) – показники діяльності, виражені не у грошовому вимірнику.

О

Обачність (принцип) (Prudence) – застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів та доходів підприємства.

Облікова політика (Accounting Policy) – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

Операційна діяльність (Operating Activities) – основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю.

Операція із пов'язаною стороною (Related Party Transaction) – обмін ресурсами або зобов'язаннями між пов'язаними сторонами незалежно від того, чи призначається ціна.

Основна діяльність (Main Activities) – операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частину його доходу.

Основні засоби (Property, Plant and Equipment) – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

Оцінка (Measurement, Valuation) – процес визначення грошових сум, за якими мають визнаватися і відображатися елементи фінансових звітів у Балансі та Звіті про фінансові результати.

П

Первісна вартість (Initial Cost) – історична (фактична) собівартість активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) активів.

Переоцінена вартість (Revaluable Value) – вартість необоротних активів після їх переоцінки.

Переоцінена сума активу (Revalued Amount of an Asset) – справедлива вартість активу на дату переоцінки мінус сума будь-якої подальшої накопиченої амортизації.

Періодичність (принцип) (Interim Statement) – можливість розподілу діяльності підприємств на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності.

Пов'язані сторони (Related Parties) – особи, стосунки між якими обумовлюють можливість однієї сторони контролювати іншу або здійснювати суттєвий вплив на прийняття фінансових і оперативних рішень іншою стороною.

Повне висвітлення (принцип) (Full Disclosure) – фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі.

Подія після дати балансу (Event After the Balance Sheet Date) – подія, яка відбувається між датою затвердження керівництвом фінансової звітності, підготовленої до оприлюднення, яка вплинула або може вплинути на фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства.

Послідовність (принцип) (Consistency of Presentation) – постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених НП(с)БО і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності.

Поточна дебіторська заборгованість (Current Receivables) – сума дебіторської заборгованості, яка виникає в ході нормального операційного циклу або буде погашена протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями (Current Debt of the Long-term Liabilities) – сума довгострокових зобов'язань, яка підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

Поточний податок на прибуток (Current Tax Expense) – сума податку на прибуток, визначена у звітному періоді відповідно до податкового законодавства.

Поточні зобов'язання за одержаними авансами (Current Liabilities on Advanced Payments Received) – сума авансів, одержаних від інших осіб у рахунок наступних поставок продукції, виконання робіт (послуг).

Поточні зобов'язання (Current Liabilities) – зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу.

Поточні зобов'язання із розрахунків з бюджетом (Current Liabilities on Settlement with the Budget) – заборгованість підприємства за усіма видами платежів до бюджету, включаючи податки з працівників підприємства.

Поточні зобов'язання з позабюджетних платежів (Current Liabilities on Extra-budget Payment) – заборгованість за видами до позабюджетних фондів, передбачених чинним законодавством.

Поточні зобов'язання зі страхування (Current Liabilities on Insurance) – сума заборгованості за відрахуваннями до пенсійного фонду, на соціальне страхування, страхування майна підприємства та індивідуальне страхування його працівників.

Поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці (Current Liabilities on Labour Payment) – заборгованість підприємства з оплати праці, включаючи депоновану заробітну плату.

Поточні зобов'язання за розрахунками з учасниками (Current Liabilities with Participants) – заборгованість підприємства його учасникам (засновникам), пов'язана з розподілом прибутку (дивідендів тощо) і формуванням статутного капіталу.

Поточні зобов'язання із внутрішніх розрахунків (Current Liabilities on Internal Settlements) – заборгованість підприємства пов'язаним сторонам та кредиторська заборгованість з внутрішньовідомчих розрахунків.

Поточні фінансові інвестиції (Current Financial Investment) – фінансові інвестиції на строк, що не перевищує один рік, які можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент.

Превалювання сутності над формою (принцип) (Substance over Form) – операції обліковуються відповідно їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми.

Премія по облігації (Premium of Bond) – сума, на яку ціна, за якою реалізовано облігацію, перевищує її номінальну вартість.

Прибуток (Income, Profit) – сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати.

Примітки до фінансових звітів (Notes to the Financial Statements) – сукупність показників і пояснень, яка забезпечує деталізацію й обґрунтування статей фінансових звітів, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними положеннями (стандартами).

Принцип бухгалтерського обліку (Principle of Accounting) – правило, яким слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні результатів у фінансовій звітності.

Принцип нарахування та відповідності доходів і витрат (Accrual and Matching of Costs with Revenues) – принцип, за яким для визначення фінансового результату звітного періоду потрібно зіставити доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в обліку і звітності в момент їх виникнення, незалежно від часу надходження та сплати грошей.

Прямий метод подання руху грошових коштів від операційної діяльності у звітності (Direct Method of Reporting Cash Flows from Operating Activities) – метод, за яким розкриваються основні класи валових надходжень грошових коштів чи валових виплат грошових коштів.

Р

Резервний капітал (Reserve Capital) – сума резервів, створених, відповідно до чинного законодавства або установчих документів, за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства.

Ринкова вартість (Market Value) – сума, яку можна отримати від продажу або сплатити за придбання на активному ринку.

Ринкова вартість фінансової інвестиції (Market Value of Financial Investments) – сума, яку можна отримати від продажу фінансової інвестиції на активному ринку.

Розкриття (Disclosure) – надання інформації, яка є суттєвою для користувачів фінансової звітності.

Розширення або скорочення сегмента (Add or Drop a Segment) – рішення про розширення або скорочення послуг, виробів, підрозділів та інших сегментів на підставі аналізу їх прибутковості.

Рух грошових коштів (Cash Flow) – надходження і вибуття грошових коштів та їхніх еквівалентів.

С

Сегментний звіт про прибуток (Segmented Income Statement) – звіт про прибуток, що відображає доходи, витрати і фінансовий результат діяльності підприємства загалом та його основних сегментів.

Спільна діяльність (Joint Venture) – господарська діяльність зі створенням або без створення юридичної особи, яка є об'єктом спільного контролю двох або більше сторін відповідно до письмової угоди між ними.

Спільний контроль (Joint Control) – розподіл контролю за господарською діяльністю відповідно до угоди про ведення спільної діяльності.

Справедлива вартість (Fair Value) – сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Стаття (Item) – елемент фінансового звіту, який відповідає критеріям, установленим Положенням бухгалтерського обліку.

Статутний капітал (Stockholders' Equity) – зафіксована в установчих документах загальна вартість активів, які є внеском власників (учасників) до капіталу підприємства.

Строк корисного використання (експлуатації) (Useful Life) – очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи будуть використовуватися підприємством або з їх використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний підприємством обсяг продукції (робіт, послуг).

Сума очікуваного відшкодування (Recoverable Amount) – сума, яку підприємство очікує до відшкодування вартості необоротного активу під час його майбутнього використання, включаючи його ліквідаційну вартість.

Сума погашення (Settlement Amount) – недисконтована сума грошових коштів або їх еквівалентів, яка, як очікується, буде сплачена для погашення зобов'язання у процесі звичайної діяльності підприємства.

Сумнівний борг (Doubtful Debt) – поточна дебіторська заборгованість щодо якої існує невпевненість її погашення боржником.

Суттєвий вплив (Significant Influence) – повноваження брати участь у прийнятті рішень з фінансової, господарської та комерційної політики об'єкта інвестування без здійснення контролю цієї політики.

Т

Теперішня (дисконтована) вартість зобов'язання (Present Value of Liability) – дисконтована сума майбутніх платежів

(за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), яка, як очікується, буде необхідна для погашення зобов'язання у процесі звичайної діяльності підприємства.

Товари (Goods) – матеріальні цінності, що придбані (отримані) й утримуються підприємством з метою подальшого продажу.

Ф

Фінансова діяльність (Financial Activities) – діяльність, яка приводить до змін розміру і складу власного і позикового капіталу підприємства.

Фінансова звітність (Financial Reporting) – бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період.

Фінансові інвестиції (Financial Investment) – активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), зростання вартості капіталу або інших вигод для інвестора.

Ч

Чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості (Net Realizable Value of Receivables) – сума поточної дебіторської заборгованості за вирахуванням резерву сумнівних боргів.

Чиста вартість реалізації запасів (Net Realizable Value of Inventories) – очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію.

СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Господарський кодекс України : за станом на 16.01.2003 № 436. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=436-15>
2. Про холдингові компанії в Україні : Закон України від 15.03.2006. № 3528-IV. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3528-15>
3. Про акціонерні товариства : Закон України від 17.09.2008 № 514-17. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/514-17>
4. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>
5. Про захист економічної конкуренції : Закон України від 11.01.2001 № 2210-III. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2210-14>
6. Методичні рекомендації щодо застосування поняття контролю : затв. рішенням АМКУ від 01.11.2018 – Режим доступу : <http://www.amc.gov.ua/amku/doccatalog/document;jsessionid=31F461826AD5FC51C4FD252A9525ED5D.app2?id=145288&schema=main>
7. Порядок подання фінансової звітності : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 № 419. – Режим доступу : <https://zakon.help/law/419-2000-%D0%BF/>
8. Уманців Г.В. Холдингові компанії та промислово фінансові групи у сучасній економіці / Г.В. Уманців. – Київ : Альтерпрес : Віра-р, 2002. – 430 с.
9. Жиленко К.М. Глобальна парадигма транснаціоналізації бізнес діяльності. – Режим доступу : <https://drive.google.com/file/d/1NdMcGhbdozVrX89w3oLZnVcLXgXzliLo/view>
10. Огляд М&А угод в Україні у 2018 році // <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/ua/pdf/2019/02/Ukrainian-MA-Review-report-2018-UA.pdf>.

11. Уманців Ю.М. Корпоративні структури у глобальному конкурентному просторі : монографія / Ю.М. Уманців. – Київ : ННЦ ІАЕ, 2012. – 410 с.
12. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансових звітів». – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>
13. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 27 «Окрема фінансова звітність». – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>
14. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 28 «Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства». – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>
15. Міжнародні стандарти фінансової звітності 1 «Перше застосування міжнародних стандартів фінансової звітності». – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/file/link/386791/file/1.pdf>
16. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» : наказ М-ва фінансів України від 07.07.1999 № 163. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0499-99>
17. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність» : наказ М-ва фінансів України від 27.06.2013 № 628. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13>
18. Міжнародний стандарт фінансової звітності 10 Консолідована фінансова звітність. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>
19. Міжнародний стандарт фінансової звітності 12 Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>
20. Міжнародний стандарт фінансової звітності 13 Оцінка справедливої вартості». – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>
21. Міжнародний стандарт фінансової звітності 3 «Об'єднання бізнесу». – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>
22. Міжнародний стандарт фінансової звітності 38 «Нематеріальні активи». – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>

23. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції» : наказ М-ва фінансів України від 26.04.2000 № 91. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0284-00>
24. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності : наказ М-ва фінансів України від 28.03.2013 – № 433. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=382859&cat_id=293536
25. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» : наказ М-ва фінансів України від 07.07.1999 № 163 – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0499-99>
26. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність» : наказ М-ва фінансів України від 27.06.2013 № 628. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13>
27. Костюченко В.М. Консолідована фінансова звітність: міжнародний досвід та практика України : навч.-практ. посіб. / В.М. Костюченко ; Міжнар. ін-т менеджменту (МІМ-Київ). – Київ : Центр навч. літ., 2008. – 528 с.
28. Консолідована фінансова звітність ПАТ «Фармак» за 2018 рік. – Режим доступу : <https://farmak.ua/wpcontent/uploads/2019/04/Konsolidovana-finansova-zvitnist-PAT-Farmak-za-2018-rik.pdf>
29. Консолідована фінансова звітність АТ «Укрзалізниця». – Режим доступу : https://www.uz.gov.ua/files/file/about/investors/UZ_2018%20FS_UKR_final.pdf
30. МСФО :Точка зрення КПІМГ. Практическое руководство по Международным стандартам финансовой отчетности / пер. с англ. – 12-е изд. – М. : Альпина Паблишер, 2016.
31. Пантелєєв В.П. Консолідація фінансової звітності : навч. посіб. / В.П. Пантелєєв, К.В. Безверхий. – Київ : ДП «Інформ.-аналіт. агенство», 2016. – 442 с.
32. Пирець Н.М. Складання консолідованої фінансової звітності за міжнародними та національними стандартами / Н.М. Пирець, Н.А. Мінченко // Економічний простір. – 2013. – № 70. – С. 243–251.

-
-
33. Шевчук В.О. Консолідована фінансова звітність: генезис нормативно-правового регулювання в Україні / В.О. Шевчук, П.О. Куцик, С.І. Головацька // Облік і фінанси. – 2018. – № 4 (82). – С. 26–37.
 34. Яцишин С.Р. Консолідація фінансової звітності: історичні передумови виникнення та розвитку / С.Р. Яцишин, О.А. Хаблюк // Вісн. ОНУ ім І.І. Мечникова. – 2017 р. – Вип. 3(56). – С. 185–189.
 35. Безверхий К.В. Виникнення і розвиток консолідованої фінансової звітності / К.В. Безверхий // Облік і фінанси. – № 1 (67). – 2015. – С. 8–13.
 36. Сторожук Т.М. Консолідація фінансової звітності: зарубіжний досвід та вітчизняні / Т.М. Сторожук, І.Р. Коротаєва // Причорноморські економічні студії, Вип. 38–2. 2019. – С. 137–141.
 37. Онищенко В.Є. Складання консолідованої фінансової звітності: Проблеми та шляхи вдосконалення / В.Є. Онищенко, І.М. Скирда // «Молодий вчений». – № 12 (64). – 2018 р. – С. 302–305.
 38. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін» : наказ М-ва фінансів України від 18.06.2001 № 303. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/z0539-01>
 39. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 24 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін». – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>
 40. Міжнародний стандарт фінансової звітності 11 «Спільна діяльність». – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>
 41. Феррис К. Оценка стоимости кампании: как избежать ошибок при приобретении / К. Феррис, Пети Б. Пешеро ; пер. с англ. – М. : Вильямс, 2003. – 256 с.
 42. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : наказ М-ва фінансів України від 07.02.2013 № 73. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show>

43. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 7 «Звіт про рух грошових коштів». – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>
44. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів» : наказ М-ва фінансів України від 24.12.2004 № 817. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05>
45. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів» : наказ М-ва фінансів України від 10.08.2000 № 193. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00>
46. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів». – Режим доступу : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_022
47. M. Kim, J. R. Ritter, «Valuing IPO's», *Journal of Financial Economics*, March 1999, p. 409–437.
48. McKinnon Sharon M. *The Seventh Directive. Consolidated Accounts in the EEC / Great Britain*, Kluwer Publishing Limited, 1986.
49. National Association of Accountants. *Management Accounting Problems in Foreign Operations*, NAA Research Report 36 (New York: The Association, 1960).
50. Webster G.R., *Journal of Accounting*, editorial, 1919, Oct. 259.
51. Joel G.Siegel, Jae K. Shim. *Dictionary of Accounting Terms / 4 th.ed.*, 2005 h. 245–246.
52. Leonard Lorensen «Reporting Foreign Operations of U.S. Companies in U.S. Dollars», *Accounting Research Study*, № 12, ed. American Institute of Certified Public Accountants – New York AICPA, 1972.
53. Gaughan, Patrick A. *Mergers, acquisitions and corporate restructurings – 2 nd. ed.* – John W. Ley and Sons. Ins, 1999, p. 636.
54. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 24 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін». – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>

-
-
55. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 26 «Облік та звітність за програмами пенсійного забезпечення». – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>
 56. Міжнародний стандарт фінансової звітності 12 Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>
 57. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін» : наказ М-ва фінансів України від 18.06.2001 № 303. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/z0539-01>
 58. Пов'язані особи: розкриття у фінансовій звітності за міжнародними стандартами. – Режим доступу : <http://konf.amsfo.com.ua/povyazani-osobi-rozkrittya-ufinansovij-zvitnosti-za-mizhna rodnimi-standartami/>
 59. Рогозний С. Розкриваємо інформацію про пов'язані сторони за МСФЗ / С. Рогозний. – Режим доступу : <http://www.rogozny.com.ua/zvitnist-za-msfz/rozkrivayemo-informatsiyu-pro-pov-yazani-storoni-za-msfz>.
 60. Річна фінзвітність: основні вимоги [tps://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2019/january/issue-07/article-42040.html](https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2019/january/issue-07/article-42040.html)

ДОДАТКИ

Додаток А

Акціонерне товариство

«Українська залізниця»

Консолідована фінансова звітність

*Станом на 31 грудня 2018 року
разом зі звітом незалежного аудитора*

Зміст

Звіт незалежного аудитора	i
Консолідована фінансова звітність	
Консолідований звіт про фінансовий стан	1
Консолідований звіт про сукупний дохід	2
Консолідований звіт про зміни у власному капіталі	3
Консолідований звіт про рух грошових коштів	4
Примітки до консолідованої фінансової звітності	
1. Сфера діяльності та структура Групи	5
2. Операційне середовище, ризики та економічні умови в Україні	6
3. Основа складання фінансової звітності	14
4. Зміни в обліковій політиці	15
5. Використання суджень, оцінок та припущень	18
6. Основні принципи облікової політики	19
7. Стандарти та тлумачення випущені, але які не набрали чинності	27
8. Інформація за сегментами	31
9. Основні засоби	35
10. Інвестиції в асоційовані підприємства	38
11. Фінансові активи	40
12. Запаси	40
13. Торгова та інша дебіторська заборгованість	40
14. Передоплати	41
15. Податки до відшкодування, крім податку на прибуток	41
16. Власний капітал	42
17. Процентні кредити та запозичення	42
18. Зобов'язання за договорами фінансової оренди	44
19. Зобов'язання за виплатами працівникам	44
20. Податок на прибуток	46
21. Торгова та інша кредиторська заборгованість	48
22. Інші податкові зобов'язання	48
23. Забезпечення	49
24. Податки, крім податку на прибуток	49
25. Дохід від реалізації	49
26. Інші доходи	50
27. Фінансові витрати та доходи	50
28. Чистий прибуток/(збиток) від курсових різниць	51
29. Умовні та контрактні зобов'язання	51
30. Операції зі зв'язаними сторонами	52
31. Справедлива вартість фінансових інструментів	53
32. Цілі та політика управління фінансовими ризиками	55
33. Події після звітного періоду	59



Ernst & Young Audit Services LLC
19A Khreshchatyk Street
Kyiv, 01001, Ukraine
Tel: +380 (44) 490 3000
Fax: +380 (44) 490 3030
www.ey.com/ua

ТОВ «Ернст енд Янг
Аудиторські послуги»
вул. Хрещатик, 19А
Київ, 01001, Україна
Тел.: +380 (44) 490 3000
Факс: +380 (44) 490 3030

Звіт незалежного аудитора

Акціонеру та наглядовій раді акціонерного товариства «Українська залізниця»

Звіт із аудиту консолідованої фінансової звітності

Думка із застереженням

Ми провели аудит консолідованої фінансової звітності акціонерного товариства «Українська залізниця» («Товариство») та його дочірніх підприємств (далі разом - «Група»), що складається з консолідованого звіту про фінансовий стан на 31 грудня 2018 року, та консолідованого звіту про сукупний дохід, консолідованого звіту про власний капітал та консолідованого звіту про рух грошових коштів за рік, що закінчився зазначеною датою, та приміток до консолідованої фінансової звітності, включаючи стислий виклад значущих облікових політик.

На нашу думку, за винятком можливого впливу питання, описаного в параграфі (i) розділу «Основа для думки із застереженням» нашого звіту, та за винятком впливу питання, описаного в параграфі (ii) розділу «Основа для думки із застереженням» нашого звіту, консолідована фінансова звітність, що додається, відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах, консолідований фінансовий стан Групи на 31 грудня 2018 року та її консолідовані фінансові результати і консолідовані грошові потоки за рік, що закінчився зазначеною датою, відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності («МСФЗ») та відповідає вимогам Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV щодо складання фінансової звітності.

Основа для думки із застереженням

- (i) Як вказано в Примітці 2 до консолідованої фінансової звітності, певні активи та зобов'язання Групи розташовані або іншим чином пов'язані з Автономною Республікою Крим та територіями Донецької та Луганської областей, які тимчасово не контролюються органами державної влади України. Крім того, Група не вважається правонаступницею цих активів і зобов'язань до завершення необхідних нормативних процедур правонаступництва. Існує невизначеність щодо строків правонаступництва та кінцевих сум активів та зобов'язань, які Група прийме у якості правонаступника.

Стосовно року, який закінчився 31 грудня 2018 року, ми не мали змоги отримати достатні й належні аудиторські докази щодо активів неконтрольованих територій у сумі 13 562 117 тис. грн. та зобов'язань неконтрольованих територій у сумі 5 207 709 тис. грн. станом на 31 грудня 2018 року, частки в прибутку асоційованого підприємства у сумі 74 596 тис. грн. і доходів від реалізації та витрат Регіональної філії «Донецька залізниця», розкритих у Примітці 2 до консолідованої фінансової звітності.

Стосовно року, який закінчився 31 грудня 2017 року, ми не мали змоги отримати достатні й належні аудиторські докази щодо активів у сумі 16 611 478 тис. грн.

(i)



(що включали активи неконтрольованих територій, активи Регіональної філії «Донецька залізниця», що знаходилися на контрольованій території, та інвестицію в асоційоване підприємство) та зобов'язань у сумі 7 705 925 тис. грн. (що включали зобов'язання неконтрольованих територій та зобов'язання Регіональної філії «Донецька залізниця», що стосувалися контрольованої території) станом на 31 грудня 2017 року, частки в збитку асоційованого підприємства у сумі 166 794 тис. грн. і доходів від реалізації та витрат Регіональної філії «Донецька залізниця», розкритих у Примітці 2 до консолідованої фінансової звітності

- (ii) Як вказано у Примітках 6 та 9 до консолідованої фінансової звітності, Група змінила свою облікову політику щодо основних засобів з моделі собівартості на модель переоцінки починаючи з 1 грудня 2015 року. Балансова вартість основних засобів була визначена на основі результатів переоцінки, здійсненої станом на 31 липня 2014 року на виконання нормативних вимог, та відкоригованої на амортизацію та рух основних засобів за періоди з дати оцінки, що не може вважатися справедливою вартістю станом на 1 грудня 2015 року. Такий підхід не відповідає МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки», а також МСБО 16 «Основні засоби». Ми не мали змоги визначити вплив цих помилок на балансову вартість основних засобів та на розмір пов'язаних з цим відстрочених податкових активів та зобов'язань на 31 грудня 2018 та 2017 років, а також на пов'язаний з цим вплив на витрати від амортизації, витрати від знецінення, витрати з податку на прибуток за 2018 та 2017 роки.

Ми провели аудит відповідно до Міжнародних стандартів аудиту («МСА»). Нашу відповідальність згідно з цими стандартами викладено в розділі «Відповідальність аудитора за аудит консолідованої фінансової звітності» нашого звіту. Ми є незалежними по відношенню до Групи згідно з Кодексом етики професійних бухгалтерів Ради з міжнародних стандартів етики для бухгалтерів («Кодекс РМСЕБ») та етичними вимогами, застосовними в Україні до нашого аудиту консолідованої фінансової звітності, а також виконали інші обов'язки з етики відповідно до цих вимог та Кодексу РМСЕБ. Ми вважаємо, що отримані нами аудиторські докази є достатніми і прийнятними для використання їх як основи для нашої думки із застереженням.

Ключові питання аудиту, що охоплюють найбільш значущі ризики суттєвих викривлень, включно з оціненими ризиками суттєвих викривлень внаслідок шахрайства

Ключові питання аудиту – це питання, які на наше професійне судження, були найбільш значущими під час нашого аудиту консолідованої фінансової звітності за поточний період. Додатково до питань, описаних в розділі «Основа для думки із застереженням», ми визначили, що нижче описані питання є ключовими питаннями аудиту, які слід відобразити в нашому звіті. Ці питання розглядалися в контексті нашого аудиту консолідованої фінансової звітності в цілому та враховувалися при формуванні думки щодо неї, при цьому ми не висловлюємо окремої думки щодо цих питань. Щодо кожного питання, описаного нижче, наш опис того, як відповідне питання розглядалось під час нашого аудиту, наведено в цьому контексті.

(ii)



Building a better
working world

Ми виконали обов'язки, що описані в розділі «Відповідальність аудитора за аудит консолідованої фінансової звітності» нашого звіту, в тому числі щодо цих питань. Відповідно, наш аудит включав виконання процедур, розроблених у відповідь на нашу оцінку ризиків суттєвого викривлення консолідованої фінансової звітності. Результати наших аудиторських процедур, в тому числі процедур, що були виконані під час розгляду зазначених нижче питань, служать основою для висловлення нашої аудиторської думки щодо консолідованої фінансової звітності, що додається.

Ключові питання аудиту

Як відповідне ключове питання розглядалося під час нашого аудиту

Погашення заборгованості та ліквідність

Як зазначено у Примітці 2 до консолідованої фінансової звітності, станом на 31 грудня 2018 року Група мала дисбаланс ліквідності внаслідок наближення терміну погашення довгострокових кредитів та залозичень. Крім того, Група повинна дотримуватися певних фінансових та нефінансових умов, передбачених у кредитних договорах. Недотримання цих умов може вплинути на терміни погашення заборгованості.

Управлінський персонал вживає заходів щодо управління ліквідністю Групи для своєчасного погашення зобов'язань Групи, включаючи рефінансування поточної заборгованості та додаткове внесення грошових коштів до статутного капіталу Товариства.

Ми визначили питання погашення заборгованості та ліквідності ключовим питанням аудиту, оскільки Група мала значні суми боргу, що підлягають погашенню за рахунок власних коштів або шляхом рефінансування через залучення нової заборгованості. Неспроможність Групи своєчасно погасити або рефінансувати поточну заборгованість може мати додаткові негативні наслідки для стану ліквідності Групи.

Ми перевірили умови кредитних угод, включаючи визначення фінансових коефіцієнтів та подій, що спричиняють невиконання зобов'язань. Ми проаналізували умови реструктуризації заборгованості та отримані від кредиторів листи-відмови від права вимагати дострокового погашення заборгованості. Ми оцінили розрахунки управлінського персоналу щодо фінансових коефіцієнтів та звернули особливу увагу на класифікацію складових, а також специфічних та виняткових складових, включених чи вилучених із розрахунку фінансових коефіцієнтів. Ми оцінили класифікацію процентних кредитів та позик в складі короткострокових чи довгострокових зобов'язань.

Ми оцінювали розкриття в примітках до фінансової звітності про ризики ліквідності та заходи, вжиті управлінським персоналом для їх вирішення.

Інша інформація, що включена до Інтегрованого звіту АТ «Укрзалізниця» та Річної інформації емітента цінних паперів за 2018 рік

Інша інформація складається з Інтегрованого звіту АТ «Укрзалізниця» (що включає консолідований звіт про управління) і Річної інформації емітента цінних паперів (що включає звіт про корпоративне управління) за 2018 рік. Очікується, що Інтегрований звіт АТ «Укрзалізниця» і Річна інформація емітента цінних паперів будуть надані нам після дати цього звіту аудитора. Управлінський персонал несе відповідальність за іншу інформацію.

(iii)



Наша думка щодо консолідованої фінансової звітності не поширюється на іншу інформацію та ми не будемо робити висновку з будь-яким рівнем впевненості щодо цієї іншої інформації.

У зв'язку з нашим аудитом консолідованої фінансової звітності нашою відповідальністю є ознайомитися з іншою інформацією та при цьому розглянути, чи існує суттєва невідповідність між іншою інформацією та консолідованою фінансовою звітністю або нашими знаннями, отриманими під час аудиту, або чи ця інша інформація виглядає такою, що містить суттєве викривлення.

Коли ми ознайомимося з Інтегрованим звітом АТ «Укрзалізниця» і Річною інформацією емітента цінних паперів, якщо ми дійдемо висновку, що вони містять суттєве викривлення, нам потрібно буде повідомити інформацію про це питання наглядовій раді

Відповідальність управлінського персоналу та наглядової ради за консолідовану фінансову звітність

Управлінський персонал несе відповідальність за складання і достовірне подання консолідованої фінансової звітності відповідно до МСФЗ та за таку систему внутрішнього контролю, яку управлінський персонал визначає потрібною для того, щоб забезпечити складання консолідованої фінансової звітності, що не містить суттєвих викривлень внаслідок шахрайства або помилки.

При складанні консолідованої фінансової звітності управлінський персонал несе відповідальність за оцінку здатності Групи продовжувати свою діяльність на безперервній основі, розкриваючи, де це застосовно, питання, що стосуються безперервності діяльності, та використовуючи припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку, окрім випадків, коли управлінський персонал або планує ліквідувати Групу чи припинити діяльність, або не має інших реальних альтернатив цьому.

Наглядова рада несе відповідальність за нагляд за процесом фінансового звітування Групи.

Відповідальність аудитора за аудит консолідованої фінансової звітності

Нашими цілями є отримання обґрунтованої впевненості, що консолідована фінансова звітність в цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки, та випуск звіту аудитора, що містить нашу думку. Обґрунтована впевненість є високим рівнем впевненості, проте не гарантує, що аудит, проведений відповідно до МСА, завжди виявить суттєве викривлення, коли воно існує. Викривлення можуть бути результатом шахрайства або помилки; вони вважаються суттєвими, якщо окремо або в сукупності, як обґрунтовано очікується, вони можуть впливати на економічні рішення користувачів, що приймаються на основі цієї консолідованої фінансової звітності.

Виконуючи аудит відповідно до вимог МСА, ми використовуємо професійне судження та професійний скептицизм протягом всього завдання з аудиту. Окрім того, ми:

(iv)



Building a better
working world

- ▶ ідентифікуємо та оцінюємо ризики суттєвого викривлення консолідованої фінансової звітності внаслідок шахрайства чи помилки, розробляємо та виконуємо аудиторські процедури у відповідь на ці ризики, та отримуємо аудиторські докази, що є достатніми та прийнятними для використання їх як основи для нашої думки. Ризик невиявлення суттєвого викривлення внаслідок шахрайства є вищим, ніж для викривлення внаслідок помилки, оскільки шахрайство може включати змову, підробку, навмисні пропуски, невірні твердження або нехтування заходами внутрішнього контролю;
- ▶ отримуємо розуміння заходів внутрішнього контролю, що стосуються аудиту, для розробки аудиторських процедур, які б відповідали обставинам, а не для висловлення думки щодо ефективності системи внутрішнього контролю Групи;
- ▶ оцінюємо прийнятність застосованих облікових політик та обґрунтованість облікових оцінок і відповідних розкриттів інформації, зроблених управлінським персоналом;
- ▶ доходимо висновку щодо прийнятності використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку та, на основі отриманих аудиторських доказів, доходимо висновку, чи існує суттєва невизначеність щодо подій або умов, яка може викликати значні сумніви щодо можливості Групи продовжити свою діяльність на безперервній основі. Якщо ми доходимо висновку щодо існування такої суттєвої невизначеності, ми повинні повернути увагу в своєму звіті аудитора до відповідних розкриттів інформації у консолідованій фінансовій звітності або, якщо такі розкриття інформації є неналежними, модифікувати свою думку. Наші висновки ґрунтуються на аудиторських доказах, отриманих до дати нашого звіту аудитора. Тим не менш, майбутні події або умови можуть примусити Групу припинити свою діяльність на безперервній основі;
- ▶ оцінюємо загальне подання, структуру та зміст консолідованої фінансової звітності включно з розкриттями інформації, а також те, чи показує консолідована фінансова звітність операції та події, що лежать в основі її складання, так, щоб досягти достовірного відображення;
- ▶ отримуємо прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі щодо фінансової інформації суб'єктів господарювання або господарської діяльності Групи для висловлення думки щодо консолідованої фінансової звітності. Ми несемо відповідальність за керування, нагляд та виконання аудиту Групи. Ми несемо відповідальність за висловлення нами аудиторської думки.

Ми повідомляємо наглядову раду інформацію про запланований обсяг та час проведення аудиту та суттєві аудиторські результати, виявлені під час аудиту, включаючи будь-які суттєві недоліки системи внутрішнього контролю, виявлені нами під час аудиту.

(v)



Ми також надаємо наглядовій раді твердження, що ми виконали доречні етичні вимоги щодо незалежності, та повідомляємо наглядову раду про всі стосунки та інші питання, які могли б обґрунтовано вважатись такими, що впливають на нашу незалежність, а також, де це застосовно, щодо відповідних застережних заходів.

З переліку всіх питань, інформація щодо яких надавалась наглядовій раді ми визначили ті, що були найбільш значущими під час аудиту консолідованої фінансової звітності поточного періоду, тобто ті, які є ключовими питаннями аудиту.

Звіт щодо додаткової фінансової інформації

Наш аудит був проведений з метою висловлення думки щодо консолідованої фінансової звітності в цілому. Нормативні форми фінансової звітності, які додаються до консолідованої фінансової звітності, наведені як додаткова фінансова інформація, подаються з метою дотримання відповідних нормативних вимог щодо фінансової звітності. Ми провели аудиторські процедури щодо поданої додаткової фінансової інформації в рамках аудиту консолідованої фінансової звітності і, на нашу думку, за винятком можливого впливу питання, описаного в параграфі (i) розділу «Основа для думки із застереженням» нашого звіту, та за винятком впливу питання, описаного в параграфі (ii) розділу «Основа для думки із застереженням» нашого звіту, додаткова фінансова інформація була підготовлена належним чином, в усіх суттєвих аспектах, відповідно до консолідованої фінансової звітності Групи в цілому.

Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів

Додатково до вимог Міжнародних стандартів аудиту, у звіті незалежного аудитора ми надаємо також інформацію відповідно до ч. 4 ст. 14 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» № 2258-VIII («Закон № 2258-VIII»):

Призначення аудитора та загальна тривалість продовження повноважень

Вперше ми були призначені аудитором для проведення першого обов'язкового аудиту консолідованої фінансової звітності Групи згідно з договором від 13 травня 2015 року Обрання аудитора належить до виключної компетенції наглядової ради Товариства. Загальна тривалість безперервного виконання наших повноважень із проведення обов'язкового аудиту Групи становить 4 роки.

Щодо узгодження звіту незалежного аудитора з додатковим звітом для аудиторського комітету

Ми підтверджуємо, що наш звіт незалежного аудитора узгоджується з додатковим звітом для аудиторського комітету Групи, який ми випустили 15 квітня 2019 року відповідно до вимог ст. 35 Закону № 2258-VIII.



Надання неаудиторських послуг

Ми заявляємо, що ми не надавали Товариству та контрольованим ним суб'єктам господарювання жодних неаудиторських послуг.

Партнером завдання з аудиту, результатом якого є цей звіт незалежного аудитора, є Кредісов Олексій Анатолійович.

Кредісов Олексій Анатолійович
Партнер
Від імені ТОВ «Ернст енд Янг Аудиторські послуги»

м. Київ, Україна

15 квітня 2019 року

ТОВ «Ернст енд Янг Аудиторські послуги» включено до Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, який веде Аудиторська палата України. Номер реєстрації у Реєстрі: 3516.

(vii)

ДОДАТКИ
Акціонерне товариство «Українська залізниця»

КОНСОЛІДОВАНИЙ ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВИЙ СТАН

Станом на 31 грудня 2018 року

(у тисячах українських гривень)

	<i>Примітки</i>	<u>2018</u>	<u>2017</u>
Активи			
Необоротні активи			
Основні засоби	9	237 701 229	235 741 862
Інвестиції в асоційовані компанії	10	691 759	632 366
Фінансові активи	11	91 247	93 247
Податки до відшкодування, крім податку на прибуток	15	845 648	849 024
Передоплата з податку на прибуток		539 721	590 618
Відстрочений податковий актив	20	58 745	376 484
Активи неконтрольованих територій	2	13 562 117	10 795 149
		<u>253 490 466</u>	<u>249 078 750</u>
Оборотні активи			
Запаси	12	8 881 531	8 417 920
Торгова та інша дебіторська заборгованість	13	1 002 401	879 122
Передоплати	14	136 842	203 999
Передоплата з податку на прибуток		12 280	215 752
Податки до відшкодування, крім податку на прибуток	15	733 121	460 132
Грошові кошти та їх еквіваленти		1 251 826	5 188 988
		<u>12 018 001</u>	<u>15 365 913</u>
Всього активи		<u>265 508 467</u>	<u>264 444 663</u>
Власний капітал та зобов'язання			
Власний капітал			
Статутний капітал	16	229 879 115	229 879 115
Додатковий капітал		18 894 521	18 899 383
Непокритий збиток		<u>(38 660 688)</u>	<u>(38 006 503)</u>
		210 112 948	210 771 995
Неконтрольована частка		4 978	4 983
		<u>210 117 926</u>	<u>210 776 978</u>
Довгострокові зобов'язання			
Процентні кредити та запозичення	17	14 918 287	22 620 904
Зобов'язання за договорами фінансової оренди	18	1 158 530	116 087
Забезпечення за виплатами працівникам	19	2 654 105	2 232 420
Відстрочене податкове зобов'язання	20	34 105	24 772
Зобов'язання неконтрольованих територій	2	5 207 709	4 972 904
		<u>23 972 736</u>	<u>29 967 087</u>
Короткострокові зобов'язання			
Процентні кредити та запозичення	17	17 086 982	10 890 635
Зобов'язання за договорами фінансової оренди	18	286 775	605 292
Торгова та інша кредиторська заборгованість	21	9 358 892	7 791 010
Контрактні зобов'язання		2 324 462	-
Аванси, одержані від клієнтів		-	2 467 817
Зобов'язання з податку на прибуток		68 773	630
Інші податкові зобов'язання, крім податку на прибуток	22	559 651	656 425
Забезпечення	23	1 732 270	1 288 789
		<u>31 417 805</u>	<u>23 700 598</u>
Всього зобов'язань		<u>55 390 541</u>	<u>53 667 685</u>
Власний капітал та зобов'язання		<u>265 508 467</u>	<u>264 444 663</u>

Підписано і затверджено до випуску від імені Акціонерного товариства «Українська залізниця» 15 квітня 2019 року:

Голова правління

Е. Кравцов

Член правління

Р. Пашкевич

Головний бухгалтер

Т. Рябчун

Примітки, що додаються, є невід'ємною частиною консолідованої фінансової звітності.

1

КОНСОЛІДАЦІЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

КОНСОЛІДОВАНИЙ ЗВІТ ПРО СУКУПНИЙ ДОХІД

За рік, що закінчився 31 грудня 2018 року

(у тисячах українських гривень)

	Примітки	2018	2017
Дохід від реалізації			
Доходи від вантажних перевезень	25	67 519 803	60 112 590
Доходи від перевезення пасажирів та багажу	25	8 468 724	7 318 542
Інші доходи та додаткові послуги	25	7 413 880	6 507 019
Всього доходу від реалізації		83 402 407	73 938 151
Операційні витрати			
Витрати на персонал		(40 585 068)	(31 973 995)
Амортизація		(12 547 478)	(14 662 305)
Електроенергія		(9 155 746)	(7 865 933)
Пальне		(9 405 550)	(7 307 862)
Ремонт та обслуговування		(7 091 476)	(5 809 691)
Податки, крім податку на прибуток	24	(1 262 153)	(1 803 000)
Витрати на соціальне забезпечення		(677 887)	(470 130)
Зміна забезпечення	23	(134 241)	(100 243)
Інші доходи	26	1 352 746	2 451 001
Інші витрати		(292 283)	(1 061 392)
Всього операційних витрат		(79 799 136)	(68 603 550)
Операційний прибуток		3 603 271	5 334 601
Фінансові доходи	27	202 624	554 79
Фінансові витрати	27	(3 463 631)	(3 810 9039)
Чистий прибуток/(збиток) від курсових різниць	28	538 820	(1 139 624)
Частка в прибутку/(збитку) асоційованих підприємств	10	59 393	(166 780)
Прибуток до оподаткування		940 477	772 093
Витрати з податку на прибуток	20	(736 623)	(657 544)
Прибуток за рік		203 854	114 549
Прибуток за період, що відноситься до:		203 766	114 424
Власника материнської компанії		88	125
Неконтрольованих часток		203 854	114 549
Інший сукупний збиток			
<i>Інший сукупний збиток, що не перекласифіковується до прибутків та збитків у наступних періодах, за вирахуванням податку на прибуток</i>			
Витрати від перерахунку зобов'язань за виплатами працівникам	19, 20	(704 779)	(136 378)
Частка інших сукупних збитків асоційованих підприємств	10	–	(55 411)
Інший сукупний збиток за рік		(704 779)	(191 789)
Всього сукупний (збиток)/дохід за період, що відноситься до:			
Власника материнської компанії		(501 013)	(77 365)
Неконтрольованих часток		88	125
Всього сукупний збиток за рік		(500 925)	(77 240)

Примітки, що додаються, є невід'ємною частиною консолідованої фінансової звітності.

КОНСОЛІДОВАНИЙ ЗВІТ ПРО ЗМІНИ У ВЛАСНОМУ КАПІТАЛІ

За рік, що закінчився 31 грудня 2018 року

(у тисячах українських гривень)

Примітки	Статутний капітал	Додатковий капітал	Непокритий збиток	Всього	Неконтрольовані частки	Всього власного капіталу
1 січня 2017 року	229 879 115	19 597 430	(38 668 315)	210 808 230	4 889	210 813 119
Прибуток за рік	-	-	114 424	114 424	125	114 549
Інший сукупний збиток	-	-	(136 378)	(136 378)	-	(136 378)
Частка інших сукупних доходів асоційованого підприємства, за вирахуванням податку на прибуток	-	-	(55 411)	(55 411)	-	(55 411)
Всього сукупний збиток за рік	-	-	(77 365)	(77 365)	125	(77 240)
Дивіденди	16	-	(6 513)	(6 513)	-	(6 513)
Дивіденди, сплачені неконтрольованим часткам участі	-	-	-	-	(31)	(31)
Надходження асоційованих компаній	10	47 643	-	47 643	-	47 643
Перекласифікація додаткового капіталу	16	(745 690)	745 690	-	-	-
31 грудня 2017 року	229 879 115	18 899 383	(38 006 503)	210 771 995	4 983	210 776 978
Прибуток за рік	-	-	203 766	203 766	88	203 854
Інший сукупний збиток	-	-	(704 779)	(704 779)	-	(704 779)
Всього сукупний збиток за рік	-	-	(501 013)	(501 013)	88	(500 925)
Дивіденди	16	-	(153 417)	(153 417)	-	(153 417)
Дивіденди, сплачені неконтрольованим часткам участі	-	-	-	-	(93)	(93)
Інші зміни	-	(4 862)	245	(4 617)	-	(4 617)
31 грудня 2018 року	229 879 115	18 894 521	(38 660 688)	210 112 948	4 978	210 117 926

Примітки, що додаються, є невід'ємною частиною консолідованої фінансової звітності.

КОНСОЛІДАЦІЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

КОНСОЛІДОВАНИЙ ЗВІТ ПРО РУХ ГРОШОВИХ КОШТІВ

За рік, що закінчився 31 грудня 2018 року

(у тисячах українських гривень)

	<i>Примітки</i>	<u>2018</u>	<u>2017</u>
Рух грошових коштів від операційної діяльності			
Прибуток до оподаткування		940 477	772 093
<i>Коригування для узгодження прибутку до оподаткування та чистих грошових потоків, одержаних від операційної діяльності</i>			
Амортизація		12 547 478	14 662 305
Чисті фінансові витрати	27	3 261 007	3 256 104
Витрати від вибуття основних засобів		12 889	–
Зміни у зобов'язаннях за виплатами працівникам та забезпеченнях		(352 933)	(291 814)
Зміна резерву на торгіву та іншу дебіторську заборгованість, передоплати та запаси		230 355	100 486
Чистий (прибуток)/збиток від курсових різниць		(536 922)	896 694
Частка в (прибутку)/збитку асоційованих підприємств	10	(59 393)	166 780
Прибуток від операційної діяльності до змін в оборотному капіталі		16 042 958	19 562 648
<i>Зміни в оборотному капіталі</i>			
Торгова та інша дебіторська заборгованість		(356 761)	(369 827)
Передоплати		62 627	78 371
Запаси		(469 438)	(2 538 250)
Податки до відшкодування, крім податку на прибуток		(156 831)	57 087
Торгова та інша кредиторська заборгованість		836 555	841 154
Контрактні зобов'язання / Аванси, одержані від клієнтів		(141 719)	(18 423)
Інші податкові зобов'язання, крім податку на прибуток		(69 997)	244 021
Грошові кошти, одержані від операційної діяльності		15 747 394	17 856 781
Податок на прибуток сплачений		(199 813)	(360 359)
Відсотки сплачені		(2 815 173)	(3 437 303)
Дивіденди сплачені	16	(45 044)	(6 513)
Використані суми забезпечення	23	(66 728)	(60 328)
Чисті грошові кошти, одержані від операційної діяльності		12 620 636	13 992 278
Рух грошових коштів від інвестиційної діяльності			
Придбання основних засобів		(15 033 937)	(10 872 454)
Відсотки отримані		197 109	548 968
Дивіденди отримані від асоційованих підприємств	10	–	7 988
Чисті грошові кошти, використані в інвестиційній діяльності		(14 836 828)	(10 315 498)
Рух грошових коштів від фінансової діяльності			
Отримання процентних кредитів та запозичень		18 070 474	–
Погашення процентних кредитів та запозичень		(19 450 443)	(2 718 312)
Погашення внутрішніх облігацій		–	(1 720 000)
Погашення зобов'язань за договорами фінансової оренди		(338 712)	(381 786)
Дивіденди, сплачені неконтрольованим часткам участі		(93)	(31)
Чисті грошові кошти, використані в фінансовій діяльності		(1 718 774)	(4 820 129)
Чисте зменшення грошових коштів		(3 934 966)	(1 143 349)
Перекласифікація грошових коштів в активи неконтрольованих територій	2	(298)	(103 594)
Вплив зміни обмінних курсів на грошові кошти та їх еквіваленти		(1 898)	16 185
Грошові кошти та їх еквіваленти, на 1 січня		5 188 988	6 419 746
Грошові кошти та їх еквіваленти, на 31 грудня		1 251 826	5 188 988

Примітки, що додаються, є невід'ємною частиною консолідованої фінансової звітності.

ПРИМІТКИ ДО КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

За рік, що закінчився 31 грудня 2018 року

(у тисячах українських гривень, якщо не вказано інакше)

1. Сфера діяльності та структура Групи

Створення і діяльність Товариства та Групи

Акціонерне товариство «Українська залізниця» (далі – АТ «Укрзалізниця» або «Товариство») є приватним акціонерним товариством, створеним у відповідності до законодавства України. До 31 жовтня 2018 року Товариство мало назву Публічне акціонерне товариство «Українська залізниця», яке було зареєстроване 21 жовтня 2015 року. Товариство було створене внаслідок реорганізації шляхом злиття підприємств та установ залізничного транспорту загального користування (далі – «Реорганізація») і розпочало господарську діяльність 1 грудня 2015 року. Товариству були передані практично всі активи та зобов'язання підприємств, що входили до сфери управління та фактично контролювалися Державною адміністрацією залізничного транспорту України.

Ця консолідована фінансова звітність включає фінансову звітність АТ «Укрзалізниця» та його дочірніх підприємств (далі разом – «Група»). Перелік підприємств, які увійшли до складу Групи, подається нижче.

Основними видами діяльності Групи є надання послуг з транспортування вантажів та перевезення пасажирів залізничним транспортом, послуг з доступу до інфраструктури залізничного транспорту, логістичних послуг, послуг з ремонту та обслуговування рухомого складу тощо.

Товариство визнано природною монополією на території України в частині надання послуг з користування об'єктами інфраструктури, що забезпечують рух залізничного транспорту загального користування, та керування диспетчерськими службами.

Корпоративна інформація

Єдиним акціонером АТ «Укрзалізниця» є держава Україна в особі Кабінету Міністрів України. Управління корпоративними правами держави стосовно Товариства здійснює Кабінет Міністрів України.

Юридична адреса АТ «Укрзалізниця»: вул. Єжи Гедройця, 5, Київ, 03150, Україна.

Підприємства, включені до консолідованої звітності

Нижче подаються назви підприємств, фінансова звітність яких включена до консолідованої фінансової звітності станом на 31 грудня:

	<u>2018</u>	<u>2017</u>
1 АТ «Українська залізниця»	Материнська компанія	Материнська компанія
2 ПрАТ «Дніпропетровський тепловозоремонтний завод»	100%	100%
3 ПрАТ «Запорізький електровозоремонтний завод»	100%	100%
4 ПрАТ «Львівський локомотиворемонтний завод»	100%	100%
5 ПрАТ «Київський електровагоноремонтний завод»	100%	100%
6 ПрАТ «Коростенський завод залізобетонних шпал»	100%	100%
7 ПрАТ «Гніванський завод спецзалізобетону»	100%	100%
8 ПрАТ «Київський електротехнічний завод «Транссигнал»	100%	100%
9 ТОВ «УЗ Карго Вагон»	100%	–
10 ТОВ «Енерго Збут Транс»	100%	–
11 ПрАТ «СК «Таст-Гарантія» (Примітка 16)	65,62%	65,62%

До складу АТ «Укрзалізниця» входять шість Регіональних філій та 28 філій, дані яких були включені в цю консолідовану фінансову звітність. Товариство продовжує внутрішню реорганізацію та формує цільову структуру компанії з виділенням ринково-орієнтованих підрозділів.

Примітки, що додаються, є невід'ємною частиною консолідованої фінансової звітності.

ПРИМІТКИ ДО КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ (продовження)

За рік, що закінчився 31 грудня 2018 року

(у тисячах українських гривень, якщо не вказано інакше)

1. Сфера діяльності та структура Групи (продовження)

Політика ціноутворення

Перевезення вантажів і пасажирів залізничним транспортом в Україні здійснюється за державними регульованими цінами та деякі послуги, пов'язані з перевезеннями, надаються за ринковими цінами. Разом з цим АТ «Укрзалізниця» у процесі діяльності надає широкий спектр допоміжних послуг та робіт, виробляє та реалізує продукцію за нерегульованими державою цінами. Перевезення вантажів і пасажирів визначається такими тарифними нормами:

Тарифи на перевезення вантажів у межах України – встановлюються Міністерством інфраструктури України за погодженням з Міністерством економічного розвитку і торгівлі України та Міністерством фінансів України (крім вагонної складової тарифу для власних вагонів перевізника АТ «Укрзалізниця» починаючи з 19 лютого 2018 року). Згідно з наказом Міністерства інфраструктури України від 12.12.2017 № 425 завершено процес дерегуляції вагонної складової тарифу для парку власних вагонів АТ «Укрзалізниця» та починаючи з 19 лютого 2018 року АТ «Укрзалізниця» самостійно встановлює плату за використання власних вагонів перевізника АТ «Укрзалізниця». Тарифи встановлюються у гривнях і, в основному, коригуються з урахуванням зміни витрат на перевезення вантажів та зміни індексу цін виробників промислової продукції, який наближений до зміни курсу гривні щодо долара США та євро, у яких виражений кредитний портфель Групи. Державні регульовані тарифи на перевезення вантажів не підвищувались протягом 2018 року. Протягом 2017 року тарифи на перевезення вантажів у межах України підвищувались на 15% починаючи з 31 жовтня.

З 28 липня 2018 року відповідно до рішення правління АТ «Укрзалізниця» оновлено ставки плати за використання власних вагонів перевізника АТ «Укрзалізниця».

Тарифи на перевезення пасажирів, багажу і вантажобагажу у внутрішньому сполученні – визначаються Міністерством інфраструктури України за погодженням з Міністерством економічного розвитку і торгівлі України (крім приміських перевезень та перевезень швидкісними поїздами категорії Інтерсіті+ у вагонах першого класу) та встановлюються у гривнях. Тарифи на перевезення пасажирів, багажу і вантажобагажу у внутрішньому сполученні, протягом 2018 року підвищувались на 12% (починаючи з 1 червня 2018 року) та на 12% (починаючи з 1 жовтня 2018 року) згідно з Наказом № 184 від 20 квітня 2018. Протягом 2017 року, збільшення тарифів на перевезення пасажирів, багажу і вантажобагажу у внутрішньому сполученні не відбувалося, окрім незначного підвищення тарифів на деякі приміські напрямки.

Тарифи на перевезення вантажів у міжнародному сполученні – регулюються спеціальною Тарифною політикою, яка щорічно затверджується Міністерством інфраструктури України на основі міжурядових угод та встановлюються у швейцарських франках, у доларах США або в євро. Протягом 2018 та 2017 років збільшення зазначених тарифів не відбувалось.

Тарифи на перевезення пасажирів та багажу у міжнародному сполученні – затверджуються Міністерством інфраструктури України на підставі певних міжурядових угод. Встановлюються у швейцарських франках чи у євро. Протягом 2018 та 2017 років збільшення зазначених тарифів не відбувалось.

2. Операційне середовище, ризики та економічні умови в Україні

Група здійснює свою діяльність в Україні. Хоча економіка України загалом вважається ринковою, вона продовжує демонструвати особливості, властиві перехідній економіці. Їй, зокрема, залишаються притаманними певні структурні диспропорції, низький рівень ліквідності ринків капіталу, порівняно висока інфляція, значний розмір зовнішнього та внутрішнього державного боргу.

Після різкого спаду у 2014–2016 роках, економіка країни почала демонструвати певні ознаки відновлення та зростання. Основними ризиками для сталої економічної динаміки залишаються напруженість у геополітичних відносинах з Російською Федерацією; відсутність чіткого консенсусу щодо напрямків проведення інституціональних реформ, зокрема в державному управлінні; судочинстві та основних секторах економіки; прискорення трудової еміграції та низький рівень залучення інвестицій.

Примітки, що додаються, є невід'ємною частиною консолідованої фінансової звітності.

ПРИМІТКИ ДО КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ **(продовження)**

За рік, що закінчився 31 грудня 2018 року
(у тисячах українських гривень, якщо не вказано інакше)

2. Операційне середовище, ризики та економічні умови в Україні (продовження)

Після тимчасової окупації Автономної Республіки Крим Російською Федерацією в результаті збройної агресії в квітні 2014 року Група припинила свою діяльність в регіоні. У результаті Реорганізації активи та зобов'язання, що мають відношення до тимчасово окупованої Автономної Республіки Крим, були передані Товариству за балансовою вартістю станом на 31 березня 2014 року та продовжували обліковуватися за цією вартістю станом на 31 грудня 2018 та 2017 років. У фінансовій звітності Групи за 2018 та 2017 роки, не було відображено жодних доходів та/або витрат, пов'язаних з активами та зобов'язаннями, що мають відношення до Автономної Республіки Крим.

У другій половині 2014 року в результаті збройної агресії Російської Федерації, органи державної влади України тимчасово втратили контроль над деякими територіями Донецької та Луганської областей, де здійснювали діяльність певні структурні підрозділи Державного підприємства «Донецька Залізниця» (ДП «Донецька залізниця»). У результаті Реорганізації активи та зобов'язання структурних підрозділів ДП «Донецька залізниця», розташованих на тимчасово окупованій території Донецької та Луганської областей, були передані Товариству за балансовою вартістю станом на 30 червня 2014 року та, в основному, продовжували обліковуватися за цією вартістю станом на 31 грудня 2018 та 2017 років на балансі Регіональної філії «Донецька залізниця» (РФ «Донецька залізниця»). Група здійснила лише коригування процентних кредитів та зобов'язань, а також зобов'язань за договорами фінансової оренди, станом на 1 січня 2016 року. Жодних коригувань зазначених фінансових зобов'язань не було зроблено після вказаної дати (Примітка 17).

Не дивлячись на втрату контролю над активами та зобов'язаннями тимчасово окупованих територій, Група продовжує обліковувати їх у консолідованому звіті про фінансовий стан, оскільки це відповідає нормативним вимогам, які стосуються Реорганізації, а також відповідає офіційній позиції Уряду України, що органи державної влади України відновлять контроль над окупованими територіями. Після закінчення тимчасової окупації Автономної Республіки Крим та частини території Донецької та Луганської областей (разом – «неконтрольовані території») активи та зобов'язання, що стосуються зазначених регіонів, будуть переоцінені та оформлені як внесок до статутного капіталу в рамках процедури правонаступництва, а частина основних засобів – як майно на праві господарського відання (Примітка 16).

Як зазначено у Примітці 10, активи, зобов'язання та результати діяльності асоційованого підприємства ПрАТ «Укртранслізинг» разом з трьома його дочірніми підприємствами також пов'язані з неконтрольованими територіями.

Незважаючи на збройну агресію, Група змогла забезпечити здійснення залізничних перевезень із залученням тимчасово окупованих територій Донецької та Луганської областей до 15 березня 2017 року. Указом Президента України № 62/2017 від 15 березня 2017 року було введено в дію рішення Ради національної безпеки і оборони України «Про невідкладні додаткові заходи із протидії гібридним загрозам національній безпеці України», яким передбачено здійснення заходів щодо припинення переміщення вантажів через лінію зіткнення у межах Донецької та Луганської областей, за невеликим виключенням. У результаті вжитих заходів було повністю припинене вантажне залізничне сполучення із тимчасово окупованими територіями Донецької та Луганської областей.

Станом на 31 грудня 2017 року управлінський персонал здійснив розподіл активів та зобов'язань РФ «Донецька залізниця» на контрольовану та неконтрольовану частини. Активи та зобов'язання неконтрольованої частини були виділені в наступні рядки консолідованого звіту про фінансовий стан: активи неконтрольованих територій та зобов'язання неконтрольованих територій у складі необоротних активів та довгострокових зобов'язань, відповідно. До цих рядків також включені активи та зобов'язання, що стосуються Автономної Республіки Крим. Такий підхід надає чіткішу презентацію активів та зобов'язань Групи. Протягом 2018 року відбулися зміни у складі активів та зобов'язань неконтрольованих територій.

Примітки, що додаються, є невід'ємною частиною консолідованої фінансової звітності.

**ПРИМІТКИ ДО КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ
(продовження)**

За рік, що закінчився 31 грудня 2018 року
(у тисячах українських гривень, якщо не вказано інше)

2. Операційне середовище, ризики та економічні умови в Україні (продовження)

Активи та зобов'язання неконтрольованих територій

Станом на 31 грудня 2018 року:

	<i>Неконтрольована територія Донецької та Луганської областей</i>	<i>Автономна Республіка Крим</i>	<i>Разом</i>
Активи			
Необоротні активи			
Основні засоби (Примітка 9)	9 430 462	2 068 284	11 498 745
Фінансові активи	35 362	1 559	36 921
	<u>9 465 824</u>	<u>2 069 843</u>	<u>11 535 666</u>
Оборотні активи			
Запаси	193 574	69 343	262 917
Торгова та інша дебіторська заборгованість	1 535 308	9 086	1 544 395
Передоплати	34 616	8 691	43 307
Передоплата з податку на прибуток	27 681	1 220	28 901
Податки до відшкодування, крім податку на прибуток	40 616	2 423	43 039
Грошові кошти та їх еквіваленти	100 139	3 753	103 892
	<u>1 931 934</u>	<u>94 516</u>	<u>2 026 451</u>
Всього активи неконтрольованих територій	<u>11 397 758</u>	<u>2 164 359</u>	<u>13 562 117</u>
Короткострокові зобов'язання			
Процентні кредити та запозичення	3 663 995	–	3 663 995
Зобов'язання за договорами фінансової оренди			
(Примітка 18)	802 158	–	802 158
Торгова та інша кредиторська заборгованість	431 260	36	431 296
Аванси, одержані від клієнтів	225 394	–	225 394
Податкові зобов'язання, крім податку на прибуток	84 866	–	84 866
	<u>5 207 673</u>	<u>36</u>	<u>5 207 709</u>
Всього зобов'язань неконтрольованих територій	<u>5 207 673</u>	<u>36</u>	<u>5 207 709</u>

Примітки, що додаються, є невід'ємною частиною консолідованої фінансової звітності.

ПРИМІТКИ ДО КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ
(продовження)

За рік, що закінчився 31 грудня 2018 року
(у тисячах українських гривень, якщо не вказано інше)

2. Операційне середовище, ризики та економічні умови в Україні (продовження)

Станом на 31 грудня 2017 року:

	<i>Неконтрольована територія Донецької та Луганської областей</i>	<i>Автономна Республіка Крим</i>	<i>Разом</i>
Активи			
Необоротні активи			
Основні засоби (Примітка 9)	6 799 881	1 948 787	8 748 668
Фінансові активи	34 951	1 559	36 510
Передоплата з податку на прибуток	27 605	–	27 605
	<u>6 862 437</u>	<u>1 950 346</u>	<u>8 812 783</u>
Оборотні активи			
Запаси	191 817	69 089	260 906
Торгова та інша дебіторська заборгованість	1 527 954	8 879	1 536 833
Передоплати	30 705	8 691	39 396
Передоплата з податку на прибуток	11	1 220	1 231
Податки до відшкодування, крім податку на прибуток	37 983	2 423	40 406
Грошові кошти та їх еквіваленти	99 841	3 753	103 594
	<u>1 888 311</u>	<u>94 055</u>	<u>1 982 366</u>
Всього активи неконтрольованих територій	<u>8 750 748</u>	<u>2 044 401</u>	<u>10 795 149</u>
Короткострокові зобов'язання			
Процентні кредити та запозичення	3 724 995	–	3 724 995
Зобов'язання за договорами фінансової оренди (Примітка 18)	553 467	–	553 467
Торгова та інша кредиторська заборгованість	402 917	–	402 917
Аванси, одержані від клієнтів	223 758	–	223 758
Податкові зобов'язання, крім податку на прибуток	67 767	–	67 767
	<u>4 972 904</u>	<u>–</u>	<u>4 972 904</u>
Всього зобов'язань неконтрольованих територій	<u>4 972 904</u>	<u>–</u>	<u>4 972 904</u>

Примітки, що додаються, є невід'ємною частиною консолідованої фінансової звітності.

**ПРИМІТКИ ДО КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ
(продовження)**

За рік, що закінчився 31 грудня 2018 року
(у тисячах українських гривень, якщо не вказано інше)

2. Операційне середовище, ризики та економічні умови в Україні (продовження)

Узагальнена фінансова інформація Регіональної філії «Донецька залізниця», що включена до консолідованої фінансової звітності Групи станом на 31 грудня, представлена нижче:

Активи та зобов'язання РФ «Донецька залізниця»

	<u>2018</u>	<u>2017</u>
Активи		
Необоротні активи		
Основні засоби	5 046 626	4 647 805
Фінансові активи	5 635	6 964
Передоплата з податку на прибуток	1 402	1 460
Активи неконтрольованих територій	<u>8 624 333</u>	<u>8 750 748</u>
	<u>13 677 996</u>	<u>13 406 977</u>
Оборотні активи		
Запаси	523 387	596 411
Торгова та інша дебіторська заборгованість	27 839	11 205
Торгова та інша дебіторська заборгованість від підприємств Групи	1 584	–
Передоплати	5 299	4 059
Податки до відшкодування, крім податку на прибуток	14 734	16 220
Грошові кошти та їх еквіваленти	909	1 807
	<u>573 752</u>	<u>629 702</u>
Всього активи	<u>14 251 748</u>	<u>14 036 679</u>
Довгострокові зобов'язання		
Забезпечення за виплатами працівникам	189 295	174 456
Зобов'язання неконтрольованих територій	<u>5 017 908</u>	<u>4 972 904</u>
	<u>5 207 203</u>	<u>5 147 360</u>
Короткострокові зобов'язання		
Зобов'язання за договорами фінансової оренди	–	74 793
Торгова та інша кредиторська заборгованість	541 956	434 859
Торгова та інша кредиторська заборгованість підприємствам Групи	3 465 314	1 986 656
Аванси, одержані від клієнтів	–	6 026
Контрактні зобов'язання	9 873	–
Податкові зобов'язання, крім податку на прибуток	<u>35 163</u>	<u>56 231</u>
	<u>4 052 306</u>	<u>2 558 565</u>
Всього зобов'язань	<u>9 259 509</u>	<u>7 705 925</u>
Чисті активи	<u>4 992 239</u>	<u>6 330 754</u>

Примітки, що додаються, є невід'ємною частиною консолідованої фінансової звітності.

ПРИМІТКИ ДО КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ
(продовження)

За рік, що закінчився 31 грудня 2018 року
(у тисячах українських гривень, якщо не вказано інше)

2. Операційне середовище, ризики та економічні умови в Україні (продовження)

Сукупний дохід РФ «Донецька залізниця»

	<i>2018</i>	<i>2017</i>
Дохід від реалізації		
Доходи від вантажних перевезень	4 493 085	4 062 706
Доходи від перевезення пасажирів та багажу	62 839	84 800
Інші доходи та додаткові послуги	198 403	299 159
Всього доходу від реалізації	4 754 327	4 446 665
Операційні витрати		
Витрати на персонал	(3 184 552)	(2 869 077)
Амортизація	(351 063)	(366 736)
Електроенергія	(430 542)	(361 184)
Пальне	(1 066 958)	(804 632)
Ремонт та обслуговування	(446 457)	(355 271)
Податки, крім податку на прибуток	(47 313)	(86 788)
Витрати на соціальне забезпечення	(30 580)	(31 779)
Інші доходи	56 651	170 463
Інші витрати	(37 294)	(22 278)
Всього операційних витрат	(5 538 108)	(4 727 282)
Операційний збиток	(783 781)	(280 617)
Фінансові доходи	337	18 794
Фінансові витрати	(20 841)	(27 277)
Чистий збиток від курсових різниць	(384)	(1 044)
Збиток до оподаткування	(804 669)	(290 144)
Витрати з податку на прибуток	–	–
Збиток за рік	(804 669)	(290 144)

Примітки, що додаються, є невід'ємною частиною консолідованої фінансової звітності.

**ПРИМІТКИ ДО КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ
(продовження)**

За рік, що закінчився 31 грудня 2018 року

(у тисячах українських гривень, якщо не вказано інакше)

2. Операційне середовище, ризики та економічні умови в Україні (продовження)

Рух грошових коштів РФ «Донецька залізниця»

	2018	2017
Рух грошових коштів від операційної діяльності		
Збиток до оподаткування	(804 669)	(290 144)
<i>Коригування для узгодження збитку до оподаткування та чистих грошових потоків, одержаних від операційної діяльності</i>		
Амортизація	351 063	366 921
Чисті фінансові витрати	20 504	27 277
Зміни у зобов'язаннях за виплатами працівникам та забезпеченням	5 557	–
Чистий збиток від курсових різниць	384	–
Прибуток (збиток) від операційної діяльності до змін в оборотному капіталі	(427 161)	104 054
<i>Зміни в оборотному капіталі</i>		
Торгова та інша дебіторська заборгованість	(22 043)	(13 312)
Передоплати	(4 692)	(6 630)
Запаси	74 028	(131 459)
Податки до відшкодування, крім податку на прибуток	1 486	(41 061)
Торгова та інша кредиторська заборгованість	427 801	388 786
Аванси, одержані від клієнтів	5 013	58 346
Інші податкові зобов'язання, крім податку на прибуток	(3 979)	4 180
Грошові кошти, одержані від операційної діяльності	50 453	362 904
Відсотки сплачені	–	(16 420)
Чисті грошові кошти, одержані від операційної діяльності	50 453	346 484
Рух грошових коштів від інвестиційної діяльності		
Придбання основних засобів	(51 053)	(163 261)
Чисті грошові кошти, використані в інвестиційній діяльності	(51 053)	(163 261)
Рух грошових коштів від фінансової діяльності		
Погашення відсоткових кредитів	–	(190 261)
Чисті грошові кошти, використані в фінансовій діяльності	–	(190 261)
Чисте зменшення грошових коштів	(600)	(7 038)
Перекласифікація грошових коштів в активи неконтрольованих територій	(298)	(99 841)
Грошові кошти та їх еквіваленти, на 1 січня	1 807	108 686
Грошові кошти та їх еквіваленти, на 31 грудня	909	1 807

Забезпечення сталої операційної діяльності Групи в осяжній перспективі

Управлінський персонал вважає, що Група буде продовжувати свою звичайну операційну діяльність на безперервній основі будучи ключовою складовою транспортної інфраструктури України, та системоутворюючим елементом усієї економіки країни. У 2018 році вантажообіг перевезень залізничним транспортом склав близько 80,1% від загального обсягу вантажних перевезень в Україні (за виключенням трубопровідного транспорту), в 2017 році – близько 80,8%; пасажирообіг залізничним транспортом склав 27,5% і 28,2% до загального пасажирообігу за відповідний рік. У разі необхідності Група розраховує на необхідну підтримку з боку Уряду, що може включати, серед іншого, додаткове підвищення тарифів, сприяння у наданні державних гарантій для нових позик, сприяння у залученні кредитів від державних банків, збільшення статутного капіталу тощо.

Управлінський персонал має на меті покращення фінансових результатів та забезпечення достатності грошових надходжень від основних видів послуг, що надаються Групою, для своєчасного та уповному обсязі обслуговування своїх фінансових зобов'язань, що є ключовим фактором із забезпечення сталості її операційної діяльності в осяжній перспективі.

Примітки, що додаються, є невід'ємною частиною консолідованої фінансової звітності.

ПРИМІТКИ ДО КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ **(продовження)**

За рік, що закінчився 31 грудня 2018 року

(у тисячах українських гривень, якщо не вказано інакше)

2. Операційне середовище, ризики та економічні умови в Україні (продовження)

У цьому контексті управлінський персонал відзначає, що станом на 31 грудня 2018 року поточні зобов'язання Групи перевищували поточні активи на 19 399 804 тис. грн. (31 грудня 2017 року: 8 334 685 тис. грн). Основною причиною зростання поточних зобов'язань станом на кінець 2018 року стало наближення строків погашення довгострокових кредитів. Так, у 2019 році Група повинна сплатити частину основної суми зобов'язання за єврооблігаціями у розмірі 300 млн дол. США, а також здійснити виплати за іншими кредитами та позиками. Станом на 31 грудня 2018 року балансова вартість короткострокових процентних кредитів та позик складала 17 086 982 тис. грн.

При цьому, в березні 2019 року Група своєчасно та в повному обсязі погасила першу частину основного боргу за єврооблігаціями у сумі 150 млн дол. США та виплатила черговий купонний дохід за ними. Кредитні ресурси для рефінансування заборгованості за підтримки Уряду були залучені з внутрішнього ринку від державного банку та Державного агентства інфраструктурних проєктів України (Укрінфрапроєкт).

За ініціативою управлінського персоналу у 2019 році Урядом України було схвалено підвищення тарифів на вантажні залізничні перевезення на 14,2% починаючи з 30 березня 2019 року у розмірі індексу цін виробників промислової продукції за 2018 рік. Попередня індексація тарифів на 15% було здійснено з 31 жовтня 2017 року. Встановлення регульованої інфраструктурної складової вантажних тарифів затверджується Міністерством інфраструктури України за погодженням із уповноваженими органами державної влади (Примітка 1). Вагонна складова тарифу для парку власних вагонів була нещодавно дерегульована. Це дозволило починаючи з лютого 2018 року здійснювати щоквартальну індексацію вагонної складової тарифу з урахуванням зміни витрат та рівня індексу цін виробників промислової продукції (ІЦВ). Тарифи щодо певного парку власних вагонів встановлюються на ринкових засадах за результатами аукціонів на публічних електронних майданчиках.

Управлінський персонал також ініціював запровадження нової системи автоматичної індексації регульованої частини тарифів на вантажні залізничні перевезення на рівень індексу цін виробників промислової продукції. Очікується, що відповідні зміни до системи тарифоутворення будуть погоджені із уповноваженими органами державної влади у другій половині 2019 року.

Заходи з оптимізації операційних витрат здійснюються шляхом організації закупок матеріальних цінностей та послуг через систему прозорих та конкурентних онлайн аукціонів. Крім того, очікуються додаткові грошові потоки від реалізації металобрухту та надлишкового майна.

Варто зауважити, що ефект від зазначених заходів з покращення результатів операційної діяльності може бути не достатнім для здійснення виплат за вищезазначеними зобов'язаннями у 2019 році. Управлінський персонал продовжує розроблювати варіанти з рефінансування поточної частини такої заборгованості. Пріоритетним напрямком є отримання необхідних дозволів для розміщення нового випуску єврооблігацій у 2–3 кварталі 2019 року. Також Група проводить роботу із залучення запозичень з альтернативних комерційних джерел. Крім того, управлінський персонал опрацьовує можливість залучення коштів від державних банків та механізми державної підтримки у разі неможливості вчасного залучення коштів з міжнародного ринку капіталу.

Однак, є ризик, що Група не зможе вчасно отримати необхідне рефінансування з огляду на можливі складнощі з отриманням відповідного погодження від цілого ряду органів державної влади. В такому разі управлінський персонал готовий у якості останнього засобу ініціювати перемовини з кредиторами щодо реструктуризації заборгованості. Управлінський персонал вважає, що Група зможе погодити прийнятні умови реструктуризації заборгованості.

Реструктуризація поточної заборгованості може вважатися подією невиконання зобов'язань (дефолту) за іншими кредитними договорами. Внаслідок цього, у певних кредиторів може виникнути право вимоги дострокового погашення стосовно більшої частини довгострокових кредитів. Управлінський персонал вважає, що має необхідний досвід та засоби для врегулювання зазначеної можливої події невиконання зобов'язань (дефолту).

Примітки, що додаються, є невід'ємною частиною консолідованої фінансової звітності.

**ПРИМІТКИ ДО КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ
(продовження)**

За рік, що закінчився 31 грудня 2018 року

(у тисячах українських гривень, якщо не вказано інше)

3. Основа складання фінансової звітності

Дана консолідована фінансова звітність Групи підготовлена у відповідності з Міжнародними стандартами фінансової звітності («МСФЗ») в редакції, затвердженій Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (Рада з МСБО).

Консолідована фінансова звітність складена на основі принципу первісної собівартості, за винятком основних засобів, які відображаються за переоціненою вартістю, пенсійних зобов'язань, які оцінюються у відповідності до МСБО (IAS) 19 «Виплати працівникам», деяких фінансових інструментів, які оцінюються відповідно до положень МСФЗ (IFRS) 9 «Фінансові інструменти». Ця консолідована фінансова звітність представлена в тисячах українських гривень («тис. грн»), а всі суми округлені до цілих тисяч, крім випадків, де вказано інше.

Основа складання консолідованої фінансової звітності

Фінансова звітність підприємств Групи складена на ту ж звітну дату, з використанням єдиної облікової політики. Коригування здійснювалися для приведення у відповідність будь-яких можливих відхилень в обліковій політиці.

Контроль здійснюється в тому випадку, якщо Група наражається на ризики зміни доходів від участі в об'єкті інвестування, або має право на отримання таких доходів, а також можливість впливати на ці доходи через здійснення своїх повноважень щодо об'єкта інвестування. Зокрема, Група контролює об'єкт інвестицій тільки в тому випадку, якщо виконуються наступні умови:

- наявність у Групи повноважень щодо об'єкта інвестицій (в т.ч. існують права, що забезпечують поточну можливість управляти значною діяльністю об'єкта інвестицій);
- наявність у Групи ризиків зміни доходів від участі в об'єкті інвестування, або прав на отримання таких доходів;
- наявність у Групи можливості використовувати свої повноваження для впливу на величину доходів.

Як правило, передбачається, що більшість прав голосу обумовлює наявність контролю. Для підтвердження такого припущення і при наявності у Групи менше більшості прав голосу або аналогічних прав у відношенні об'єкта інвестування, Група враховує всі доречні факти та обставини при оцінці наявності повноважень щодо даного об'єкта інвестицій:

- угода (-и) з іншими власниками права голосу в об'єкті інвестицій;
- права, передбачені іншими угодами;
- права голосу і потенційні права голосу, наявні у Групи.

Група повторно аналізує наявність контролю над об'єктом інвестування, якщо факти та обставини свідчать про зміну одного або декількох з трьох компонентів контролю. Консолідація дочірнього підприємства починається, коли Група отримує контроль над дочірнім підприємством, і припиняється, коли Група втрачає контроль над дочірнім підприємством. Активи, зобов'язання, доходи і витрати дочірнього підприємства, придбання або вибуття якого відбулося протягом року, включаються до консолідованої фінансової звітності з дати отримання Групою контролю і відображаються до дати втрати Групою контролю над дочірнім підприємством.

Примітки, що додаються, є невід'ємною частиною консолідованої фінансової звітності.

ПРИМІТКИ ДО КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ **(продовження)**

За рік, що закінчився 31 грудня 2018 року

(у тисячах українських гривень, якщо не вказано інакше)

3. Основа складання фінансової звітності (продовження)

Прибуток або збиток і кожен компонент іншого сукупного доходу відносяться на акціонерів Групи і неконтрольованих часток навіть у тому випадку, якщо це призводить до негативного сальдо у неконтрольованих частках. При необхідності фінансова звітність дочірніх підприємств коригується для приведення облікової політики таких організацій у відповідність до облікової політики Групи. Усі внутрішньогрупові сальдо та операції, а також нереалізований прибуток, що виникає у результаті внутрішньогрупових операцій, були повністю виключені при складанні консолідованої фінансової звітності.

Зміна частки участі в дочірньому підприємстві без втрати контролю враховується як операція з власним капіталом. Якщо Група втрачає контроль над дочірнім підприємством, вона припиняє визнання відповідних активів (в тому числі гудвілу), зобов'язань, неконтрольованих часток участі і інших компонентів власного капіталу і визнає понесені прибуток або збиток у складі прибутку або збитку. Решта інвестиції визнаються за справедливою вартістю.

4. Зміни в обліковій політиці

Облікова політика Групи, застосовувана в 2018 році, відповідає обліковій політиці попереднього фінансового періоду, за винятком нових або переглянутих Стандартів та Тлумачень, що набули чинності 1 січня 2018 року. Група не прийняла достроково будь-який інший стандарт, інтерпретації або поправки, які були випущені, але ще не вступили в силу.

Характер та вплив цих змін розглядаються нижче. Хоча нові стандарти та поправки застосовувалися вперше у 2018 році, вони не мали істотного впливу на річну звітність Групи. Характер і вплив кожного нового стандарту чи поправки описано нижче:

МСФЗ (IFRS) 15 «Дохід від договорів з клієнтами»

МСФЗ (IFRS) 15 «Дохід від договорів з клієнтами» замінює МСБО (IAS) 18 «Дохід», МСБО (IAS) 11 «Будівельні контракти»

і відповідні пояснення та застосовується для доходів, що виникають внаслідок договору з клієнтом, якщо ці контракти не підпадають під дію інших стандартів. Новий стандарт передбачає модель, що включає п'ять етапів для обліку доходу від договорів з клієнтами. Основний принцип нового стандарту полягає в тому, що суб'єкт господарювання визнає дохід унаслідок передачі обіцяних товарів або послуг клієнтам у сумі, що відображає компенсацію, на яку підприємство очікує мати право в обмін на ці товари або послуги.

Стандарт визначає, що суб'єкт господарювання має розглянути судження і всі доречні факти та обставини на кожному з етапів моделі у відношенні договорів з клієнтами. Стандарт визначає порядок обліку додаткових витрат, пов'язаних з укладенням договору з клієнтом, а також витрат, понесених при виконанні договору з клієнтом.

Поправки набувають чинності для річних періодів, що починаються 1 січня 2018 року або після цієї дати. Покращення дає додаткові пояснення відповідних вимог стандарту та доповнює виключення для організацій, які застосовують МСФЗ (IFRS) 15 «Дохід від договорів з клієнтами».

Нові терміни та визначення, представлені в МСФЗ (IFRS) 15 та застосовані Групою під час підготовки цієї консолідованої фінансової звітності, є наступними:

Контрактний актив являє собою право на винагороду в обмін на товари чи послуги, які Група передає клієнту, коли це право обумовлено чимось іншим, ніж час. Станом на 31 грудня 2018 та 2017 років сума таких активів є незначною та представлена в сумі торгової та іншої дебіторської заборгованості консолідованого звіту про фінансовий стан.

Контрактне зобов'язання являє собою зобов'язання передати товари або послуги клієнтові, за які Група отримала від клієнта компенсацію (або настав строк сплати такої суми). Станом на 31 грудня 2017 року такі зобов'язання відображаються у складі статті Аванси, одержані від клієнтів консолідованого звіту про фінансовий стан.

Як це вимагається для консолідованої фінансової звітності, Група розподілила дохід від договорів з клієнтами, по категоріях, які відображають вплив економічних факторів на величину, терміни та невизначеність доходів та грошових потоків. Група також розкрила інформацію про взаємозв'язок між доходами від договорів з клієнтами та інформацією за сегментами (Примітка 8 та 25).

Стандарт застосовується ретроспективно з кумулятивним ефектом первісного застосування цього стандарту, визаним на дату первісного застосування. Група проаналізувала вплив стандарту, тлумачень та поправок на облікову політику, що застосовується Групою та, на думку управлінського персоналу Групи, зміни не мають значного впливу на застосовувану облікову політику.

Примітки, що додаються, є невід'ємною частиною консолідованої фінансової звітності.

**ПРИМІТКИ ДО КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ
(продовження)**

За рік, що закінчився 31 грудня 2018 року

(у тисячах українських гривень, якщо не вказано інаше)

4. Зміни в обліковій політиці (продовження)

МСФЗ (IFRS) 9 «Фінансові інструменти»

МСФЗ (IFRS) 9 «Фінансові інструменти», замінює МСФЗ (IAS) 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» для річних звітних періодів, що починаються 1 січня 2018 року або після цієї дати, при цьому допускається застосування до цієї дати, та об'єднує разом три частини проекту з обліку фінансових інструментів: класифікація та оцінка, знецінення та облік хеджування.

Група застосувала МСФЗ (IFRS) 9 ретроспективно, з дати набрання чинності 1 січня 2018.

(а) Класифікація та оцінка

Відповідно до МСФЗ (IFRS) 9, фінансові інструменти оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток або амортизованою собівартістю в іншому сукупному доході. Класифікація базується на основі двох таких критеріїв: бізнес-моделі суб'єкта господарювання з управління фінансовими активами та установленими договором характеристиками грошових потоків за фінансовим активом.

Нова класифікація фінансових активів Групи наведена нижче:

- 1) Борговий інструмент оцінюється за амортизованою собівартістю в разі одночасного дотримання зазначених умов: фінансовий актив утримується в рамках бізнес-моделі, метою якої є утримання фінансових активів для одержання договірних грошових потоків та договірні умови фінансового активу генерують у певні дати грошові потоки, котрі є суто виплатами основної суми та процентів на непогашену частку основної суми. Ця категорія включає в себе Торгову та іншу дебіторську заборгованість та Довгострокові позики працівникам, що включені до фінансових активів.
- 2) Фінансові активи, що оцінюються за справедливою вартістю через прибуток чи збиток, включають фінансові активи, які не відповідають критеріям оцінки за амортизованою собівартістю чи за справедливою вартістю через інший сукупний дохід. Ці фінансові активи включають інструменти власного капіталу, щодо яких Група вирішила не відображати зміну справедливої вартості через інший сукупний дохід. Ця категорія, включає інструменти власного капіталу інших суб'єктів господарювання, які включені до статті фінансові активи.

Група оцінила бізнес-модель при первісному визнанні на дату набрання чинності, 1 січня 2018 року, та застосовує ретроспективно до фінансових активів, що не були визнані до 1 січня 2018 року. Оцінка одержання договірних грошових потоків боргових інструментів складається лише з конкретно ідентифікованих грошових потоків від фінансового активу, за яким контрагент отримує право на грошові потоки від відсотка, та від основної суми за борговим інструментом, що була зроблена на основі фактів та обставин при початковому визнанні активу.

Облік фінансових зобов'язань Групи залишився практично незмінним в порівнянні з вимогами, що визначені МСБО (IAS) 39.

(б) Зменшення корисності

Впровадження МСФЗ (IFRS) 9 призвело до зміни обліку зменшення корисності фінансових активів, та замінює метод понесених збитків відповідно до МСБО (IAS) 39 на метод очікуваних кредитних збитків за весь строк дії фінансового інструменту. МСФЗ (IFRS) 9 вимагає від Групи обліку резерву очікуваних кредитних збитків для кредитів та інших фінансових активів, що обліковуються не за справедливою вартістю через прибуток чи збиток.

Оцінка очікуваних кредитних збитків відображає різницю між контрактними грошовими потоками відповідно до умов договору та всіх грошових потоків, що Група очікує отримати. Потім збиток дисконтується з наближенням до первісної ефективної процентної ставки активу.

Група розділила фінансові активи на основі загальних характеристик кредитного ризику, таких як: тип фінансового інструменту, рейтинг кредитного ризику, тип боржника чи емітента, дати первісного визнання фінансового активу, та застосувала до них історичний відсоток кредитних збитків, що базується на досвіді Групи щодо виникнення таких збитків, скоригованого на специфічні фактори для боржників та загальних економічних умов.

Для дебіторської заборгованості та договірних активів Група обрала спрощений підхід і розрахувала очікувані кредитні збитки, що дорівнюють очікуваним кредитним збиткам за весь строк дії.

Примітки, що додаються, є невід'ємною частиною консолідованої фінансової звітності.

ПРИМІТКИ ДО КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ **(продовження)**

За рік, що закінчився 31 грудня 2018 року
(у тисячах українських гривень, якщо не вказано інакше)

4. Зміни в обліковій політиці (продовження)

(в) Облік хеджування

Згідно МСБО (IAS) 39 всі прибутки і збитки, що виникають в результаті хеджування грошових потоків, згодом могли бути рекласифіковано в чистий прибуток або збиток. Однак згідно з МСФЗ (IFRS) 9 прибутки і збитки, що виникають в результаті хеджування грошових потоків по прогнозованих операціях з нефінансовими активами, повинні включатися до первісної балансової вартості нефінансових активів. Дана зміна застосовується тільки перспективно з дати першого застосування МСФЗ (IFRS) 9 і не впливає на звіт про фінансовий стан станом на 1 січня 2018 року.

Застосування стандарту не мало значного впливу на фінансову звітність Групи.

Інтерпретація КІМФЗ 22 «Операції в іноземній валюті та Авансові платежі»

Інтерпретація роз'яснює, що при визначенні спот-курсу, що використовується при первісному визнанні активу, витрат чи доходу (або їх частини) з одночасним припиненням визнання немонетарного активу чи зобов'язання, пов'язаного з авансовим платежем, дата операції є датою на котру суб'єкт господарювання здійснює первісне визнання немонетарного активу чи немонетарного зобов'язання, що виникає при здійсненні чи триманні авансового платежу. При наявності кількох авансових надходжень чи витрат грошових коштів, суб'єкт господарювання має визначити дату здійснення операції для кожного надходження чи здійснення авансового платежу. Оскільки Група дотримувалась вищеприписаного підходу в обліку, ця поправка не вплине на фінансову звітність чи облікові політики Групи.

МСБО (IAS) 40 «Інвестиційна нерухомість»

Поправки роз'яснюють коли суб'єкт господарювання має переводити нерухомість, включаючи нерухомість, яка перебуває в процесі будівництва чи поліпшення, до/або з інвестиційної нерухомості. Поправки визначають, що зміна у використанні виникає тоді, коли нерухомість відповідає або перестає відповідати поняттю інвестиційної нерухомості та існує свідчення зміни у використанні. Ці поправки не впливають на консолідовану фінансову звітність Групи.

Поправки до МСФЗ (IFRS) 2 «Класифікація і оцінка операцій з виплат на основі акцій»

Рада з МСБО випустила поправки до МСФЗ (IFRS) 2 «Виплати на основі акцій», в яких розглядаються три основних аспекти: вплив умов переходу прав на оцінку операцій з виплат на основі акцій з розрахунками грошовими коштами; класифікація операцій з виплат на основі акцій з умовою розрахунків на нетто-основі для зобов'язань з податку; облік змін умов операцій виплат на основі акцій, в результаті якого операція перестає класифікуватися як операція з розрахунками грошовими коштами і починає класифікуватися як операція з розрахунками інструментами власного капіталу. При прийнятті поправок організації не зобов'язані перераховувати інформацію за попередні періоди, проте допускається ретроспективне застосування за умови застосування поправок щодо всіх трьох аспектів і дотримання інших критеріїв. Ці поправки не впливають на фінансову звітність Групи, оскільки Група не використовує платежі, засновані на акціях.

Поправки до МСФЗ (IFRS) 4 «Страхові контракти» при застосуванні МСФЗ (IFRS) 9 «Фінансові інструменти» та МСФЗ (IFRS) 4

Поправки розглядають питання, пов'язані із застосуванням нового стандарту МСФЗ (IFRS) 9 «Фінансові інструменти», до моменту застосування МСФЗ (IFRS) 17 «Страхові контракти», що замінить МСФЗ (IFRS) 4. Згідно з поправками, суб'єкти господарювання, які випускають страхові контракти, мають дві опції щодо застосування МСФЗ (IFRS) 9: тимчасове звільнення від застосування МСФЗ (IFRS) 9 або застосування принципу накладення. Ці поправки не мають впливу на фінансову звітність Групи.

МСБО (IAS) 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства»

Суб'єкт господарювання, що є організацією з венчурним капіталом, чи інший суб'єкт господарювання, що задовольняє критерії, може обрати спосіб обліку за справедливою вартістю через прибуток або збиток при первісному визнанні кожної інвестиції у асоційовані та спільні підприємства. Якщо суб'єкт господарювання, що не є інвестиційною компанією, має частку спільному чи асоційованому підприємстві, що є інвестиційною компанією, такий суб'єкт господарювання, застосовуючи метод участі в капіталі, може прийняти рішення використовувати облік за справедливою вартістю, що застосовується спільним чи асоційованим підприємством, що є інвестиційною компанією, щодо обліку його частки у дочірньому підприємстві. Такий вибір здійснюється окремо щодо кожного спільного чи асоційованого підприємства, що є інвестиційною компанією на пізнішу з двох дат: (а) дату, коли відбувається первісне визнання інвестиції у спільне чи асоційоване підприємство, що є інвестиційною компанією; (б) спільне чи асоційоване підприємство стає інвестиційною компанією та (в) спільне чи асоційоване підприємство, що є інвестиційною компанією, вперше стає материнською компанією. Ці поправки не мають впливу на фінансову звітність Групи.

Примітки, що додаються, є невід'ємною частиною консолідованої фінансової звітності.

ПРИМІТКИ ДО КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ (продовження)

За рік, що закінчився 31 грудня 2018 року

(у тисячах українських гривень, якщо не вказано інше)

4. Зміни в обліковій політиці (продовження)

МСФЗ (IFRS) 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» – виключення короткострокових звільнень для суб'єктів господарювання, які вперше застосовують МСФЗ (IFRS) 1

Поправкою виключаються короткострокові звільнення від МСФЗ (IFRS) 1 для суб'єктів господарювання, які уперше застосували МСФЗ (IFRS) 1, що були викладені у параграфах E3-E7. Ці поправки не впливають на фінансову звітність Групи, оскільки Група не вперше застосовує МСФЗ.

5. Використання суджень, оцінок та припущень

Відповідно до МСБО 1 «Подання фінансової звітності», Група обліковує і презентує операції та інші події у відповідності з їх сутністю та економічними обставинами, а не тільки у відповідності з юридичною формою.

При підготовці консолідованої фінансової звітності від управлінського персоналу Групи вимагається робити оцінки та припущення, які мають вплив на суми звітності. Ці припущення базуються на інформації, що була доступна на дату консолідованого балансу. Фактичні результати можуть відрізнятися від даних оцінок. Основні оцінки та припущення стосовно майбутнього та інші основні джерела оцінки невизначеності на звітну дату, що можуть призвести до необхідності суттєвого коригування балансової вартості відповідних активів та зобов'язань у майбутньому, представлені нижче.

Судження

Основні засоби, закріплені на праві господарського відання

Деякі об'єкти основних засобів були закріплені за Товариством на праві господарського відання (Примітка 9). Право господарського відання дозволяє володіти, користуватися і розпоряджатися майном, окрім дій з розпорядження майном, які можуть призвести до відчуження такого майна. Товариство веде окремий облік зазначених активів, вільно використовує їх у своїй господарській діяльності та несе ризик їх випадкового знищення або пошкодження. Відсутні спеціальні обмеження щодо доходів, отриманих від використання цих активів, а Товариство підтримує їх належний функціональний стан за власні кошти.

Об'єкти основних засобів, що були закріплені за Товариством на праві господарського відання відповідають визначенню основних засобів, так як використовуються у господарській діяльності протягом більше одного періоду. Зазначені об'єкти включені до відповідних груп основних засобів.

Облік активів та зобов'язань, що не контролюються Групою

Консолідована фінансова звітність включає активи та зобов'язання, розташовані або іншим чином пов'язані з тимчасово окупованою Автономною Республікою Крим, а також з тимчасово окупованою територією Донецької та Луганської областей. Більше детально підхід до обліку зазначених позицій подається у Примітці 2. Зазначений підхід ґрунтується на нормативній базі щодо обліку зазначених активів та зобов'язань, випущених уповноваженими органами державної влади, а тому враховується при підготовці цієї консолідованої фінансової звітності.

Зменшення корисності основних засобів

На кожну звітну дату Група оцінює наявність ознак можливого зменшення корисності активів. Така оцінка передбачає застосування значних суджень. Управлінський персонал не виявив ознак зменшення корисності основних засобів та, відповідно, не проводив тест на оцінку зменшення корисності станом на 31 грудня 2018 року.

Оцінки

Резерв під очікувані кредитні збитки (ОКЗ) за торговою та іншою дебіторською заборгованістю

Група використовує матрицю забезпечень для розрахунку ОКЗ за торговою та іншою дебіторською заборгованістю. Ставки забезпечення встановлюються в залежності від кількості днів прострочення платежу для різних груп з аналогічними характеристиками виникнення збитків.

В основі матриці забезпечень лежать дані щодо виникнення дефолтів в минулих періодах. Група буде оновлювати матрицю, щоб скоригувати минулий досвід виникнення кредитних збитків з урахуванням прогнозованої інформації. Наприклад, якщо протягом наступного року очікується погіршення прогнозованих економічних умов (наприклад, ВВП), що може призвести до збільшення випадків дефолту в виробничому секторі, то історичний рівень дефолту коригується. На кожну звітну дату дані про рівень дефолту в попередніх періодах оновлюються і аналізуються зміни прогнозних оцінок.

Примітки, що додаються, є невід'ємною частиною консолідованої фінансової звітності.

ПРИМІТКИ ДО КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ **(продовження)**

За рік, що закінчився 31 грудня 2018 року

(у тисячах українських гривень, якщо не вказано інакше)

5. Використання суджень, оцінок та припущень (продовження)

Оцінка взаємозв'язку між історичними рівнями дефолту, прогнозними економічними умовами і ОКЗ є значною оцінкою. Величина ОКЗ чутлива до змін в обставинах і прогнозних економічних умовах. Минулий досвід виникнення кредитних збитків Групи і прогноз економічних умов також можуть не бути показовими для фактичного дефолту покупця в майбутньому. Інформація про ОКЗ за торговою та іншою дебіторською заборгованістю Групи розкрита в Примітці 13.

Оцінки щодо строків корисного використання основних засобів

Суттєві оцінки управлінського персоналу Групи необхідні для визначення майбутніх строків корисного використання основних засобів. Фактичні строки корисного використання можуть відрізнятися від оцінки управлінського персоналу Групи.

Зобов'язання за визначеними виплатами

Вартість зобов'язань за визначеними виплатами та іншим виплатам по закінченні трудової діяльності визначається з використанням актуарних припущень. Актуарні припущення включають припущення щодо ставок дисконтування, очікуваного приросту заробітної плати, плінності працівників, коефіцієнтів смертності та майбутнього приросту пенсій, тощо. Усі припущення переглядаються на кожну звітну дату. При визначенні відповідної ставки дисконтування управлінський персонал Групи враховує відсоткові ставки за державними облігаціями через відсутність в Україні розвиненого ринку корпоративних облігацій. У зв'язку із довгостроковим характером цих планів такі припущення є предметом суттєвої невизначеності. Більш детальна інформація викладена у Примітці 19.

Забезпечення

Група визнала забезпечення під зобов'язання стосовно судових позовів. Сума забезпечення визначена з використанням найкращих оцінок управлінського персоналу стосовно майбутніх грошових платежів, приведених до теперішньої вартості з використанням ставки дисконту до оподаткування, де це є доцільним. Більш детальна інформація викладена у Примітці 23.

Можливість реалізації відстрочених податкових активів

Відстрочені податкові активи визнаються в тій мірі, в якій існує висока ймовірність їх реалізації, що залежить від формування достатнього прибутку до оподаткування у майбутньому. Припущення щодо формування прибутку до оподаткування в майбутньому залежать від оцінок менеджмента стосовно майбутніх грошових надходжень. Дані оцінки залежать від оцінок майбутніх тарифів та обсягів реалізації послуг, цін на матеріали та операційних витрат. Судження також необхідні для застосування податкового законодавства. Ці судження та оцінки являються об'єктом впливу ризиків та невизначеностей, отже існує ймовірність того, що зміни обставин вплинуть на очікування, що змінить суму відстрочених податкових активів та відстрочених податкових зобов'язань, визнаних станом на звітну дату. В такій ситуації деякі чи всі суми визнаних відстрочених податкових активів та зобов'язань можуть потребувати коригування, результатом якого стане збільшення чи зменшення чистого прибутку.

6. Основні принципи облікової політики

Перерахунок операцій в іноземних валютах

Функціональна валюта і валюта презентації для всіх підприємств Групи – українська гривня («грн.»). Операції, виражені у валюті, що відрізняється від функціональної валюти (іноземній валюті), первісно відображаються у гривнях за обмінним курсом на дату операції, встановленим Національним Банком України («НБУ»), що вважається переважаючим на ринку. Монетарні активи і зобов'язання, виражені в іноземній валюті, перераховуються у гривні за офіційним курсом НБУ, що діє на звітну дату. Немонетарні статті, які оцінюються за первісною вартістю в іноземній валюті перераховуються в гривні за обмінним курсом, що діяв на дату первісної операції. Немонетарні статті, які оцінюються за справедливою вартістю в іноземній валюті, перераховуються за обмінним курсом, що діяв на дату визначення справедливої вартості. Усі реалізовані та нереалізовані прибутки та збитки, які виникають внаслідок курсових різниць включаються до складу консолідованого звіту про сукупний дохід за період.

Фінансові активи

Згідно з положеннями МСФЗ (IFRS) 9, фінансові активи класифікуються відповідно як фінансові активи, які перецінюються за справедливою вартістю через прибутки або збитки; позики і дебіторська заборгованість; інвестиції, які утримуються до погашення; та фінансові інвестиції, наявні для продажу. При первісному визнанні фінансові активи оцінюються за справедливою вартістю плюс витрати, безпосередньо пов'язані зі здійсненням операції, при умові, що це не фінансові активи, які перецінюються за справедливою вартістю через прибутки або збитки.

Примітки, що додаються, є невід'ємною частиною консолідованої фінансової звітності.

**ПРИМІТКИ ДО КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ
(продовження)**

За рік, що закінчився 31 грудня 2018 року

(у тисячах українських гривень, якщо не вказано інакше)

6. Основні принципи облікової політики (продовження)

Після первісного визнання фінансових активів Група відносить їх до відповідної категорії і, якщо це можливо і доцільно, наприкінці кожного фінансового року проводить аналіз таких активів на предмет перегляду відповідності категорії, до якої вони були віднесені. Група не має жодних фінансових інструментів віднесених в категорії таких, які переоцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток, а також до категорії інвестицій, що утримуються до погашення.

Кредити та дебіторська заборгованість

Кредити та дебіторська заборгованість – це непохідні фінансові активи з фіксованими або встановлюваними виплатами, що не мають котирувань на активному ринку. Такі активи обліковуються за амортизованою вартістю з використанням методу ефективної ставки відсотка за вирахуванням резерву під зменшення корисності. Зазначений розрахунок здійснюється з урахуванням всіх видів премії та дисконту при придбанні, а також з урахуванням усіх витрат пов'язаних з проведенням операції, та виплат між сторонами за договором, які є невід'ємною частиною ефективної ставки відсотка. Прибутки та збитки, які виникають при вибутті, зменшенні корисності, а також в процесі амортизації таких активів, відображаються у консолідованому звіті про сукупний дохід.

Оцінка та відображення фінансових інвестицій

Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства оцінюються за собівартістю на дату первісного визнання таких інвестицій. У разі здійснення інвестицій в дочірні підприємства придбані активи та прийняті зобов'язання таких підприємств відображаються за справедливою вартістю на дату придбання інвестицій (отримання контролю на об'єктом інвестицій). Група оцінює неконтрольовану частку в дочірньому підприємстві за пропорційною часткою теперішніх інструментів власності у визнаних сумах ідентифікованих чистих активах.

Основні засоби

При Реорганізації із державного підприємства у акціонерне товариство активи, у тому числі основні засоби, та зобов'язання повинні бути оцінені за справедливою вартістю. Так як Реорганізація вважається продовженням Групи як одного економічного суб'єкта господарювання Керівництво вирішило відобразити ефект переоцінки основних засобів шляхом зміни облікової політики від моделі собівартості до моделі переоцінки. Протягом року, який закінчився 31 грудня 2015 року, Товариство прийняло модель переоцінки для наступного відображення вартості основних засобів. Основні засоби відображаються у консолідованій фінансовій звітності за їх переоціненою вартістю, яка становить справедливую вартість на дату переоцінки 31 липня 2014 року, здійсненої професійними експертами з оцінки, за вирахуванням будь-якої подальшої накопиченої амортизації та наступних накопичених збитків від знецінення.

Навіть якщо немає відкритого ринку, щоб надати інформацію про ціноутворення стосовно продажу активу на дату оцінки, оцінка справедливої вартості має припускати, що операція відбувається на таку дату, розглянута з погляду учасника ринку, який утримує актив. Така уявна операція створює основу для оцінювання ціни продажу активу. Справедлива вартість інших основних засобів визначається виходячи з ринкової інформації щодо сум, за які такі активи можуть бути обміняні між зацікавленими та обізнаними покупцем і продавцем на загальних засадах на дату оцінки. До переоцінки основні засоби відображалися за собівартістю або доцільною вартістю, визначеною на дату переходу на МСФЗ (далі – «собівартість»), за винятком витрат на обслуговування, зменшену на накопичену амортизацію і накопичене зменшення корисності. Така собівартість включає вартість заміни частини основних засобів у разі задоволення критеріїв визнання у якості основних засобів.

Переоцінка здійснюється з достатньою регулярністю, щоб запобігти існуванню значних розбіжностей між балансовою та справедливою вартістю на дату консолідованої фінансової звітності. Будь-яка накопичена амортизація на дату переоцінки виключається з первісної вартості активу, а чиста вартість коригується до переоціненої вартості активу.

Зростання вартості основних засобів за рахунок переоцінки відображається як збільшення резерву переоцінки в капіталі, за винятком сторнування раніше списаних під час переоцінок сум, які відносяться до даного конкретного об'єкту, і які раніше було визнано як витрати. В такому випадку збільшення вартості визнається як дохід у консолідованому звіті про прибутки і збитки та інший сукупний дохід в межах попередньої уцінки. Зменшення балансової вартості внаслідок переоцінки цих основних засобів визнається у складі витрат у розмірі, який перевищує суму резерву переоцінки (якщо такий є), створеного в результаті попередніх переоцінок даного активу. Зменшення відображається безпосередньо в іншому сукупному доході та капіталі у складі резерву переоцінки у розмірі наявної дооцінки, що стосується даного активу.

Примітки, що додаються, є невід'ємною частиною консолідованої фінансової звітності.

ПРИМІТКИ ДО КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ
(продовження)

За рік, що закінчився 31 грудня 2018 року

(у тисячах українських гривень, якщо не вказано інаше)

6. Основні принципи облікової політики (продовження)

При подальшому продажу або вибутті переоцінених основних засобів відповідний залишок переоцінки у резерві переоцінки списується безпосередньо до нерозподіленого прибутку. При визнанні, об'єкти основних засобів поділяються на компоненти, які представляють собою об'єкти зі значною вартістю, які можуть амортизуватися окремо. Вартість капітальних ремонтів також відображається у розрізі компонентів основного засобу. Більшість запасних частин та резервного обладнання визнаються як активи, коли очікуваний термін їх використання складає більш ніж один звітний період.

Витрати на ремонти та технічне обслуговування визнаються в тому періоді, в якому були понесені. Суттєві капітальні ремонти та модернізації капіталізуються, а замінені об'єкти виводяться з експлуатації. Прибутки та збитки, що виникають при виведенні основних засобів з експлуатації відображаються в консолідованому звіті про сукупний дохід в тому періоді, в якому вони були понесені.

Оцінка залишкових строків корисного використання проводиться на регулярній основі з щорічним переглядом для більшості об'єктів. Зміни до оцінок обліковуються достроково. Амортизація починає нараховуватися з дати, коли об'єкт готовий до експлуатації. Земля, як об'єкт основних засобів, не амортизується.

Амортизація розраховується прямолінійним методом протягом визначеного строку корисного використання, який наведено в таблиці:

<i>Група основних засобів</i>	<i>Строк корисного використання</i>
Будівлі, споруди та інфраструктура	9–80 років
Земляне полотно та верхня будова колії	6–83 років
Локомотиви	5–32 років
Вагони	5–45 років
Машини, обладнання, інструменти та інші основні засоби	3–30 років
Транспортні засоби	3–18 років

Припинення визнання основних засобів відбувається при вибутті або у випадку, коли в майбутньому не очікується отримання економічної вигоди від використання або реалізації певного активу. Прибуток або збиток, що виникає в результаті припинення визнання активу (розрахований як різниця між чистими надходженнями від вибуття і балансовою вартістю активу), включається до консолідованого звіту про сукупний дохід у звітному році, в якому визнання активу було припинене.

Об'єкти соціальної інфраструктури

До складу основних засобів включені об'єкти соціальної інфраструктури та інші невиробничі активи (так звані «соціальні активи»). На думку керівництва, витрати, понесені у зв'язку з придбанням або будівництвом таких активів, мають право визнаватися як активи на тій підставі, що такі витрати можуть опосередковано вплинути на надходження грошових коштів та їхніх еквівалентів Групи через зменшення виток грошових коштів, пов'язаних, головним чином, з витратами на виплату заробітної плати. По суті такі невиробничі активи використовуються Групою для надання благ своїм працівникам додатково до заробітної плати у грошовій формі.

Незавершене будівництво

Об'єкти незавершеного будівництва капіталізуються як окремий компонент основних засобів. При завершенні будівництва вартість переноситься у відповідну групу основних засобів. Незавершене будівництво не амортизується.

Зменшення корисності нефінансових активів

На кожен звітну дату Група проводить оцінку наявності ознак можливого зменшення корисності активу. За наявності таких ознак чи необхідності проведення щорічного тестування на предмет знецінення, Група визначає очікувану вартість відшкодування активу. Очікувана вартість відшкодування активу є більшою з двох величин: справедливої вартості активу або групи активів, що генерують грошові потоки, за вирахуванням витрат на реалізацію та вартості використання активу, окрім випадків, коли актив не генерує грошові потоки, які значною мірою є незалежними від грошових потоків, що їх генерують інші активи або групи активів. У випадках, коли балансова вартість активу перевищує його очікувану вартість відшкодування, вважається що корисність активу зменшилась і його балансова вартість списується до очікуваної вартості відшкодування.

При оцінці вартості використання активу очікувані потоки грошових коштів дисконтуються до їх теперішньої вартості із застосуванням ставки дисконту до оподаткування, що відображає поточні ринкові оцінки вартості грошових коштів у часі та ризики, пов'язані з таким активом. Збитки від зменшення корисності активів, які не були переоцінені, що використовуються операційній діяльності, визнаються у консолідованому звіті про сукупний дохід. Проте, збиток від зменшення корисності щодо активу, який було переоцінено, визнається безпосередньо в іншому сукупному доході та резерві дооцінки активу в межах, що не перевищує суму такої дооцінки, визнаної для цього активу.

Примітки, що додаються, є невід'ємною частиною консолідованої фінансової звітності.

**ПРИМІТКИ ДО КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ
(продовження)**

За рік, що закінчився 31 грудня 2018 року

(у тисячах українських гривень, якщо не вказано інаше)

6. Основні принципи облікової політики (продовження)

На кожну звітну дату здійснюється оцінка наявності ознак того, що збиток від зменшення корисності активу визнаний у попередні періоди, вже не існує або зменшився. При наявності таких ознак, вартість відшкодування активу переоцінюється. Попередньо визнаний збиток від зменшення корисності активу сторнується, тільки при наявності змін в оцінках використаних для визначення вартості відшкодування активу з моменту, коли останній збиток від зменшення корисності був визнаний. У такому випадку балансова вартість активу збільшується до вартості його відшкодування. Збільшена балансова вартість активу не може перевищувати балансову вартість активу, що була б визначена за мінусом амортизації, якщо збитки від зменшення корисності не були б визнані в попередніх роках. Сторнування збитків від зменшення корисності активів відображається в консолідованому звіті про фінансові результати. Внаслідок такого сторнування амортизаційні відрахування коригуються в наступних періодах для того щоб розподілити переоцінену балансову вартість активу, за мінусом залишкової вартості, на систематичній основі протягом залишкового періоду його корисного використання.

Запаси

Запаси, в більшій мірі, складаються з запасних частин, матеріалів, інструментів та пального. Запаси відображаються за меншою з двох величин: собівартістю та чистою вартістю реалізації. Собівартість розраховується за методом ФІФО: «собівартість перших за часом надходжень запасів».

Витрати на позики

Витрати на позики, які безпосередньо стосуються придбання, будівництва або виробництва кваліфікованого активу, включаються до вартості цього активу, в іншому випадку витрати на позики відображаються у складі прибутків та збитків в тому періоді, коли вони були понесені. Кваліфікований актив – це актив, який потребує значних затрат часу для підготовки його до використання за призначенням або реалізації.

Грошові кошти та їх еквіваленти

Грошові кошти та їх еквіваленти включають в себе кошти на банківських рахунках, депозити до запитання, готівкові кошти та короткострокові високоліквідні інвестиції зі строком погашення до трьох місяців чи менше, які в будь-який час можна обміняти на визначену суму грошових коштів і які не мають значного ризику зміни вартості.

Для цілей консолідованого звіту про рух грошових коштів, грошові кошти та їх еквіваленти включають грошові кошти та їх еквіваленти, як зазначено вище, за вирахуванням вартості непогашених банківських овердрафтів.

Торгова та інша кредиторська заборгованість

Торгова та інша кредиторська заборгованість спочатку визнається та відображається по справедливій вартості за вирахуванням витрат безпосередньо пов'язаних з відповідними операціями. В подальшому торгова та інша кредиторська заборгованість відображається за амортизованою вартістю із використанням методу ефективної відсоткової ставки.

Процентні кредити та запозичення

Процентні кредити та запозичення первісно визнаються за справедливою вартістю за вирахуванням витрат, безпосередньо пов'язаних з його отриманням. Після первісного визнання процентні кредити та запозичення обліковуються за амортизованою вартістю з використанням методу ефективної відсоткової ставки. Прибутки та збитки за зобов'язаннями відображаються у консолідованому звіті про сукупний дохід у разі припинення визнання зобов'язання, а також в процесі його амортизації.

Припинення визнання фінансових активів та зобов'язань

Фінансові активи

Визнання в балансі фінансового активу (або, де доречно, частини фінансового активу, або частини групи аналогічних фінансових активів) припиняється, у випадку:

- Закінчення дії прав на отримання грошових надходжень від такого активу;
- Збереження Групою права на отримання грошових надходжень від такого активу з одночасним прийняттям на себе зобов'язання виплатити їх у повному обсязі третій особі без суттєвих затримок на умовах «транзитної» угоди; або
- Якщо Група передала свої права на отримання грошових надходжень від активу та/або (а) передала практично всі ризики й вигоди, пов'язані з таким активом, або (б) ані передала, ані зберегла за собою практично всі ризики та вигоди, пов'язані з ним, але при цьому передала контроль над активом.

Примітки, що додаються, є невід'ємною частиною консолідованої фінансової звітності.

ПРИМІТКИ ДО КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ **(продовження)**

За рік, що закінчився 31 грудня 2018 року

(у тисячах українських гривень, якщо не вказано інаше)

6. Основні принципи облікової політики (продовження)

У випадку, якщо Група передала свої права на одержання грошових надходжень від активу, при цьому ані передала, ані зберегла за собою практично всі ризики та вигоди, пов'язані з ним, а також не передала контроль над активом, такий актив відображається в обліку в межах тривалої (діючої) участі Групи в цьому активі.

У такому випадку Група визнає пов'язані зобов'язання. Переданий актив та пов'язані зобов'язання оцінюються на основі, що відображає права та зобов'язання, що зберегла Група.

Продовження участі в активі, що має форму гарантії за переданим активом, оцінюється за меншою із двох величин: первісною балансовою вартістю активу або максимальною сумою компенсації, яка може бути пред'явлена Групі до сплати.

Фінансові зобов'язання

Визнання фінансового зобов'язання припиняється в разі погашення, анулювання або закінчення строку дії відповідного зобов'язання.

При заміні одного існуючого фінансового зобов'язання іншим зобов'язанням перед тим самим кредитором, на суттєво різних умовах, або в разі внесення суттєвих змін до умов існуючого зобов'язання, визнання первісного зобов'язання припиняється,

а нове зобов'язання відображається в обліку з визнанням різниці в балансовій вартості зобов'язань у консолідованому звіті про сукупний дохід.

Зменшення корисності фінансових активів

Група визначає, чи існують об'єктивні ознаки зменшення корисності фінансових активів чи групи фінансових активів на кожному звітну дату.

Активи, що обліковуються за амортизованою вартістю

Якщо є об'єктивне свідчення того, що має місце збиток від зменшення корисності позик та дебіторської заборгованості, що обліковуються за амортизованою вартістю, то суму збитку оцінюють як різницю між балансовою вартістю активу та теперішньою вартістю попередньо оцінених майбутніх грошових потоків (за винятком майбутніх кредитних збитків, які не були понесені), дисконтованих за первісною ефективною ставкою відсотка фінансового активу (тобто ефективною ставкою відсотка, обчисленою при первісному визнанні). Балансова вартість активу зменшується напяму або із застосуванням рахунку резервів. Сума збитку визнається у консолідованому звіті про сукупний дохід.

Група спочатку визначає, чи існують об'єктивні ознаки зменшення корисності окремо для фінансових активів, які є окремо суттєвими, а також індивідуальні або сукупні ознаки зменшення корисності фінансових активів, які не є окремо суттєвими. Якщо визначено, що не існує об'єктивних ознак зменшення корисності для окремо оціненого фінансового активу (незалежно від того, чи є він суттєвим), актив включається у групу фінансових активів з подібними характеристиками кредитного ризику, ця група фінансових активів оцінюється на зменшення корисності на сукупній основі. Активи, що оцінюються окремо на предмет зменшення корисності, і стосовно яких визнається або продовжує визнаватися збиток від зменшення корисності, не оцінюються на предмет зменшення корисності на сукупній основі.

Якщо у наступному періоді сума очікуваного збитку від зменшення корисності зменшується і таке зменшення може бути об'єктивно пов'язане з подією, що відбулася після визнання збитку від зменшення корисності, то раніше визнаний збиток від зменшення корисності сторнується. Сума сторнування визнається в консолідованому звіті про сукупний дохід в розмірі, за умови, що балансова вартість активу не перевищує його амортизовану вартість на дату сторнування.

Фінансові інвестиції наявні для продажу

Для фінансових інвестицій, наявних для продажу, Група визначає, чи існують об'єктивні ознаки зменшення корисності інвестиції чи сукупності інвестицій на кожному звітну дату.

Примітки, що додаються, є невід'ємною частиною консолідованої фінансової звітності.

**ПРИМІТКИ ДО КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ
(продовження)**

За рік, що закінчився 31 грудня 2018 року

(у тисячах українських гривень, якщо не вказано інше)

6. Основні принципи облікової політики (продовження)

Для інструментів капіталу, що класифіковані як наявні для продажу, об'єктивною ознакою буде значне або тривале зменшення справедливої вартості інвестиції нижче вартості її придбання. «Значне» зменшення визначається порівняно із первісною вартістю інвестиції, а «Тривале» зменшення визначається порівняно із періодом протягом якого справедлива вартість була меншою за її первісну вартість. Коли існують ознаки зменшення корисності інвестиції, накопичений збиток – оцінений як різниця між ціною придбання та поточною справедливою вартістю, за мінусом будь-якого збитку від зменшення корисності цих інвестицій, раніше визнаного у складі прибутків та збитків – виключається з іншого сукупного доходу та визнається у складі прибутків та збитків. Для боргових інструментів, що класифіковані як наявні для продажу, зменшення корисності оцінюється за тими самими ознаками, що застосовуються до активів, що обліковуються за амортизованою вартістю. Проте, сума збитку від зменшення корисності, що визнається у розмірі накопиченого збитку оціненого як різниця між амортизованою вартістю та поточною справедливою вартістю, за мінусом будь-якого збитку від зменшення корисності цих інвестицій, раніше визнаного у складі прибутків та збитків.

Майбутні відсоткові доходи продовжують нараховуватись відповідно до зменшеної балансової вартості активів із застосуванням ставки відсотку, що застосовувалась для дисконтування майбутніх грошових потоків з метою визначення суми зменшення корисності. Відсотковий дохід визнається як частина фінансового доходу. Якщо у наступному періоді справедлива вартість боргового інструменту збільшується і таке збільшення може бути об'єктивно пов'язане з подією, що відбулася після визнання збитку від зменшення корисності у складі прибутків та збитків, то раніше визнаний збиток від зменшення корисності сторнується через прибутки та збитки.

Забезпечення

Забезпечення визнається тоді, коли Група має теперішнє зобов'язання (юридичне або конструктивне) внаслідок минулої події, та існує ймовірність, що для погашення зобов'язання знадобиться вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди, і сума зобов'язання може бути достовірно оцінена. Коли вплив зміни вартості грошей у часі є суттєвим, сума забезпечення визначається шляхом дисконтування із застосуванням ставки дисконту до оподаткування, що відображає ризики властиві певному зобов'язанню. При застосуванні дисконтування, збільшення суми забезпечення, що відображає проходження часу, визнається як фінансові витрати.

Умовні зобов'язання та активи

Умовні зобов'язання не визнаються у консолідованій фінансовій звітності. Вони розкриваються у примітках до консолідованої фінансової звітності, крім тих випадків, коли ймовірність вибуття ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди, є незначною. Умовні активи не визнаються у консолідованій фінансовій звітності, але інформація про них розкривається у примітках у тому випадку, якщо існує значна ймовірність одержання економічної вигоди.

Винагороди працівникам

Група бере участь у державній пенсійній програмі з визначеними виплатами, яку засновано у законодавчому порядку, участь

у якій є обов'язковою для усіх компаній, що мають робочі місця з особливо шкідливими та важкими умовами праці (Список 1 та Список 2). Зобов'язання Групи за даною програмою виплат формуються поступово, протягом усього періоду трудової діяльності працівника на атестованому у встановленому порядку робочому місці, що дає право на отримання пільгової пенсії.

Крім того, у Групі діють інші програми з визначеною виплатою, які здійснюються у термін більше 12 місяців після закінчення звітного періоду, та підлягають оцінюванню актуарним методом. До таких програм Групи відносяться виплати по закінченні трудової діяльності, такі як одноразові виплати при виході на пенсію, а також інші довгострокові виплати працівникам, такі як виплати до ювілейних дат, визначені галузевою угодою, у сфері залізничного транспорту та колективним договором.

Група здійснює поточні відрахування до Державного пенсійного фонду. Внески розраховуються як певний встановлений законодавством відсоток від загальної суми заробітної плати. Група не має ані юридичного ані конструктивного зобов'язання здійснювати подальші внески щодо заробітної плати. Зобов'язання за внесками виникає разом із зобов'язанням з заробітної плати. Вказані витрати за внесками відносяться до того ж періоду, що й відповідна сума заробітної плати.

Оренда

Визначення того, чи є договір орендною угодою або містить положення про оренду, залежить від сутності операції, а не форми договору, і передбачає оцінку того, чи потребує виконання відповідного договору використання окремого активу або активів, а також передачі прав на використання активу.

Примітки, що додаються, є невід'ємною частиною консолідованої фінансової звітності.

ПРИМІТКИ ДО КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ
(продовження)

За рік, що закінчився 31 грудня 2018 року

(у тисячах українських гривень, якщо не вказано інакше)

6. Основні принципи облікової політики (продовження)

Група як орендар

Фінансова оренда, за якою до Групи переходять практично всі ризики та вигоди, пов'язані з правом власності на орендований актив, капіталізується на дату початку строку оренди за справедливою вартістю орендованого майна, або якщо ця сума є меншою, – за теперішньою вартістю мінімальних орендних платежів. Орендні платежі розподіляються між фінансовими витратами і зменшенням зобов'язання за орендою так, щоб досягти незмінної процентної ставки на непогашену суму зобов'язання. Фінансові витрати визнаються у складі прибутків та збитків.

Капіталізовані орендовані активи амортизуються протягом коротшого з наступних періодів: строку корисного використання активу або строку оренди, якщо відсутня обґрунтована впевненість у тому, що до Групи перейде право власності на актив у кінці строку оренди. У інших випадках, капіталізовані орендовані активи амортизуються протягом строку корисного використання активу. Платежі за операційною орендою визнаються як витрати у складі прибутків та збитків за прямолінійним методом протягом строку оренди.

Група як орендодавець

Оренда, за якою Група не передає всі ризики та вигоди, пов'язані з правом власності на орендований актив, класифікується як операційна оренда. Початкові прямі витрати, понесені при укладенні договору операційної оренди, включаються до балансової вартості активу та списуються протягом строку оренди пропорційно до доходу від оренди. Умовні орендні платежі визнаються як дохід у періоді в якому вони були отримані.

Дохід від договорів з клієнтами

Дохід від договорів з клієнтами визнається, коли контроль над товарами або послугами передається клієнту і оцінюється в сумі, що відображає відшкодування, право на яке Група розраховує отримати в обмін на ці товари або послуги.

Дохід відображається за вирахуванням податку на додану вартість та знижок та після елімінації внутрішньогрупової реалізації у межах Групи.

Група дійшла висновку, що як правило, вона виступає у якості принципала у заключених нею договорах, оскільки вона, зазвичай, контролює товари або послуги, перш ніж передати їх клієнту.

Група визнає доходи від перевезення вантажів та пасажирських перевезень, які задовольняються з плином часу, використовуючи метод за результатами, вимірюючи ступінь надання послуги до повного задоволення цього зобов'язання щодо виконання, пропорційно періоду надання послуг.

Дохід від реалізації готової продукції визнається в момент часу, коли контроль над активом передається замовнику, як правило, при поставці товару.

Група розглядає, чи є в договорі інші обіцянки, які є окремими зобов'язаннями щодо виконання, на які має бути розподілена частина ціни угоди (наприклад, гарантії, бали лояльності клієнтів). При визначенні ціни операції з продажу готової продукції Група розглядає вплив змінної компенсації, наявності значних компонентів фінансування, безготівкового розрахунку, а також винагороду, що підлягає сплаті клієнту (якщо така є).

Як правило, Група отримує короткострокові аванси від своїх клієнтів. Використовуючи практичний прийом, який передбачено в МСФЗ (IFRS) 15, Група не коригує обіцяну суму відшкодування на ефект значного компонента фінансування, якщо на момент укладення договору вона очікує, що період між передачею обіцяної готової продукції або послуги клієнту і оплатою від клієнта буде один рік або менше.

Обмін послугами подібного характеру та вартості

Послуги з перевезень та інші послуги, що надаються іноземним перевізникам Групою, погашаються через операції взаємозаліку з контрагентами. В цілому, взаємозалік здійснюється шляхом обміну послугами подібного характеру та вартості, що не вважається операцією, яка призводить до виникнення доходу. Такі операції обліковуються на нетто основі.

Примітки, що додаються, є невід'ємною частиною консолідованої фінансової звітності.

**ПРИМІТКИ ДО КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ
(продовження)**

За рік, що закінчився 31 грудня 2018 року

(у тисячах українських гривень, якщо не вказано інше)

6. Основні принципи облікової політики (продовження)

Залишки за договорами

Договірні активи

Договірний актив – це право суб'єкта господарювання на компенсацію в обмін на товари або послуги, які суб'єкт господарювання передав клієнтові. Якщо Група виконує передачу товарів та послуг клієнту до того, як клієнт сплатить компенсацію або до того, як настане дата сплати, розмір договірного активу визнається у сумі отриманої компенсації, яка є умовною.

Дебіторська заборгованість

Дебіторська заборгованість – це право Групи на компенсацію, яке є безумовним (наприклад, якщо для того, щоб настала дата сплати такої компенсації, необхідний лише плин часу). Зверніться до облікової політики фінансових активів у розділі Фінансові активи.

Договірне зобов'язання

Договірне зобов'язання – зобов'язання передати товари або послуги клієнтові, за які суб'єкт господарювання отримав компенсацію (або настав строк сплати такої суми) від клієнта. Якщо клієнт сплачує компенсацію до того, як Група передає товари або послуги клієнту, договірне зобов'язання визнається, на дату здійснення оплати чи дату, коли оплата має бути здійснена (залежно від того, яка дата раніше). Договірне зобов'язання визнається як дохід, коли Група виконує свої зобов'язання за договором.

Податки

Поточний податок на прибуток

Поточні податкові активи та зобов'язання за поточний і попередній періоди оцінюються за вартістю, що очікується до відшкодування податковими органами або до сплати податковим органам, згідно з українським податковим законодавством. Ставки податку та податкове законодавство, що використовуються для розрахунку цієї суми, – є такі, що були офіційно чи фактично прийняті на звітну дату.

Відстрочений податок на прибуток

Відстрочений податок на прибуток нараховується за методом зобов'язань станом на дату складання балансу по всіх тимчасових різницях між податковою базою активів і зобов'язань та їх балансовою вартістю, відображеною для цілей фінансової звітності.

Відстрочені податкові зобов'язання визнаються за всіма оподатковуваними тимчасовими різницями, крім:

- ситуацій, коли відстрочене податкове зобов'язання виникає в результаті первісного визнання гудвілу або активу чи зобов'язання в господарській операції, що не є об'єднанням бізнесу, і яке на момент здійснення операції не впливає ані на бухгалтерський прибуток, ані на оподатковуваний прибуток чи збиток;
- оподатковуваних тимчасових різниць, пов'язаних з інвестиціями в дочірні та асоційовані підприємства, якщо материнська компанія може контролювати час сторнування тимчасової різниці й існує ймовірність, що тимчасова різниця не буде сторнована в найближчому майбутньому.

Відстрочені податкові активи визнаються за всіма неоподатковуваними тимчасовими різницями і невикористаним податковим кредитом і податковими збитками, перенесеними на наступні періоди, якщо існує ймовірність отримання оподаткованого прибутку, відносно якого можна застосувати неоподатковувану тимчасову різницю, а також податковий кредит та невикористані податкові збитки, окрім випадків коли:

- відстрочений податковий актив, що стосується неоподатковуваних тимчасових різниць, виникає в результаті первісного визнання активу або зобов'язання в господарській операції, що не є об'єднанням підприємств, і який на момент здійснення операції не впливає ані на бухгалтерський прибуток, ані на оподатковуваний прибуток чи збиток;
- відносно оподатковуваних тимчасових різниць, пов'язаних з інвестиціями в дочірні і асоційовані підприємства, відстрочені податкові активи визнаються, тільки якщо існує ймовірність сторнування тимчасових різниць у найближчому майбутньому і буде отриманий прибуток, що підлягає оподаткуванню відносно якого можна застосувати тимчасову різницю.

Примітки, що додаються, є невід'ємною частиною консолідованої фінансової звітності.

ПРИМІТКИ ДО КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ **(продовження)**

За рік, що закінчився 31 грудня 2018 року

(у тисячах українських гривень, якщо не вказано інаше)

6. Основні принципи облікової політики (продовження)

Балансова вартість відстрочених податкових активів переглядається на дату складання балансу і зменшується, якщо більше не існує ймовірності отримання достатнього оподаткованого прибутку, який дозволив би реалізувати частину або всю суму такого відстроченого податкового активу. Невизнані раніше відстрочені податкові активи переоцінюються на дату балансу і визнаються тоді, коли виникає вірогідність отримання в майбутньому оподаткованого прибутку, що дає можливість реалізувати відстрочений податковий актив.

Відстрочені податкові активи і зобов'язання визначаються за ставками податку, застосування яких очікується при реалізації активу або погашенні зобов'язання, на основі податкових ставок (і положень податкового законодавства), що діють на звітну дату.

Відстрочений податок на прибуток, що стосується статей іншого сукупного доходу або тих, які визнаються безпосередньо у складі капіталу, визнається у складі іншого сукупного доходу або безпосередньо у складі капіталу, а не у складі прибутків та збитків.

Відстрочені податкові активи і відстрочені податкові зобов'язання підлягають взаємозаліку за наявності повного юридичного права зарахувати поточні податкові активи в рахунок поточних податкових зобов'язань, якщо вони відносяться до податків на прибуток, нарахованих тим самим податковим органом на той самий суб'єкт господарювання.

Податок на додану вартість

Доходи, витрати та активи визнаються за вирахуванням суми податку на додану вартість (ПДВ), крім таких випадків:

- ПДВ, що виникає при придбанні активів чи послуг, не підлягає відшкодуванню податковими органами. В такому випадку ПДВ визнається як частина витрат на придбання активу або частина витратної статті, залежно від обставин;
- дебіторська і кредиторська заборгованість, що відображається з урахуванням суми ПДВ.

Чиста сума податку на додану вартість, що підлягає відшкодуванню податковими органами або сплачується їм, включається до дебіторської або кредиторської заборгованості, відображеної у звіті про фінансовий стан.

7. Стандарти та тлумачення випущені, але які не набрали чинності

Нижче наводяться стандарти та тлумачення, які були випущені, але ще не набрали чинності на дату випуску консолідованої фінансової звітності Групи. Група має намір застосувати ці стандарти та тлумачення, якщо вони застосовні, з дати набрання ними чинності.

МСФЗ (IFRS) 16 «Оренда»

МСФЗ (IFRS) 16 був випущений в січні 2016 року і замінює собою МСБО (IAS) 17 «Оренда», тлумачення КТМФЗ (IFRIC) 4 «Визначення, чи містить угода оренду», тлумачення ПКТ (SIC) 15 «Операційна оренда: заохочення» і тлумачення ПКТ (SIC) 27 «Оцінка сутності операцій, які мають юридичну форму угоди про оренду». МСФЗ (IFRS) 16 встановлює принципи визнання, оцінки, подання та розкриття інформації про оренду і вимагає, щоб орендарі відображали в обліку всі договори оренди з використанням єдиної моделі обліку в балансі, аналогічно порядку обліку, передбаченому в МСБО (IAS) 17 для фінансової оренди. Стандарт передбачає два звільнення від визнання для орендарів – щодо оренди активів з низькою вартістю (наприклад, персональних комп'ютерів) і короткострокової оренди (оренди з терміном не більше 12 місяців). На дату початку оренди орендар буде визнавати зобов'язання щодо орендних платежів (зобов'язання з оренди), а також актив, який представляє право користування базовим активом протягом терміну оренди (актив у формі права користування).

Примітки, що додаються, є невід'ємною частиною консолідованої фінансової звітності.

ПРИМІТКИ ДО КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ (продовження)

За рік, що закінчився 31 грудня 2018 року

(у тисячах українських гривень, якщо не вказано інакше)

7. Стандарти та тлумачення випущені, але які не набрали чинності (продовження)

Орендарі будуть зобов'язані визнавати витрати на відсотки за зобов'язанням по оренді окремо від витрат по амортизації активу в формі права користування. Орендарі також повинні будуть переоцінювати зобов'язання з оренди при настанні певної події (наприклад, зміни термінів оренди, зміни майбутніх орендних платежів в результаті зміни індексу або ставки, що використовуються для визначення таких платежів). У більшості випадків орендар буде враховувати суми переоцінки зобов'язання з оренди в якості коригування активу в формі права користування. Порядок обліку для орендодавця відповідно до МСФЗ (IFRS) 16 практично не змінюється в порівнянні з діючими в даний момент вимогами МСБО (IAS) 17. Орендодавці будуть продовжувати класифікувати оренду, використовуючи ті ж принципи класифікації, що і в МСБО (IAS) 17, виділяючи при цьому два види оренди: операційну і фінансову.

МСФЗ (IFRS) 16, який набуває чинності для річних періодів, що починаються 1 січня 2019 року або після цієї дати, вимагає від орендодавців і орендарів розкриття більшого обсягу інформації в порівнянні з МСБО (IAS) 17. Наразі Група оцінює можливий вплив МСФЗ (IFRS) 16 на фінансову звітність.

МСФЗ (IFRS) 17 «Страхові контракти»

В травні 2017 року Рада з МСБО випустила МСФЗ (IFRS) 17 «Страхові контракти», новий всеосяжний стандарт фінансової звітності для страхових контрактів, який розглядає питання визнання і оцінки, подання та розкриття інформації. Коли МСФЗ (IFRS) 17 вступить в силу, він замінить собою МСФЗ (IFRS) 4 «Страхові контракти», який був випущений в 2005 році. МСФЗ

(IFRS) 17 застосовується до всіх видів договорів страхування (тобто страхування життя і страхування, відмінне від страхування життя, пряме страхування і перестрахування) незалежно від виду організації, яка випускає їх, а також до певних гарантій та фінансових інструментів з умовами дискреційної участі. Є кілька винятків зі сфери застосування. Основна мета МСФЗ (IFRS) 17 полягає в наданні моделі обліку контрактів страхування, яка є більш ефективною і послідовною для страховиків. На відміну від вимог МСФЗ (IFRS) 4, які в основному базуються на попередніх місцевих облікових політиках, МСФЗ (IFRS) 17 надає комплексну модель обліку страхових контрактів, покриваючи всі відповідні аспекти бухгалтерського обліку. В основі МСФЗ (IFRS) 17 лежить універсальна модель, доповнена:

- Певні модифікації для страхових контрактів з умовами прямої участі (метод змінної винагороди).
- Спрощений підхід (підхід на основі розподілу премії) в основному для короткострокових контрактів.

МСФЗ (IFRS) 17 набуває чинності для звітних періодів, що починаються 1 січня 2021 року або після цієї дати, при цьому необхідно вказати порівняльну інформацію. Допускається застосування до цієї дати за умови, що організація також застосовує МСФЗ (IFRS) 9 і МСФЗ (IFRS) 15 на дату першого застосування МСФЗ (IFRS) 17 або до неї. Наразі Група оцінює можливий вплив МСФЗ (IFRS) 17 на фінансову звітність.

Тлумачення КТМФЗ (IFRIC) 23 «Невизначеність щодо розрахунку податку на прибуток»

Тлумачення розглядає порядок обліку податку на прибуток в умовах існування невизначеності щодо податкових трактувань, що впливає на застосування МСБО (IAS) 12. Тлумачення не застосовується до податків або зборів, які не належать до сфери застосування МСБО (IAS) 12, а також не містить особливих вимог, що стосуються відсотків і штрафів, пов'язаних з невизначеними податковими трактуваннями. Зокрема, інтерпретація розглядає наступні питання:

- чи розглядає організація невизначені податкові трактування окремо;
- припущення, які організація робить щодо перевірки податкових трактувань податковими органами;
- як організація визначає оподатковуваний прибуток (податковий збиток), податкову базу, невикористані податкові збитки, невикористані податкові пільги і ставки податку;
- як організація розглядає зміни фактів і обставин.

Організація повинна вирішити, чи розглядати кожне невизначене податкове трактування окремо або разом з однією або кількома іншими невизначеними податковими трактуваннями. Необхідно використовувати підхід, який дозволить точніше передбачити результат вирішення невизначеності. Тлумачення набуває чинності для річних звітних періодів, що починаються 1 січня 2019 року або після цієї дати. Допускаються певні полегшення при переході. Застосування тлумачення може викликати складнощі у компаній, особливо у тих, які функціонують у більш складному транснаціональному податковому середовищі.

Примітки, що додаються, є невід'ємною частиною консолідованої фінансової звітності.

ПРИМІТКИ ДО КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ **(продовження)**

За рік, що закінчився 31 грудня 2018 року

(у тисячах українських гривень, якщо не вказано інакше)

7. Стандарти та тлумачення випущені, але які не набрали чинності (продовження)

Компаніям доведеться також визначити чи вони організували відповідні процеси та процедури таким чином, щоб отримувати інформацію на регулярній основі, оскільки це необхідно для виконання вимог, зазначених в тлумаченні, та розкриття відповідної інформації. Тлумачення не матиме впливу на фінансову звітність чи облікові політики Групи.

Зміни до МСФЗ (IFRS) 9 - «Умови дострокового погашення з потенційним від'ємним відшкодуванням»

Відповідно до МСФЗ (IFRS) 9 борговий інструмент може бути оцінений за амортизованою вартістю або за справедливою вартістю через інший сукупний дохід за умови, що передбачені договором грошові потоки є «виключно виплатами основної суми боргу та відсотків на непогашену частину основної суми боргу» (критерій SPPI) та інструмент утримується в рамках відповідної бізнес-моделі, яка дозволяє таку класифікацію. Зміни до МСФЗ (IFRS) 9 роз'яснюють, що фінансовий актив відповідає критерію SPPI незалежно від того, яка подія або обставина приводить до дострокового розірвання договору, а також незалежно від того, яка сторона сплачує або отримує обґрунтовану компенсацію за дострокове розірвання договору.

Зміни застосовуються ретроспективно і набувають чинності для річних періодів, що починаються 1 січня 2019 року, при цьому допускається застосування до цієї дати. Очікується, що дані зміни не матимуть впливу на фінансову звітність Групи.

Зміни до МСФЗ (IFRS) 10 та МСБО (IAS) 28 - «Продаж або внесок активів в угодах між інвестором і його асоційованою організацією або спільним підприємством»

Зміни розглядають протиріччя між МСФЗ (IFRS) 10 та МСБО (IAS) 28 в частині обліку втрати контролю над дочірньою організацією, яка продається асоційованій організації або спільному підприємству або вноситься в них. Зміни роз'яснюють, що прибуток або збиток, які виникають в результаті продажу або внеску активів, що представляють собою бізнес згідно з визначенням в МСФЗ (IFRS) 3, в угоді між інвестором і його асоційованою організацією або спільним підприємством, визнаються в повному обсязі. Однак прибуток або збиток, які виникають в результаті продажу або внеску активів, які не становлять собою бізнес, визнаються тільки в межах часток участі, наявних у інших, ніж організація, інвесторів в асоційованій організації або спільному підприємстві.

Рада з МСБО перенесла дату набуття чинності даних змін на невизначений термін, однак організація, яка застосовує дані зміни достроково, повинна застосовувати їх перспективно. Очікується, що дані зміни не матимуть впливу на фінансову звітність Групи.

Зміни до МСБО (IAS) 19 - «Зміна програми, скорочення або розрахунок»

Зміни до МСБО (IAS) 19 розглядають порядок обліку у випадках, коли зміна програми, скорочення або розрахунок відбувається протягом звітного періоду. Зміни роз'яснюють, що якщо зміна програми, скорочення або розрахунок відбувається протягом звітного періоду, організація повинна:

- визначити вартість поточних послуг стосовно решти періоду після зміни програми, скорочення або розрахунку, виходячи з актуарних припущень, використаних для переоцінки чистого зобов'язання (активу) за визначеною виплатою, що відображають виплати, які пропонуються за програмою, і активи програми після цієї події;
- визначити чистий відсоток стосовно решти періоду після зміни програми, скорочення або розрахунку, з використанням: чистого зобов'язання (активу) за визначеною виплатою, що відображають виплати, які пропонуються за програмою, і активи програми після цієї події; і ставки дисконту, використаної для переоцінки цього чистого зобов'язання (активу) за визначеною виплатою.

Зміни також роз'яснюють, що організація повинна спочатку визначити вартість раніше наданих послуг або прибуток чи збиток від розрахунку, без урахування впливу «стелі» активу. Ця сума визнається у прибутку або збитку. Потім організація повинна визначити вплив «стелі» активу після зміни програми, скорочення або розрахунку. Зміна даного впливу, за винятком сум, включених в чистий відсоток, визнається в іншому сукупному доході.

Дані зміни застосовуються щодо змін програми, скорочення або розрахунку, які відбулися на дату або після початку першого річного звітного періоду, що починається 1 січня 2019 року або після цієї дати, при цьому допускається застосування до цієї дати. Дані зміни будуть застосовуватися тільки у відношенні майбутніх змін програми Групи, скорочення або розрахунку.

Зміни до МСБО (IAS) 28 - «Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства»

Зміни роз'яснюють, що суб'єкт господарювання застосовує МСФЗ (IFRS) 9 до довгострокових інвестицій у асоційовані або спільні підприємства, до яких не застосовується метод участі в капіталі, що по суті є частиною чистої інвестиції в асоційоване або спільне підприємство (довгострокові внески). Це роз'яснення є важливим, оскільки це означає, що модель очікуваних кредитних збитків згідно з МСФЗ (IFRS) 9 застосовується до таких довгострокових інвестицій.

Примітки, що додаються, є невід'ємною частиною консолідованої фінансової звітності.

**ПРИМІТКИ ДО КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ
(продовження)**

За рік, що закінчився 31 грудня 2018 року

(у тисячах українських гривень, якщо не вказано інакше)

7. Стандарти та тлумачення випущені, але які не набрали чинності (продовження)

У змінах також пояснюється, що при застосуванні МСФЗ (IFRS) 9 організація не бере до уваги збитки, понесені асоційованим або спільним підприємством, чи збитки від зменшення корисності чистої інвестиції, визнані в якості коригувань чистих інвестицій в асоційоване або спільне підприємство, що виникають внаслідок застосування МСБО (IAS) 28 «Інвестиції в асоційовані організації та спільні підприємства».

Зміни набувають чинності ретроспективно для річних звітних періодів, що починаються 1 січня 2019 року або після цієї дати, при цьому допускається застосування до цієї дати. Наразі Група оцінює можливий вплив змін до МСБО (IAS) 28 на фінансову звітність.

Щорічні поліпшення МСФЗ: цикл 2015-2017 років (випущені у грудні 2017 року)

Дані поліпшення включають такі зміни:

МСФЗ (IFRS) 3 «Об'єднання бізнесу»

Зміни пояснюють, що коли суб'єкт господарювання отримує контроль над бізнесом, який є спільною операцією, він застосовує вимоги до об'єднання бізнесу, досягнутих поетапно, включаючи переоцінку раніше утримуваних часток у активах та зобов'язаннях спільної операції за справедливою вартістю. При цьому покупець переоцінює всю свою раніше утримувану частку у спільній операції.

Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до об'єднання бізнесу, для якого дата придбання є датою початку або датою після початку першого річного звітного періоду, що починається 1 січня 2019 року або після цієї дати, при цьому допускається застосування до цієї дати. Очікується, що зміни не матимуть впливу на фінансову звітність чи облікові політики Групи.

МСФЗ (IFRS) 11 «Спільна діяльність»

Сторона, яка бере участь у спільній операції, але не має спільного контролю, може отримати спільний контроль за спільною операцією, в якій діяльність спільної операції являє собою підприємство, як це визначено в МСФЗ (IFRS) 3. Зміни роз'яснюють, що раніше утримувані частки у цій спільній операції не переоцінюються.

Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до операцій, в яких він отримує спільний контроль на дату початку або після початку першого річного звітного періоду, який починається 1 січня 2019 року або після цієї дати, при цьому допускається застосування до цієї дати. Очікується, що зміни не матимуть впливу на фінансову звітність чи облікові політики Групи.

МСБО (IAS) 12 «Податки на прибуток»

Зміни роз'яснюють, що податкові наслідки доходу у формі дивідендів більш прямо пов'язані з минулими операціями чи подіями, які спричинили розподіл прибутку, ніж з виплатами власникам. Таким чином, суб'єкт господарювання визнає податкові наслідки доходу у формі дивідендів у складі прибутку або збитку, іншого сукупного доходу або капіталу, у відповідності до того, як суб'єкт господарювання спочатку визнав такі минулі операції чи події.

Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до річних звітних періодів, що починаються з 1 січня 2019 року або після цієї дати, при цьому допускається застосування до цієї дати. Очікується, що зміни не матимуть впливу на фінансову звітність чи облікові політики Групи.

МСБО (IAS) 23 «Витрати на позики»

Зміни роз'яснюють, що суб'єкт господарювання повинен визнавати позики, отримані спеціально для придбання кваліфікованого активу, в складі позик на загальні цілі, коли завершено практично всі роботи, які необхідні для підготовки цього активу для використання за призначенням або для продажу.

Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до витрат на позики, що були понесені на дату початку річного звітного періоду,

в якому суб'єкт господарювання вперше застосовує ці зміни, або після цієї дати. Суб'єкт господарювання повинен застосовувати ці зміни до річних звітних періодів, що починаються з 1 січня 2019 року або після цієї дати, при цьому допускається застосування до цієї дати. Очікується, що зміни не матимуть впливу на фінансову звітність чи облікові політики Групи.

Примітки, що додаються, є невід'ємною частиною консолідованої фінансової звітності.

ПРИМІТКИ ДО КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ **(продовження)**

За рік, що закінчився 31 грудня 2018 року

(у тисячах українських гривень, якщо не вказано інаше)

8. Інформація за сегментами

У цілях управління, Група розподілена на бізнес-підрозділи, виходячи з послуг, що надаються, і складається з таких п'яти звітних операційних сегментів:

- Сегмент «*Вантажні перевезення*» включає послуги з вантажних перевезень, що надаються Групою.
- Сегмент «*Міжміські пасажирські перевезення*» включає в себе послуги з міжрегіональних пасажирських перевезень, що надаються Групою.
- Сегмент «*Приміські пасажирські перевезення*» включає в себе послуги з перевезень пасажирів в межах одного регіону.
- Сегмент «*Допоміжна діяльність*» в основному, включає в себе діяльність окремих структурних підрозділів Регіональних філій та філій Товариства, які виробляють продукцію та надають послуги для власного споживання в межах Товариства, а також для реалізації третім сторонам, що не входять до складу Групи. Сегмент «Допоміжна діяльність» виробляє промислову продукцію, та надає послуги, пов'язані з вантажними перевезеннями, приміськими пасажирськими перевезеннями, будівництвом, реконструкцією та модернізацією залізничного полотна та транспортної інфраструктури, ремонтами та технічним обслуговуванням різних видів залізничного обладнання тощо. Передача продукції (робіт, послуг) між структурними підрозділами однієї філії та між філіями в межах Товариства вважається внутрішнім оборотом і відображається як перерозподіл витрат (рядок «Витрати, перерозподілені між іншими сегментами») без відображення на рахунках обліку доходів (за виключенням певних видів операцій). Сегмент, що отримує перерозподілені витрати, відображає їх у категорії «Інші витрати».
- Операції сегмента «Допоміжна діяльність» не потребують розкриття в якості окремих сегментів, оскільки є індивідуально несуттєвими. У зв'язку з тим, що дані операції мають різні індивідуальні економічні характеристики, вони не можуть бути включені в перелічені вище інші операційні сегменти.
- «*Всі інші сегменти*» включає в себе послуги з ремонту та технічного обслуговування рухомого складу та інші послуги, що надаються дочірніми підприємствами Товариства.

Управлінський персонал здійснює моніторинг операційних результатів діяльності кожного з підрозділів окремо для цілей прийняття рішень про розподіл ресурсів і оцінки результатів їх діяльності та не здійснює моніторинг балансів активів та зобов'язань відповідних сегментів, оскільки такі суми презентуються управлінському персоналу на не регулярній основі. Результати діяльності сегментів оцінюються на основі їх операційного прибутку або збитків, їх оцінка здійснюється відповідно до оцінки операційного прибутку або збитків в управлінській звітності, що відрізняються від консолідованої фінансової звітності, підготовленої відповідно до МСФЗ, оскільки вона базується на даних, що не враховують вплив деяких МСФЗ коригувань, які можуть вважатися необхідними для приведення управлінської звітності у відповідність до консолідованої фінансової звітності за МСФЗ та управляються на рівні Групи.

Практично всі операційні активи Групи знаходяться на території України, і більшість послуг, що надаються Групою, надаються на території України.

Доходи сегмента являють собою доходи, що безпосередньо можуть бути віднесені до сегмента, враховуючи як продаж зовнішнім покупцям, так і операції з іншими сегментами. Доходи сегмента не включають:

- процентні доходи;
- доходи від курсових різниць;
- доходи від вибуття, зміни справедливої вартості та зменшення від переоцінки активів/доходів від сторнування попередньо визнаного зменшення;
- доходи від вибуття основних засобів;
- інші доходи.

Витрати сегмента являють собою витрати, які безпосередньо можуть бути віднесені на діяльність даного сегмента, та витрати, які можуть бути розподілені на систематичній основі, з урахуванням витрат, що пов'язані як з продажем зовнішнім покупцям, так і операціями з іншими сегментами.

Операційний результат сегмента розраховується як різниця між доходами сегмента і витратами сегмента. Ціни по операціям між операційними сегментами встановлюються на комерційній основі, аналогічно операціям з третіми сторонами, за виключенням операцій з передачі електроенергії.

Група змінила розкриття інформації за сегментами у 2018 році, доповнивши витрати сегментів рядком «Інші витрати» та інформацією щодо внутрішнього перерозподілу витрат від сегменту «Допоміжна діяльність» іншим сегментам. Зміни спричинені тим, що управлінський персонал став більш детально аналізувати результати діяльності інших сегментів з урахуванням перерозподілу витрат від сегменту «Допоміжна діяльність». Презентація інформації за сегментами за 2017 рік була змінена для забезпечення відповідності з розкриттям за 2018 рік.

Примітки, що додаються, є невід'ємною частиною консолідованої фінансової звітності.

ПРИМІТКИ ДО КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ (продовження)

За рік, що закінчився 31 грудня 2018 року

(у тисячах українських гривень, якщо не вказано інакше)

8. Інформація за сегментами (продовження)

За рік, що закінчився 31 грудня 2018 року	Вантажні перевезення	Міжміські пасажирські перевезення	Приміські пасажирські перевезення	Допоміжна діяльність	Всі інші сегменти	Нерозподілені елементи	Елімінації (А)	Коригування (В)	Всього
Доходи від реалізації зовнішнім покупцям	70 571 336	7 841 586	650 131	7 292 309	121 571	-	(3 074 526)	-	83 402 407
Доходи від реалізації іншим сегментам	-	-	-	8 443 525	2 386 132	-	(10 829 657)	-	-
Всього доходи від реалізації	70 571 336	7 841 586	650 131	15 735 834	2 507 703	-	(13 904 183)	-	83 402 407
Витрати на персонал	(21 994 645)	(7 099 678)	(3 295 323)	(5 637 140)	(825 977)	(1 191 535)	729 220	(1 269 990)	(40 585 068)
Амортизація	(9 068 479)	(1 469 916)	(734 913)	(1 081 131)	(35 786)	(187 198)	29 945	-	(12 547 478)
Електроенергія	(5 847 201)	(1 537 399)	(844 407)	(9 221 647)	(64 158)	(11 419)	8 405 761	(35 276)	(9 155 746)
Пальне	(6 338 744)	(1 326 993)	(764 168)	(967 505)	(59 693)	(3 976)	55 529	-	(9 405 550)
Ремонт та обслуговування	(4 479 767)	(968 211)	(690 936)	(428 404)	(1 453 870)	(45 366)	1 542 143	(567 065)	(7 091 476)
Інші витрати	(6 227 415)	(1 490 733)	(621 710)	(1 743 830)	(131 672)	(681 888)	7 571 948	3 033 017	(292 283)
Витрати, перерозподілені між іншими сегментами	-	-	-	4 430 363	-	-	(4 430 363)	-	-
Операційний результат сегменту	16 615 085	(6 051 344)	(6 301 326)	1 086 540	(63 453)	(2 121 382)	-	1 160 686	4 324 806

Примітки, що додаються, є невід'ємною частиною консолідованої фінансової звітності.

ПРИМІТКИ ДО КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ (продовження)

За рік, що закінчився 31 грудня 2018 року

(у тисячах українських гривень, якщо не вказано інакше)

8. Інформація за сегментами (продовження)

За рік, що закінчився 31 грудня 2017 року	Вантажні перевезення	Міжміські пасажирські перевезення	Приміські пасажирські перевезення	Допоміжна діяльність	Всі інші сегменти	Нерозподілені елементи	Елімінації (А)	Коригування (В)	Всього
Доходи від реалізації зовнішнім покупцям	60 990 787	6 745 313	588 844	6 498 480	8 539	–	(893 812)	–	73 938 151
Доходи від реалізації іншим сегментам	–	–	–	7 409 197	1 776 779	–	(9 185 976)	–	–
Всього доходи від реалізації	60 990 787	6 745 313	588 844	13 907 677	1 785 318	–	(10 079 788)	–	73 938 151
Витрати на персонал	(17 408 628)	(5 317 605)	(2 584 647)	(4 635 870)	(617 177)	(607 129)	585 004	(1 387 943)	(31 973 995)
Амортизація	(10 714 216)	(1 633 342)	(870 424)	(1 274 147)	(35 867)	(168 306)	33 997	–	(14 662 305)
Електроенергія	(5 306 396)	(1 253 580)	(722 395)	(7 952 118)	(56 356)	–	7 428 242	(3 330)	(7 865 933)
Пальне	(4 970 812)	(955 452)	(604 993)	(768 600)	(47 462)	(5 531)	44 988	–	(7 307 862)
Ремонт та обслуговування	(3 757 517)	(837 248)	(527 679)	(366 776)	(1 106 424)	–	1 447 333	(661 380)	(5 809 691)
Інші витрати	(4 755 767)	(1 423 272)	(555 621)	(1 363 423)	(11 210)	(1 717 709)	3 938 387	4 827 223	(1 061 392)
Витрати, перерозподілені між іншими сегментами	–	–	–	3 398 163	–	–	(3 398 163)	–	–
Операційний результат сегменту	14 077 451	(4 675 186)	(5 276 915)	944 906	(89 178)	(2 498 675)	–	2 774 570	5 256 973

Примітки, що додаються, є невід'ємною частиною консолідованої фінансової звітності.

**ПРИМІТКИ ДО КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ
(продовження)**

За рік, що закінчився 31 грудня 2018 року
(у тисячах українських гривень, якщо не вказано інше)

8. Інформація за сегментами (продовження)

(А) Доходи та маржа по операціях між сегментами виключаються під час консолідації.

(В) Операційний результат кожного операційного сегмента не включає наступні коригування, що представляють собою різницю між управлінською звітністю та консолідованою фінансовою звітністю, що підготовлена у відповідності до МСФЗ за рік, що закінчився 31 грудня:

	<u>2018</u>	<u>2017</u>
Рекласифікація інших витрат для цілей презентації за МСФЗ	1 160 686	2 774 570
Коригування у результаті різниць між обліковими політиками управлінського обліку та МСФЗ	<u>1 160 686</u>	<u>2 774 570</u>
Узгодження прибутку:		
	<u>2018</u>	<u>2017</u>
Операційний результат сегменту	5 285 502	4 981 078
Коригування у результаті різниць між обліковими політиками управлінського обліку та МСФЗ	1 160 686	2 774 570
Нерозподілені суми	(2 121 382)	(2 498 675)
Статті не включені у витрати сегменту		
Податки, крім податку на прибуток	(1 262 153)	(1 803 000)
Витрати на соціальне забезпечення	(677 887)	(470 130)
Зміна забезпечення	(134 241)	(100 243)
Інші доходи	1 352 746	2 451 001
Фінансові доходи	202 624	554 799
Фінансові витрати	(3 463 631)	(3 810 903)
Чистий прибуток/(збиток) від курсових різниць	538 820	(1 139 624)
Частка в прибутку/(збитку) асоційованих підприємств	59 393	(166 780)
Прибуток до оподаткування	<u>940 477</u>	<u>772 093</u>

Примітки, що додаються, є невід'ємною частиною консолідованої фінансової звітності.

ПРИМІТКИ ДО КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ (продовження)

За рік, що закінчився 31 грудня 2018 року

(у тисячах українських гривень, якщо не вказано інше)

9. Основні засоби

Первісна вартість / переоцінена сума	Земельні ділянки	Будівлі, споруди та інфраструктура	Земляне покриття та верхня будова колії	Локомотиви	Вагони	Машини, обладнання, інструменти та інші основні засоби	Транспортні засоби	Незавершене будівництво та не встановлене обладнання	Всього
На 1 січня 2018	45 640 553	72 332 419	83 139 689	20 710 754	40 374 510	18 369 141	2 051 032	9 096 093	291 714 191
Надходження	–	–	–	–	–	–	–	17 424 174	17 424 174
Перемищення	17 537	2 999 869	3 311 551	3 379 039	5 819 106	1 677 402	146 492	(17 350 996)	–
Вибуття	–	(34 002)	(10 330)	–	(103)	(1 925)	(1)	–	(46 361)
Перекласифікація між групами	23 781	(10 249 323)	14 057 465	1 468 983	(4 015 232)	(1 592 537)	306 863	–	–
Перекласифікація в активах неконтрольованих територій (Примітка 2)	–	30 251	13 959	595 380	(2 645 028)	21 197	(696)	(16 978)	(2 001 915)
На 31 грудня 2018	45 681 871	65 079 214	100 512 334	26 154 156	39 533 253	18 473 278	2 503 690	9 152 293	307 090 089
Накопичена амортизація									
На 1 січня 2018	–	14 186 034	12 872 321	6 821 591	11 709 750	7 737 815	613 768	2 031 050	55 972 329
Амортизація	–	2 873 965	3 899 595	1 110 473	2 871 278	1 703 788	224 025	–	12 683 124
Вибуття	–	(10 239)	(2 783)	–	(66)	(1 667)	–	–	(14 755)
Перекласифікація між групами	–	(3 488 556)	4 784 731	499 299	(1 356 138)	(543 435)	104 099	–	–
Перекласифікація в активах неконтрольованих територій (Примітка 2)	–	23 608	19 384	576 916	119 433	9 476	(655)	–	748 162
На 31 грудня 2018	–	13 584 812	21 573 248	9 008 279	13 344 257	8 905 977	941 237	2 031 050	69 388 860
Чиста балансова вартість									
На 1 січня 2018	45 640 553	58 146 385	70 267 368	13 889 163	28 664 760	10 631 326	1 437 264	7 065 043	235 741 862
На 31 грудня 2018	45 681 871	51 494 402	78 939 086	17 145 877	26 188 996	9 567 301	1 562 453	7 121 243	237 701 229

Примітки, що додаються, є невід'ємною частиною консолідованої фінансової звітності.

ПРИМІТКИ ДО КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ (продовження)

За рік, що закінчився 31 грудня 2018 року

(у тисячах українських гривень, якщо не вказано інакше)

9. Основні засоби (продовження)

	Земельні ділянки	Будівлі, споруди та інфраструктура	Земляне покриття та верхня будова колії	Локомотиви	Вагони	Машини, обладнання, інструменти та інші основні засоби	Транспортні засоби	Незавершене будівництво та не встановлене обладнання	Всього
Первісна вартість / переоцінена сума									
На 1 січня 2017	45 647 046	74 822 084	82 563 874	19 796 853	35 933 527	19 279 284	3 053 184	8 017 402	289 113 254
Надходження	–	–	–	–	–	–	–	11 312 881	11 312 881
Переміщення	–	298 398	2 122 838	1 270 255	4 674 756	1 162 416	206 133	(9 734 796)	–
Вибуття	–	(6)	–	–	–	(746)	(5)	–	(757)
Надходження в результаті об'єднання бізнесу (Примітка 16)	–	11 622	1 307	–	–	23 010	456	1 086	37 481
Переключення до активів неконтрольованих територій (Примітка 2)	(6 493)	(2 799 679)	(1 548 330)	(356 354)	(233 773)	(2 094 823)	(1 208 736)	(500 480)	(8 748 668)
На 31 грудня 2017	45 640 553	72 332 419	83 139 689	20 710 754	40 374 510	18 369 141	2 051 032	9 096 093	291 714 191
Накопичена амортизація									
На 1 січня 2017	–	11 001 347	8 194 444	5 201 722	7 792 129	6 561 587	308 940	2 031 050	41 091 219
Амортизація	–	3 175 386	4 676 886	1 619 869	3 917 621	1 155 425	304 377	–	14 849 564
Вибуття	–	(6)	–	–	–	(745)	(5)	–	(756)
Надходження в результаті об'єднання бізнесу (Примітка 16)	–	9 307	991	–	–	21 548	456	–	32 302
На 31 грудня 2017	–	14 186 034	12 872 321	6 821 591	11 709 750	7 737 815	613 768	2 031 050	55 972 329
Чиста балансова вартість									
На 1 січня 2017	45 647 046	63 820 737	74 369 430	14 595 131	28 141 398	12 717 697	2 744 244	5 986 352	248 022 035
На 31 грудня 2017	45 640 553	58 146 385	70 267 368	13 889 163	28 664 760	10 631 326	1 437 264	7 065 043	235 741 862

Примітки, що додаються, є невід'ємною частиною консолідованої фінансової звітності.

ПРИМІТКИ ДО КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ
(продовження)

За рік, що закінчився 31 грудня 2018 року

(у тисячах українських гривень, якщо не вказано інаше)

9. Основні засоби (продовження)

Переоцінка основних засобів

При Реорганізації із державного підприємства у акціонерне товариство активи, у тому числі основні засоби, та зобов'язання повинні бути оцінені за справедливою вартістю. Основні засоби були переоцінені незалежним оцінником станом на 31 липня 2014 року у відповідності до нормативних вимог, які висуваються до оцінки майна при формуванні статутного капіталу. Ефект від переоцінки був відображений станом на 30 листопада 2015 року, дату завершення Реорганізації для цілей складання консолідованої фінансової звітності, з урахуванням ефекту від амортизації основних засобів до переоцінки за період з 31 липня 2014 року до 1 грудня 2015 року та руху основних засобів за зазначений період.

Земельні ділянки

До складу земельних ділянок включено вартість прав постійного користування земельними ділянками у сумі 45 681 871 тис. грн., яка була визначена на підставі оцінки майна для цілей формування статутного капіталу (Примітка 16) окремо від об'єктів основних засобів, які можуть бути розташовані на цих земельних ділянках. Результати такої оцінки можуть відрізнятися від оцінки, здійсненої для цілей відображення у фінансовій звітності, підготовленої у відповідності до МСФЗ.

За рік, що закінчився, Група отримала у власність земельну ділянку в сумі 154 тис. грн., а також набула право постійного користування земельними ділянками у сумі 17 383 тис. грн.

Управлінський персонал вважає, що оскільки зазначений облік прав постійного користування земельними ділянками окремо від відповідних об'єктів основних засобів регламентується законодавством з реорганізації із державного підприємства у акціонерне товариство, то уникнути його не можливо при складанні цієї консолідованої фінансової звітності.

Основні засоби, закріплені на праві господарського відання

Деякі об'єкти основних засобів, а саме – магістральні залізничні лінії загального користування та розміщені на них технологічні споруди, передавальні пристрої тощо, що безпосередньо використовуються для забезпечення процесу перевезень, були закріплені за Товариством на праві господарського відання (Примітка 16). Право господарського відання дозволяє володіти, користуватися і розпоряджатися майном, окрім дій з розпорядження майном, які можуть призвести до відчуження такого майна.

Залишкова вартість активів, що отримані на праві господарського відання, становила 96 035 916 тис. грн. станом на 31 грудня 2018 року (2017: 98 640 070 тис. грн.).

Об'єкти соціальної інфраструктури

Балансова вартість об'єктів соціальної інфраструктури та інших невиробничих активів станом на 31 грудня 2018 року становила 2 333 687 тис. грн. (2017: 3 360 681 тис. грн.). Ці активи, в основному, включають житлові будинки, лікарні, їдальні та інше подібне майно.

Передоплати за основні засоби

Незавершене будівництво та невстановлене обладнання на 31 грудня 2018 року включало передоплати за основні засоби у сумі 733 806 тис. грн. (2017: 278 159 тис. грн.).

Капіталізовані витрати на амортизацію

За рік, який закінчився 31 грудня 2018 року, Група капіталізувала до статті незавершеного будівництва витрати на амортизацію задіяного обладнання в сумі 174 611 тис. грн. (2017: 219 561 тис. грн.).

Капіталізовані витрати по запозиченнях

В 2018 р. витрати по запозиченнях у сумі 35 954 тис. грн. були капіталізовані до складу відповідних кваліфікованих активів (2017: 16 339 тис. грн.). Ставки, які використовуються для визначення суми витрат, які підлягають капіталізації, становлять LIBOR 6 міс + 1-6% та EURIBOR 6 місяців + 0,4% і являють собою ефективну процентну ставку по конкретному процентному кредиту.

Повністю амортизовані об'єкти

Станом на 31 грудня 2018 року переоцінена вартість повністю амортизованих об'єктів, які ще використовуються Групою, становила 19 515 029 тис. грн. (2017: 14 488 757 тис. грн.).

Примітки, що додаються, є невід'ємною частиною консолідованої фінансової звітності.

**ПРИМІТКИ ДО КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ
(продовження)**

За рік, що закінчився 31 грудня 2018 року

(у тисячах українських гривень, якщо не вказано інакше)

9. Основні засоби (продовження)

Фінансова оренда

Станом на 31 грудня 2018 року балансова вартість основних засобів, отриманих за договорами фінансової оренди, становила 2 804 597 тис. грн. (2017: 1 077 265 тис. грн.).

За рік, який закінчився 31 грудня 2018 року, Група отримала основних засобів за договором фінансової оренди, в сумі 1 612 814 тис. грн. (2017: Група не отримувала основних засобів за договором фінансової оренди)

Основні засоби в заставі

Станом на 31 грудня 2018 року певна частина рухомого складу балансовою вартістю 221 149 тис. грн. була використана в якості забезпечень банківських позик Групи (2017: 239 726 тис. грн.) (Примітка 17).

10. Інвестиції в асоційовані підприємства

29 січня 2016 року Фонд державного майна України передав 47,67% корпоративних прав ПрАТ «Укртранслізинг» АТ «Укрзалізниця» як внесок до статутного капіталу в рамках Реорганізації. Починаючи з цієї дати, частка Групи в ПрАТ «Укртранслізинг» обліковується в консолідованій фінансовій звітності за методом участі в капіталі інших підприємств.

ПрАТ «Укртранслізинг» разом з трьома дочірніми підприємствами утворюють групу Укртранслізинг. Група займається наданням послуг з фінансової оренди, операційного лізингу залізничного рухомого складу, транспортно-експедиційного обслуговування та виробництвом залізничних стрілок і вузлів. Ні ПрАТ «Укртранслізинг», ні його дочірні підприємства не мають біржових котирувань. Частина активів групи Укртранслізинг розташована або іншим чином пов'язана з Автономною Республікою Крим та певною територією Донецької та Луганської областей, яка тимчасово не контролюється органами державної влади України (Примітка 2).

Узагальнена інформація про групу Укртранслізинг представлена нижче:

	<u>2018</u>	<u>2017</u>
Оборотні активи	295 012	1 010 570
Необоротні активи	1 563 830	851 289
Короткострокові зобов'язання	(569 899)	(701 015)
Довгострокові зобов'язання	(18 474)	(46 859)
Власний капітал	<u>1 270 469</u>	<u>1 113 985</u>
Балансова вартість інвестицій	<u>604 994</u>	<u>530 398</u>
	<i>31 грудня 2018</i>	<i>2017</i>
Дохід від реалізації	342 855	287 112
Прибуток/(збиток) до оподаткування	195 085	(420 423)
Дохід/(витрати) з податку на прибуток	(38 600)	70 529
Прибуток/(збиток) за період від діяльності, що триває	156 485	(349 894)
Збиток у результаті переоцінки основних засобів	–	(134 867)
Податок на прибуток, визнаний у результаті переоцінки основних засобів	–	23 738
Інший сукупний збиток за період	–	(5 109)
Всього сукупний прибуток/(збиток) за період від діяльності, що триває	<u>156 485</u>	<u>(466 132)</u>
Частка Групи у сукупному прибутку/(збитку) за період	<u>74 596</u>	<u>(166 794)</u>

Примітки, що додаються, є невід'ємною частиною консолідованої фінансової звітності.

ПРИМІТКИ ДО КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ
(продовження)

За рік, що закінчився 31 грудня 2018 року
(у тисячах українських гривень, якщо не вказано інакше)

10. Інвестиції в асоційовані підприємства (продовження)

Протягом 2018 року Група не отримувала дивідендів від асоційованого підприємства (2017: 7 988 тис. грн.)

Група має інвестиції в інші асоційовані підприємства, кожне з яких, взяте окремо, не є суттєвим. Таким підприємством є ПрАТ Страхова Компанія «Інтер-Поліс», що займається діяльністю зі страхування та перестрахування в Україні, у якому Група володіє 30,965% з 1 лютого 2017 року. Іншим підприємством є ТОВ «Брайтшпур Планунгсгезельшафт мбх», створене за законодавством Австрії, що займається техніко-економічним обґрунтуванням будівництва широкої залізничної колії від кордону України до Відня, яка має значно оптимізувати транспортування вантажів між ринками Китаю та Західної Європи. Початок будівництва колії заплановано на 2022 рік. Станом на 21 липня 2017 Група сконцентрувала частку у розмірі 25% у статутному капіталі підприємства, коли отримала у власність 12,6% корпоративних прав підприємства вартістю 47 643 тис. грн. від Фонду державного майна України в рамках продовження процесу Реорганізації. Надходження корпоративних прав відображене у кореспонденції з Додатковим капіталом. Узагальнена інформація щодо інших асоційованих підприємств, кожне з яких, взяте окремо, не є суттєвим, за період з дати отримання суттєвого впливу до 31 грудня 2018 року представлена нижче:

	<u>2018</u>	<u>2017</u>
Оборотні активи	195 941	205 130
Необоротні активи	177 852	222 134
Короткострокові зобов'язання	(19 440)	(22 170)
Довгострокові зобов'язання	<u>(13 166)</u>	<u>(7 033)</u>
Власний капітал	<u>341 187</u>	<u>398 061</u>
Балансова вартість інвестицій	<u><u>86 765</u></u>	<u><u>101 968</u></u>
	<u>31 грудня</u>	<u>За період від</u>
	<u>2018 року</u>	<u>дати передачі</u>
		<u>корпоративних</u>
		<u>прав до 31 грудня</u>
		<u>2017 року</u>
Дохід від реалізації	61 612	68 323
Прибуток/(збиток) до оподаткування	(54 755)	2 130
Витрати з податку на прибуток	(2 083)	(2 085)
Прибуток/(збиток) за період від діяльності, що триває	<u>(56 838)</u>	45
Всього сукупний прибуток/(збиток) за період від діяльності, що триває	<u>(56 838)</u>	45
Частка Групи у сукупному прибутку/(збитку) за період	<u><u>(15 203)</u></u>	<u>14</u>

Протягом 2018 року були розподілені дивіденди Групі від інших асоційованих підприємств у розмірі 13 тис. грн.

Прибуток асоційованого підприємства розподіляється тільки після отримання схвалення з боку Групи. Станом на звітну дату Група не має наміру давати таке схвалення.

Станом на 31 грудня 2018 та 2017 року у асоційованих підприємств були відсутні контрактні зобов'язання щодо здійснення капітальних вкладень в майбутньому.

Примітки, що додаються, є невід'ємною частиною консолідованої фінансової звітності.

**ПРИМІТКИ ДО КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ
(продовження)**

За рік, що закінчився 31 грудня 2018 року

(у тисячах українських гривень, якщо не вказано інакше)

11. Фінансові активи

	<u>2018</u>	<u>2017</u>
Інструменти власного капіталу інших суб'єктів господарювання	73 546	73 546
Довгострокові позики працівникам	15 900	19 701
Інші фінансові активи	1 801	–
	<u>91 247</u>	<u>93 247</u>

Інструменти власного капіталу інших суб'єктів господарювання, в основному, складаються із неконтрольних часток пакетів акцій певних підприємств. Балансова вартість зазначених фінансових інструментів не відрізняється суттєво від їх справедливої вартості.

Група надає довгострокові безвідсоткові позики своїм працівникам із середнім договірним терміном погашення 3–8 років. Позики відображаються за амортизованою вартістю з використанням ефективної відсоткової ставки 13%-23% річних. Короткострокова частина позик у сумі 6 954 тис. грн. (2017: 8 518 тис. грн.) розкривається у складі торгової та іншої дебіторської заборгованості (Примітка 13).

12. Запаси

	<u>2018</u>	<u>2017</u>
Запасні частини, матеріали та інструменти (за собівартістю чи чистою вартістю реалізації)	5 816 824	6 003 150
Паливно-мастильні матеріали (за собівартістю)	727 881	706 715
Інші запаси (за собівартістю чи чистою вартістю реалізації)	2 336 826	1 708 055
	<u>8 881 531</u>	<u>8 417 920</u>

Протягом 2018 року запасні частини, матеріали та інструменти, паливно-мастильні матеріали та інші запаси у сумі 14 867 237 тис. грн. (2017: 12 678 353 тис. грн.) були визнані як витрати запасів операційної діяльності.

Станом на 31 грудня 2018 запаси балансовою вартістю 111 251 тис. грн. (2017: 111 251 тис. грн.) були використані в якості забезпечення банківських позик Групи (Примітка 17).

Протягом 2018 року сума частково списаних запасів склала 8 064 тис. грн. (2017: не було).

13. Торгова та інша дебіторська заборгованість

	<u>2018</u>	<u>2017</u>
Торгова дебіторська заборгованість	662 901	913 941
Короткострокова частина довгострокових фінансових активів (Примітка 11)	6 954	8 518
Інша дебіторська заборгованість	901 430	700 516
	1 571 285	1 622 975
За вирахуванням: резерву під очікувані кредитні збитки торгової та іншої дебіторської заборгованості	<u>(568 884)</u>	<u>(743 853)</u>
	<u>1 002 401</u>	<u>879 122</u>

Станом на 31 грудня 2018 та 2017 років короткострокова частина довгострокових фінансових активів включала лише короткострокову частину позик, наданих своїм працівникам (Примітка 11).

Примітки, що додаються, є невід'ємною частиною консолідованої фінансової звітності.

ПРИМІТКИ ДО КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ (продовження)

За рік, що закінчився 31 грудня 2018 року

(у тисячах українських гривень, якщо не вказано інакше)

13. Торгова та інша дебіторська заборгованість (продовження)

Зміни резерву під очікувані кредитні збитки торгової та іншої дебіторської заборгованості представлені таким чином:

	2018	2017
Залишок на 1 січня	743 853	729 636
Створено резерву	184 079	43 597
Списано за рахунок резерву	(332 213)	(23 165)
Сума відшкодування протягом року	(26 835)	(6 215)
Залишок на 31 грудня	568 884	743 853

Нижче представлена інформація щодо схильності Групи до кредитного ризику по торговій та іншій дебіторській заборгованості з використанням матриці забезпечення станом на 31 грудня 2018 року на основі інформації про історичну платіжну дисципліну:

	<i>Процент очікуваних кредитних збитків</i>	<i>Валова балансова вартість</i>	<i>Очікувані кредитні збитки</i>	<i>Балансова вартість</i>
Не прострочена	0,50%	674 554	(3 373)	671 181
1-60 днів	5%	21 696	(1 085)	20 611
61-90 днів	25%	78 388	(19 597)	58 791
91-365 днів	50%	185 643	(92 822)	92 821
Знецінена	50%-100%	611 004	(452 007)	158 997
		1 571 285	(568 884)	1 002 401

Аналіз торгової та іншої дебіторської заборгованості за строками виникнення станом на 31 грудня 2017 року включав:

	<i>Не прострочена</i>	<i>Менше 3 місяці</i>	<i>3-6 місяців</i>	<i>6-12 місяців</i>	<i>Більше 12 місяців</i>	<i>Разом</i>
31 грудня 2017	741 012	69 559	47 630	20 921	–	879 122

14. Передоплати

	2018	2017
Передоплати за матеріали та послуги	136 842	203 999
	136 842	203 999

Станом на 31 грудня 2018 року сума знецінення передоплат становить 6 351 тис. грн (2017: 9 510 тис. грн.).

15. Податки до відшкодування, крім податку на прибуток

	2018	2017
Податок на додану вартість до відшкодування	673 606	443 687
Передоплата з інших податків	59 515	16 445
	733 121	460 132

Станом на 31 грудня 2018 року частина податку на додану вартість до відшкодування та незначна сума інших податків у розмірі 845 648 тис. грн. була класифікована як довгостроковий актив, оскільки очікуваний період її відшкодування перевищує 12 місяців (2017: 849 024 тис. грн.).

Примітки, що додаються, є невід'ємною частиною консолідованої фінансової звітності.

**ПРИМІТКИ ДО КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ
(продовження)**

За рік, що закінчився 31 грудня 2018 року

(у тисячах українських гривень, якщо не вказано інаше)

16. Власний капітал

Статутний капітал

Протягом 2018 та 2017 років статутний капітал Товариства становив 229 879 115 000 грн. та поділявся на 229 879 115 простих іменних акцій номінальною вартістю 1 000 грн. кожна.

Внесок до статутного капіталу Товариства корпоративних прав ПрАТ «Київський електротехнічний завод «Транс-сигнал» балансовою вартістю 103 481 тис. грн. був оформлений в липні 2017 року. Таким чином, статутний капітал став повністю сплаченим, після чого, 7 вересня 2017 року, у відповідності до чинного законодавства України був зареєстрований випуск акцій Товариства.

Реорганізація Групи, додатковий капітал

Акціонерне товариство «Українська залізниця» було створене 21 жовтня 2015 року, коли було проведено державну реєстрацію Товариства відповідно по Постанови Кабінету Міністрів України від 2 вересня 2015 року № 735 «Питання публічного акціонерного товариства «Українська залізниця».

Згідно з Законом України від 23 лютого 2012 № 4442-VI «Про особливості утворення публічного товариства залізничного транспорту загального користування» АТ «Укрзалізниця» є правонаступником Державної адміністрації залізничного транспорту України та підприємств і установ залізничного транспорту загального користування, що були реорганізовані шляхом злиття відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України від 25 червня 2014 № 200 «Про утворення публічного акціонерного товариства «Українська залізниця».

Датою закінчення Реорганізації для цілей складання консолідованої фінансової звітності є 30 листопада 2015 року. До цієї дати були отримані ліцензії, дозволи та оформлені інші документи, які дозволяли АТ «Укрзалізниця» розпочати свою фінансово-господарську діяльність з 1 грудня 2015 року.

Через об'єктивну неможливість провести усі необхідні нормативні заходи з Реорганізації (інвентаризація активів та зобов'язань, їх оцінка та офіційна передача та прийняття Товариством), чисті активи, пов'язані з територією тимчасово окупованої Автономної Республіки Крим та тимчасово окупованою територією Донецької та Луганської областей не могли бути внесені до Статутного капіталу. Натомість, передача Товариству таких чистих активів здійснювалася у кореспонденції додатковим капіталом. Фінансова інформація щодо тимчасово окупованої Автономної Республіки Крим та тимчасово окупованої території Донецької та Луганської областей подається у Примітці 2.

Крім того, додатковий капітал формувався за рахунок об'єктів державного житлового фонду і об'єктів цивільної оборони, які через законодавчі обмеження не можуть бути передані до статутного капіталу Товариства, але включені до складу активів Товариства; також, за рахунок об'єктів фінансового лізингу; а також за рахунок надходжень та модернізації основних засобів, здійснених за період з дати оцінки 31 липня 2014 року по дату закінчення Реорганізації 30 листопада 2015 року.

В 2017 році Група здійснила перекласифікацію у розмірі 745 690 тис. грн. у додатковий капітал з метою забезпечення відповідності нормативним документам з Реорганізації.

Частка прибутку сплачена до державного бюджету

Протягом 2018 року дочірні підприємства АТ «Укрзалізниця» сплатили частку прибутку напряму до державного бюджету у розмірі 45 044 тис. грн. (2017: 6 513 тис. грн.).

17. Процентні кредити та запозичення

Станом на 31 грудня процентні кредити та запозичення були представлені таким чином:

	<u>2018</u>	<u>2017</u>
Процентні банківські кредити	17 185 655	18 446 029
Єврооблігації	14 319 614	14 583 106
Інші запозичення	500 000	482 404
	<u>32 005 269</u>	<u>33 511 539</u>

Примітки, що додаються, є невід'ємною частиною консолідованої фінансової звітності.

ПРИМІТКИ ДО КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ (продовження)

За рік, що закінчився 31 грудня 2018 року

(у тисячах українських гривень, якщо не вказано інше)

17. Процентні кредити та запозичення (продовження)

Єврооблігації стосуються позики в розмірі 500 000 тис. доларів США, отриманої у результаті розміщення єврооблігацій Шортлайн Пі-Ел-Сі на Ірландській фондовій біржі в травні 2013 року. У березні 2016 року Група здійснила репрофілювання позики, яке включало пролонгацію терміну погашення до 15 вересня 2021 року, зростання річної процентної ставки з 9,5% до 9,875% з 21 листопада 2015 року та зміну графіку погашення основної суми позики – 60% підлягає сплаті у 2019 році, 20% – 2020 році та 20% – у 2021 році.

Як вказано у Примітці 2 Група відобразила зобов'язання ДП «Донецька залізниця» на своєму балансі з подальшим розподілом даних балансів на контрольовану та неконтрольовану частки. У 2016 році більшість банків кредиторів ДП «Донецька залізниця» подали позови до суду з метою визнання АТ «Укрзалізниця» в якості правонаступника підприємства та стягнення боргу. У лютому 2017 року були внесені деякі зміни до законодавства про Реорганізацію, що передбачали мораторій на звернення стягнення на активи та зобов'язання ДП «Донецька залізниця» до припинення антитерористичної операції та завершення процедур правонаступництва (інвентаризація активів та зобов'язань, їх оцінка та офіційна передача та прийняття Товариством). Судові рішення, що приймалися після цих змін до законодавства, визнали, що Група не є правонаступником щодо позик та запозичень ДП «Донецька залізниця» на підставі зазначеного вище.

З 1 січня 2016 року Група перестала визнавати фінансові витрати та збитки від курсових різниць, пов'язаних з кредитами та позиками ДП «Донецька залізниця», а станом на 31 грудня 2017 року перекласифікувала їх до зобов'язань неконтрольованих територій (Примітка 2). Таким чином, станом на 31 грудня 2018 року зобов'язання неконтрольованих територій включали процентні кредити та запозичення, деноміновані у доларах США, у розмірі 116 340 тис. доларів США з фіксованою відсотковою ставкою 10%–12% річних, та процентні кредити та запозичення, деноміновані у гривні, у розмірі 871 725 тис. грн. з фіксованою відсотковою ставкою 11%–18% річних.

Ефективна відсоткова ставка та валюта кредитів та запозичень були наступними станом на 31 грудня:

	<i>Відсоткова ставка</i>	<i>2018</i>	<i>Відсоткова ставка</i>	<i>2017</i>
Долари США				
Плаваюча ставка	LIBOR 6 m + 1%–6%	2 694 048	LIBOR 6 m + 1%–6%	4 132 705
Фіксована ставка	9,9%–12%	<u>26 549 292</u>	9,9%–12%	<u>27 507 731</u>
		<u>29 243 340</u>		<u>31 640 436</u>
Євро				
Плаваюча ставка	EURIBOR 6m + 0,4%	1 554 639	EURIBOR 6m + 0,3%	1 172 340
		<u>1 554 639</u>		<u>1 172 340</u>
Гривні				
Фіксована ставка	18,9%–20,75%	1 207 290	18,9%–20,75%	698 763
		<u>1 207 290</u>		<u>698 763</u>
Всього процентних кредитів та запозичень		32 005 269		33 511 539
За вирахуванням: короткострокової частини		<u>(17 086 982)</u>		<u>(10 890 635)</u>
Всього довгострокова частина процентних кредитів та запозичень		<u>14 918 287</u>		<u>22 620 904</u>

Деякі кредитні угоди містять фінансові та нефінансові обмеження щодо певних операцій та фінансових коефіцієнтів, включаючи обмеження стосовно рівня заборгованості та прибутковості Групи.

Станом на 31 грудня 2018 та 2017 років тривало порушення за довгостроковими кредитними угодами, які Група не мала змоги вчасно реструктурувати, на непогашену суму 4 895 629 тис. грн та 4 493 811 тис. грн, відповідно. У 2017 році це порушення викликало перехресний дефолт по деяких інших позиках. Таким чином, позикодавці отримали право вимагати дострокового погашення процентних кредитів та запозичень балансовою вартістю 3 926 119 тис. грн станом на 31 грудня 2017 року. У 2018 році перехресний дефолт було усунуто, оскільки до звітної дати від кредиторів отримано письмові відмови від права на прискорене повернення позик та застосування будь-яких штрафних санкцій у зв'язку з таким порушенням. Управлінський персонал здійснює заходи для врегулювання зазначеного порушення та очікує, що до 31 грудня 2019 року порушення буде врегульовано.

Примітки, що додаються, є невід'ємною частиною консолідованої фінансової звітності.

**ПРИМІТКИ ДО КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ
(продовження)**

За рік, що закінчився 31 грудня 2018 року
(у тисячах українських гривень, якщо не вказано інше)

17. Процентні кредити та запозичення (продовження)

Станом на 31 грудня 2018 року невикористана частина кредитів, доступна для Групи, становила 5 361 694 тис. грн. (2017: 6 548 251 тис. грн.). В зв'язку з порушенням зобов'язань станом на 31 грудня 2017 року, доступ Групи до кредитних коштів був обмежений. Припускаючи, що у Групи не було порушень зобов'язань за кредитним договором, невикористана частина кредитів, доступна для Групи станом на 31 грудня 2017 року становила б 7 218 160 тис. грн. В 2018 році таких обмежень не було.

Станом на 31 грудня процентні кредити та запозичення були забезпечені наступним чином:

<i>Тип забезпечення</i>	<i>2018</i>	<i>2017</i>
Основні засоби (Примітка 9)	221 149	239 726
Запаси (Примітка 12)	111 251	111 251
Майбутні грошові надходження за доходами від реалізації	19 692 411	18 042 411
Гарантії, надані Урядом України (Примітка 30)	3 900 859	4 813 240

18. Зобов'язання за договорами фінансової оренди

Зобов'язання за договорами фінансової оренди являють собою суми до сплати за договорами на придбання дизельних локомотивів, електропоїздів, обладнання та автомобілів. Деякі орендні платежі прив'язані до обмінного курсу гривні до долара США, середній період оренди становить 7 років. Станом на 31 грудня 2018 року припустимі ставки відсотка в оренді знаходились у межах від 12% до 21% річних.

У лютому 2018 року Товариство підписало договір фінансового лізингу з українським державним банком АТ «Укркредитбанк» на постачання 30-ти дизельних локомотивів виробництва «Дженерал Електрик Компані» (США) з терміном погашення зобов'язань до лютого 2026 року. До кінця 2018 року Група отримала 15 локомотивів, ще 15 локомотивів були отримані після дати звітності (Примітка 33).

Зобов'язання за договорами фінансової оренди перед українськими орендодавцями (на відміну від іноземних орендодавців) підлягають оподаткуванню ПДВ за ставкою 20% на дату платежу. Відсоткові платежі не оподатковуються ПДВ.

Нижче наведена інформація щодо мінімальних орендних платежів та поточної вартості зобов'язання з фінансової оренди:

	<i>Мінімальні платежі</i>		<i>Теперішня вартість</i>	
	<i>2018</i>	<i>2017</i>	<i>2018</i>	<i>2017</i>
Суми до сплати за договорами фінансової оренди				
Не більше одного року	493 461	654 892	286 775	605 292
Більше одного року, але не більше п'яти років	1 302 926	129 197	782 181	116 087
Більше п'яти років	442 708	–	376 349	–
	<u>2 239 095</u>	<u>784 089</u>	<u>1 445 305</u>	<u>721 379</u>
За вирахуванням: майбутніх фінансових витрат				
	(793 790)	(62 710)	–	–
	<u>1 445 305</u>	<u>721 379</u>	<u>1 445 305</u>	<u>721 379</u>
Класифікуються як:				
Поточні	286 775	605 292	286 775	605 292
Довгострокові	1 158 530	116 087	1 158 530	116 087

19. Зобов'язання за виплатами працівникам

Група зобов'язана компенсувати Державному пенсійному фонду суми додаткових пенсій певним категоріям її теперішніх та колишніх працівників, які мають право раннього виходу на пенсію, внаслідок роботи в шкідливих та/або небезпечних умовах праці. У відповідності до колективного договору, Група також має контрактне зобов'язання здійснювати разові виплати при виході на пенсію працівникам з тривалим стажем, певні виплати пенсіонерам та по завершенню трудової діяльності, а також інші довгострокові виплати, такі як ювілейні та інші виплати за тривалий стаж роботи. Зазначені програми відповідають визначенню програм з визначеними виплатами.

Примітки, що додаються, є невід'ємною частиною консолідованої фінансової звітності.

ПРИМІТКИ ДО КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ
(продовження)

За рік, що закінчився 31 грудня 2018 року

(у тисячах українських гривень, якщо не вказано інаше)

19. Зобов'язання за виплатами працівникам (продовження)

Зобов'язання за визначеними виплатами

Зобов'язання за виплатами працівникам Групи стосувалися наступного:

	<i>2018</i>	<i>2017</i>
Виплати по закінченню трудової діяльності та виходу на пенсію за колективним договором	1 876 070	1 545 503
Державна програма з додаткових пенсій для працівників зі шкідливими і небезпечними умовами праці	424 852	341 522
Інші довгострокові зобов'язання за колективним договором	353 183	345 395
	2 654 105	2 232 420

Нижче наведені зміни чистої приведенної вартості зобов'язань за виплатами працівникам:

	<i>2018</i>	<i>2017</i>
На 1 січня	2 232 420	2 532 957
Процентні витрати за планом	251 426	340 497
Вартість поточних послуг	102 945	108 592
Вартість послуг минулих періодів	(25 533)	(30 175)
Сплачені винагороди	(592 049)	(415 293)
Збитки/(прибутки) від перерахунку у сукупному доході від:		
- змін у фінансових припущеннях	97 145	152 148
- змін у демографічних припущеннях	130 758	(21 453)
- змінами на основі досвіду	429 530	35 621
Перерахунок інших довгострокових зобов'язань перед працівниками	27 463	(470 474)
На 31 грудня	2 654 105	2 232 420

Суми визнані у консолідованому звіті про прибутки та збитки становили:

	<i>2018</i>	<i>2017</i>
Вартість поточних послуг	102 945	108 592
Процентні витрати за планом (Примітка 27)	251 426	340 497
Вартість послуг минулих періодів	(25 533)	(30 175)
Перерахунок інших довгострокових зобов'язань перед працівниками (Примітка 26)	27 463	(470 474)
	356 301	(51 560)

Вартість поточних послуг, визнана вартість раніше наданих послуг минулих періодів включаються у витрати на персонал у звіті про сукупний дохід. Процентні витрати за планом включаються у фінансові витрати.

Суттєві актуарні припущення, використані при розрахунках зобов'язань за визначеними виплатами, представлені наступним чином:

	<i>2018</i>	<i>2017</i>
Ставка дисконтування	16,10%	15,30%
Плинність кадрів	7-19%	10,56%
Очікуваний приріст заробітної плати	6-11%	7,00%
Очікуваний приріст пенсії	5-12%	5,50%

Примітки, що додаються, є невід'ємною частиною консолідованої фінансової звітності.

**ПРИМІТКИ ДО КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ
(продовження)**

За рік, що закінчився 31 грудня 2018 року

(у тисячах українських гривень, якщо не вказано інакше)

19. Зобов'язання за виплатами працівникам (продовження)

Аналіз чутливості зобов'язання за визначеними виплатами наведено в таблиці нижче:

2018	Збільшення/ (зменшення) ставки	Збільшення/ (зменшення) зобов'язання
Ставка дисконтування	+1%	(125 100)
Ставка дисконтування	-1%	137 500
Очікуваний приріст заробітної плати	+1%	126 700
Очікуваний приріст заробітної плати	-1%	(116 800)
		Збільшення/ (зменшення)
2017	Зміна припущень	зобов'язання
Ставка дисконтування	+1%	(110 434)
Ставка дисконтування	-1%	99 871
Очікуваний приріст заробітної плати	+1%	102 358
Очікуваний приріст заробітної плати	-1%	(112 186)

За рік, що закінчиться 31 грудня 2019 року, Група очікує здійснити відрахування за програмами з визначеними виплатами у сумі 494 314 тис. грн.

За рік, що закінчився 31 грудня 2018 року, загальні витрати з участі в програмі загальнообов'язкового державного пенсійного страхування склали 7 443 563 тис. грн. (2017: 5 524 867 тис. грн.). За рік, що закінчиться 31 грудня 2019 року, Група очікує здійснити відрахування на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування у сумі 6 513 430 тис. грн.

20. Податок на прибуток

Основні складові витрат з податку на прибуток у консолідованому звіті про фінансові результати були представлені таким чином:

	2018	2017
Поточні витрати з податку на прибуток	460 664	440 475
Уточнення витрат з податку на прибуток	(3 767)	8 069
Витрати з відстроченого податку на прибуток	279 726	209 000
Витрати з податку на прибуток	736 623	657 544

Протягом 2018 та 2017 років, ставка податку на прибуток для підприємств в Україні становила 18%.

Уточнення витрат з податку на прибуток за 2018 та 2017 роки виникли внаслідок поданих уточнень податкових декларацій з податку на прибуток за минулі періоди.

Узгодження прибутку до оподаткування, помножених на вказану ставку податку та витрат з податку на прибуток:

	2018	2017
Прибуток до оподаткування	940 477	772 093
За встановленою ставкою податку (18%)	169 286	138 977
Податковий вплив		
Вплив перегляду тимчасових різниць	459 588	840 566
Зміна невизнаної частини відстрочених податкових активів	(80 842)	(585 240)
Інші різниці	188 591	263 241
Витрати з податку на прибуток	736 623	657 544

Примітки, що додаються, є невід'ємною частиною консолідованої фінансової звітності.

ПРИМІТКИ ДО КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ (продовження)

За рік, що закінчився 31 грудня 2018 року
(в тисячах українських гривень, якщо не вказано інакше)

20. Податок на прибуток (продовження)

Відстрочені податкові активи та зобов'язання були представлені таким чином:

	Консолідований звіт про фінансовий стан		Консолідований звіт про сукупний дохід	
	2018	2017	2018	2017
Основні засоби (i)	(134 143)	(124 683)	9 460	91 379
Запаси (ii)	11 667	12 543	876	76 940
Аванси, одержані від клієнтів (iii)	–	–	–	(30 832)
Торгова та інша дебіторська заборгованість (iv)	109 535	142 858	33 323	(146 092)
Торгова та інша кредиторська заборгованість (v)	–	–	–	6 593
Зобов'язання за договорами фінансової оренди (vi)	–	–	–	199 310
Забезпечення за виплатами працівникам (vii)	19 526	336 435	316 909	84 034
Відсоткові кредити та позики (viii)	–	–	–	512 908
	6 585	367 153	360 568	794 240
За вирахуванням: невизнані відстрочені податкові активи	–	(80 842)	(80 842)	(585 240)
Витрати з відстроченого податку на прибуток			279 726	209 000
Вплив актуарного прибутку, визнаного в звіті про сукупний дохід, на відстрочені податки	18 055	65 401	47 346	(29 938)
Чисті відстрочені податкові активи	24 640	351 712		
Відображено у консолідованих звітах про фінансовий стан				
Відстрочені податкові активи	58 745	376 484		
Відстрочені податкові зобов'язання	(34 105)	(24 772)		
Чисті відстрочені податкові активи	24 640	351 712		

Примітки, що додаються, є невід'ємною частиною консолідованої фінансової звітності.

**ПРИМІТКИ ДО КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ
(продовження)**

За рік, що закінчився 31 грудня 2018 року

(у тисячах українських гривень, якщо не вказано інакше)

20. Податок на прибуток (продовження)

Узгодження чистого відстроченого податкового активу:

	2018	2017
Залишок на 1 січня	351 712	530 774
Зобов'язання з відстроченого податку, визнаного в складі прибутків та збитків	(279 726)	(209 000)
Відшкодування/(витрата) з відстроченого податку, визнаного в сукупному доході	(47 346)	29 938
Залишок на кінець року	24 640	351 712

Природа тимчасових податкових різниць є наступною:

- (i) Основні засоби – різниці між методами амортизації, строками корисного використання, різниці в принципі визнання ремонтів та модернізацій, різні бази оцінки вартості;
- (ii) Запаси – різниці в оцінці та періоді визнання запасів;
- (iii) Передоплати та аванси, одержані від клієнтів – різниці в періоді визнання та принципах оцінки;
- (iv) Торгова та інша дебіторська заборгованість – різниці в оцінці, включаючи резерв сумнівних боргів, різниці в періоді визнання;
- (v) Торгова та інша кредиторська заборгованість – різниці в принципах оцінки та визнання;
- (vi) Зобов'язання за договорами фінансової оренди – різниці в принципах визнання;
- (vii) Зобов'язання за виплатами працівникам – різниці в принципах визнання;
- (viii) Процентні кредити та запозичення – різниці в принципах визнання нереалізованого чистого збитку від курсових різниць.

Станом на 31 грудня 2018 та 2017 років відстрочені податкові активи, що виникли по валютній складовій процентних кредитів та запозичень і фінансової оренди (в результаті девальвації української гривні) не були визнані, оскільки ймовірність щодо реалізації цих відстрочених податкових активів невизначена.

21. Торгова та інша кредиторська заборгованість

	2018	2017
Торгова кредиторська заборгованість	3 850 150	3 666 007
Заборгованість по заробітній платі та відповідних нарахуваннях	2 660 467	2 396 794
Резерв на невикористані відпустки	1 176 992	1 021 695
Заборгованість за придбання основних засобів	1 092 703	437 331
Заборгованість по сплаті дивідендів (Примітка 30)	108 195	39
Інша кредиторська заборгованість	470 385	269 144
	9 358 892	7 791 010

Середній термін розрахунків по кредиторській заборгованості становить 60 днів.

22. Інші податкові зобов'язання

	2018	2017
Податок з доходів фізичних осіб до сплати	330 383	314 847
Податок на землю	114 532	168 454
Зобов'язання з ПДВ	50 097	107 839
Інші податки до сплати	64 639	65 285
	559 651	656 425

Примітки, що додаються, є невід'ємною частиною консолідованої фінансової звітності.

ПРИМІТКИ ДО КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ
(продовження)

За рік, що закінчився 31 грудня 2018 року
(у тисячах українських гривень, якщо не вказано інше)

23. Забезпечення

Зміни в забезпеченнях були представлені наступним чином:

	<u>2018</u>	<u>2017</u>
На 1 січня	1 288 789	1 220 425
Нараховано протягом періоду	521 352	100 243
Вплив зміни валютних курсів	(11 143)	28 449
Використані суми	(66 728)	(60 328)
На 31 грудня	<u>1 732 270</u>	<u>1 288 789</u>

У ході звичайної операційної діяльності, Група бере участь у низці судових процесів як позивач або відповідач. Забезпечення під судові позови являє собою оцінку управлінським персоналом вірогідного відтоку ресурсів Групи, який виникає у разі негативного (несприятливого) рішення суду та арбітражних процедур з іноземними та вітчизняними контрагентами та органами державної влади. Забезпечення Групи, в основному, складаються із забезпечень під судові справи. Група визнала забезпечення в іноземній валюті стосовно судового рішення щодо порушення будівельного контракту з іноземним підрядником у розмірі 770 174 тис. грн. станом на 31 грудня 2018 року (2017: 781 317 тис. грн.).

24. Податки, крім податку на прибуток

	<u>2018</u>	<u>2017</u>
Податок на землю	1 112 737	1 692 440
Інші податки	125 845	83 649
ПДВ від транзитних перевезень, що не відшкодовується	12 389	24 809
Знецінення залишків з ПДВ до відшкодування	11 182	2 102
	<u>1 262 153</u>	<u>1 803 000</u>

25. Дохід від реалізації

Доходи від реалізації по договорах з клієнтами за період, що закінчився 31 грудня 2018 року, були представлені таким чином:

<u>Сегменти</u>	<u>Вантажні перевезення</u>	<u>Міжміські пасажирські перевезення</u>	<u>Приміські пасажирські перевезення</u>	<u>Допоміжна діяльність</u>	<u>Всі інші сегменти</u>	<u>Всього</u>
Доходи від вантажних перевезень	67 519 803	–	–	–	–	67 519 803
Доходи від перевезення пасажирів та багажу	–	7 818 593	650 131	–	–	8 468 724
Інші доходи та додаткові послуги	–	–	–	7 292 309	121 571	7 413 880
Всього доходів від реалізації по договорах з клієнтами	<u>67 519 803</u>	<u>7 818 593</u>	<u>650 131</u>	<u>7 292 309</u>	<u>121 571</u>	<u>83 402 407</u>
Час передачі товарів або послуг						
У певний момент часу	–	–	–	2 478 781	110 533	2 589 314
З плином часу	<u>67 519 803</u>	<u>7 818 593</u>	<u>650 131</u>	<u>4 813 528</u>	<u>11 038</u>	<u>80 813 093</u>
Всього доходів від реалізації по договорах з клієнтами	<u>67 519 803</u>	<u>7 818 593</u>	<u>650 131</u>	<u>7 292 309</u>	<u>121 571</u>	<u>83 402 407</u>

Примітки, що додаються, є невід'ємною частиною консолідованої фінансової звітності.

КОНСОЛІДАЦІЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

ПРИМІТКИ ДО КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ
(продовження)

За рік, що закінчився 31 грудня 2018 року

(у тисячах українських гривень, якщо не вказано інше)

25. Дохід від реалізації (продовження)

Доходи від реалізації по договорах з клієнтами за період, що закінчився 31 грудня 2017 року, були представлені таким чином:

Сегменти	Вантажні перевезення	Міжміські пасажирські перевезення	Приміські пасажирські перевезення	Допоміжна діяльність	Всі інші сегменти	Всього
Доходи від вантажних перевезень	60 112 590	–	–	–	–	60 112 590
Доходи від перевезення пасажирів та багажу	–	6 728 375	590 167	–	–	7 318 542
Інші доходи та додаткові послуги	–	–	–	6 498 480	8 539	6 507 019
Всього доходів від реалізації по договорах з клієнтами	60 112 590	6 728 375	590 167	6 498 480	8 539	73 938 151
Час передачі товарів або послуг						
У певний момент часу	–	–	–	2 124 095	8 539	2 132 634
З плином часу	60 112 590	6 728 375	590 167	4 374 385	–	71 805 517
Всього доходів від реалізації по договорах з клієнтами	60 112 590	6 728 375	590 167	6 498 480	8 539	73 938 151

26. Інші доходи

Інші доходи включали доходи від коригування забезпечення на матеріальне заохочення, що склали 59 777 тис. грн у 2018 році та 663 393 тис. грн у 2017 році. Коригування стосувалося частини забезпечення на матеріальне заохочення, створеного станом на кінець попереднього періоду, яке не було реалізоване у звітному періоді внаслідок зміни в оцінках щодо фактичного розміру виплати заохочення.

Інші доходи також включали доходи від перерахунку інших довгострокових зобов'язань перед працівниками у розмірі 31 045 тис. грн та 470 474 тис. грн (Примітка 19), а також прибуток від реалізації металобрухту у розмірі 31 607 тис. грн та 177 810 тис. грн за 2018 та 2017 роки, відповідно.

27. Фінансові витрати та доходи

	2018	2017
Витрати з відсотків за процентними кредитами та запозиченнями	(3 160 564)	(3 361 127)
Витрати за договорами фінансової оренди	(51 641)	(106 990)
Процентні витрати за зобов'язаннями за виплатами працівникам (Примітка 19)	(251 426)	(340 497)
Інші фінансові витрати	–	(2 289)
Разом фінансових витрат	(3 463 631)	(3 810 903)
Відсоткові доходи	197 109	548 968
Інші фінансові доходи	5 515	5 831
Разом фінансових доходів	202 624	554 799
Чисті фінансові витрати	(3 261 007)	(3 256 104)

Примітки, що додаються, є невід'ємною частиною консолідованої фінансової звітності.

ПРИМІТКИ ДО КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ (продовження)

За рік, що закінчився 31 грудня 2018 року

(у тисячах українських гривень, якщо не вказано інше)

28. Чистий прибуток/(збиток) від курсових різниць

Прибутки/(збитки) від курсових різниць виникли на наступних статтях:

	2018	2017
Прибутки		
Грошові кошти та їх еквіваленти	–	35 630
Процентні кредити та запозичення	542 388	–
Зобов'язання за договорами фінансової оренди	11 629	–
Забезпечення	11 143	–
	<u>565 160</u>	<u>35 630</u>
Збитки		
Процентні кредити та запозичення	–	(1 092 752)
Зобов'язання за договорами фінансової оренди	–	(10 181)
Торгова та інша кредиторська заборгованість	(13 791)	(34 983)
Чистий збиток з купівлі/продажу іноземної валюти	(6 322)	(8 889)
Грошові кошти та їх еквіваленти	(6 227)	–
Забезпечення	–	(28 449)
	<u>(26 340)</u>	<u>(1 175 254)</u>
Чистий прибуток/(збиток) від курсових різниць	<u>538 820</u>	<u>(1 139 624)</u>

29. Умовні та контрактні зобов'язання

Оподаткування

Група здійснює більшу частину операцій в Україні і тому має відповідати вимогам українського податкового законодавства. Українське податкове законодавство та регулятивна база, а також нормативна база з інших питань, зокрема, валютного контролю та митного законодавства, продовжують розвиватися. Законодавчі та нормативні акти не завжди чітко сформульовані, а їх тлумачення залежить від точки зору місцевих і центральних органів державної влади та інших державних органів. Випадки непослідовного тлумачення не є поодинокими. Управлінський персонал вважає, що тлумачення ним положень законодавства, що регулюють діяльність Групи є вірними. Група дотримувалась усіх нормативних положень, а всі передбачені законодавством податки були сплачені або нараховані.

Управлінський персонал сподівається, що має істотні аргументи для успішного уникнення можливих ускладнень і не вважає, що ризик більш значний, ніж ризики подібних підприємств в Україні. Якщо не вважається ймовірним, що виникнуть суттєві вимоги, забезпечення не нараховуються в цій консолідованій фінансовій звітності.

Судові справи

У ході звичайної діяльності Група виступає відповідачем у різних судових та арбітражних процесах. Станом на 31 грудня 2018 року Група приймала участь у судових справах з українськими фіскальними органами щодо нарахування додаткових зобов'язань з податку на прибуток, ПДВ та інших податків у розмірі 1 705 099 тис. грн (2017: 2 860 911 тис. грн). Станом на 31 грудня 2018 року потенційний можливий збиток Групи за позовами третіх осіб у інших судових та арбітражних процесах становив 1 649 675 тис. грн (2017: 752 968 тис. грн).

На думку управлінського персоналу, позиція Групи щодо зазначених судових розглядів є юридично обґрунтованою в достатній мірі, і тому остаточні рішення щодо таких питань не матимуть негативного впливу на фінансовий стан або результати діяльності Групи, та ймовірність їх настання не є вірогідною, тому в цій консолідованій фінансовій звітності не було створено забезпечень. Забезпечення були створені щодо потенційних зобов'язань, для яких вибуття ресурсів є ймовірним (Примітка 23).

Контрактні зобов'язання інвестиційного характеру

Станом на 31 грудня 2018 року Група мала контрактне зобов'язання щодо придбання основних засобів та запасів у сумі 4 722 655 тис. грн (2017: 3 701 998 тис. грн).

Примітки, що додаються, є невід'ємною частиною консолідованої фінансової звітності.

**ПРИМІТКИ ДО КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ
(продовження)**

За рік, що закінчився 31 грудня 2018 року
(у тисячах українських гривень, якщо не вказано інше)

30. Операції зі зв'язаними сторонами

Залишки та операції з підприємствами під спільним контролем держави, складають:

	2018	2017
Залишки на 31 грудня		
Передоплати за основні засоби	5	2 712
Торгова та інша дебіторська заборгованість	196 335	24 977
Передоплати, крім дивідендів	20 522	140 119
Грошові кошти та їх еквіваленти	1 182 968	5 080 382
Торгова та інша кредиторська заборгованість, крім дивідендів	93 074	8 501
Аванси одержані від клієнтів	15 579	31 166
Процентні кредити та запозичення та Зобов'язання за договорами фінансової оренди	2 362 019	574 780
Операції протягом року		
Доходи від вантажних перевезень	1 552 808	641 304
Електроенергія	8 895 330	7 662 452
Ремонт та обслуговування	110 890	192 679
Фінансові доходи	29 768	544 368
Фінансові витрати	26 215	215 694
Інші доходи/(витрати)	404 433	(54 382)

Строки і умови операцій зі зв'язаними сторонами

Операції купівлі-продажу зі зв'язаними сторонами здійснюються за звичайними цінами, переважно такими ж, як і з непов'язаними постачальниками та покупцями. Непогашені залишки на кінець звітної періоду є незабезпеченими, безвідсотковими, з розрахунком грошовими коштами. Не було надано чи отримано жодних гарантій відносно дебіторської чи кредиторської заборгованості з пов'язаними сторонами.

Гарантії, надані Урядом України

Станом на 31 грудня 2018 року балансова вартість кредитів, забезпечених Урядом України, становить 3 900 859 тис. грн.

(2017: 4 813 240 тис. грн.).

Компенсації провідному управлінському персоналу

Провідним управлінським персоналом вважається правління АТ «Укрзалізниця» у складі 7 осіб та наглядова рада у складі 7 осіб станом на 31 грудня 2018 року.

У 2018 та 2017 роках, винагороди правлінню АТ «Укрзалізниця» склалися, в основному, із заробітної плати, відповідних нарахувань та премій та становили 39 654 тис. грн та 36 608 тис. грн, відповідно. У 2018 році винагороди членам наглядової ради становили 19 141 тис. грн. Отримання винагороди членами наглядової ради в 2017 році не було передбачено.

Дивіденди

Дивіденди до сплати державі, що включені в статтю торгова та інша кредиторська заборгованість, станом на 31 грудня 2018 року становили 108 195 тис. грн (2017: 39 тис. грн) (Примітка 21). За рік, що закінчився 31 грудня 2018 року, сума нарахованих дивідендів склала 153 417 тис. грн (2017: 6 315 тис. грн).

Відшкодування за перевезення пільгових категорій громадян

Перевезення Групою певних пільгових категорій пасажирів підлягає відшкодуванню з державного та місцевих бюджетів. Такі відшкодування у сумі 92 904 тис. грн та 75 005 тис. грн за 2018 та 2017 роки, відповідно, були включені у доходи від перевезення пасажирів.

Примітки, що додаються, є невід'ємною частиною консолідованої фінансової звітності.

ПРИМІТКИ ДО КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ (продовження)

За рік, що закінчився 31 грудня 2018 року

(у тисячах українських гривень, якщо не вказано інше)

31. Справедлива вартість фінансових інструментів

Нижче наведено порівняння балансової та справедливої вартості всіх фінансових інструментів, що належать Групі, і які відображаються у консолідованому Звіті про фінансовий стан:

	Справедлива вартість		Балансова вартість	
	2018	2017	2018	2017
Фінансові активи				
Торгова дебіторська заборгованість	1 002 401	879 122	1 002 401	879 122
Інші фінансові активи	91 247	93 247	91 247	93 247
Грошові кошти та їх еквіваленти	1 251 826	5 188 988	1 251 826	5 188 988
Фінансові зобов'язання				
Процентні кредити та запозичення				
Зобов'язання за договорами фінансової оренди	31 271 041	33 884 246	32 005 269	33 511 539
	1 427 632	721 379	1 445 305	721 379
Торгова кредиторська заборгованість	9 351 190	7 791 010	9 358 892	7 791 010

При оцінці справедливої вартості фінансових інструментів, Група використовує різноманітні методи та робить припущення на основі ринкових умов, що існують на кінець звітного періоду. Ринкові котирування або котирування дилерів для специфічних або подібних інструментів або дисконтована вартість майбутніх грошових потоків використовуються для фінансових активів. Номінальна вартість фінансових активів та зобов'язань зі строком погашення до одного року, за вирахуванням коригувань, вважаються їх справедливою вартістю.

Ієрархія джерел справедливої вартості

Всі активи та зобов'язання, справедлива вартість яких оцінюється або розкривається у фінансовій звітності, класифікуються за ієрархією джерел справедливої вартості, що подана нижче, на підставі вихідних даних найнижчого рівня, які є значущими для оцінки справедливої вартості в цілому:

- Рівень 1: ринкові котирування (без коригувань) ідентичних активів або зобов'язань на активних ринках;
- Рівень 2: моделі оцінки, для яких всі вхідні дані, які мають суттєвий вплив на визначену справедливую вартість відносяться до найбільш низького рівня ієрархії та базуються прямо або опосередковано на ринкових даних;
- Рівень 3: моделі оцінки, які використовують вхідні дані, які мають суттєвий вплив на визначення справедливої вартості, відносяться до найбільш низького рівня ієрархії та відсутні у відкритому доступі.

Справедлива вартість фінансових активів та фінансових зобов'язань станом на 31 грудня 2018 року та 2017 року наведена в таблицях нижче:

<u>31 грудня 2018 року</u>	<u>Рівень 1</u>	<u>Рівень 2</u>	<u>Рівень 3</u>	<u>Всього</u>
Активи, що оцінюються за амортизованою вартістю				
Торгова та інша дебіторська заборгованість	–	–	1 002 401	1 002 401
Зобов'язання, що оцінюються за амортизованою вартістю				
Процентні кредити та запозичення	13 585 386	–	17 685 655	31 271 041
Зобов'язання за договорами фінансової оренди	–	–	1 427 632	1 427 632
Торгова та інша кредиторська заборгованість	–	–	9 358 892	9 358 892

Примітки, що додаються, є невід'ємною частиною консолідованої фінансової звітності.

**ПРИМІТКИ ДО КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ
(продовження)**

За рік, що закінчився 31 грудня 2018 року

(у тисячах українських гривень, якщо не вказано інше)

31. Справедлива вартість фінансових інструментів (продовження)

<i>31 грудня 2017 р.</i>	<i>Рівень 1</i>	<i>Рівень 2</i>	<i>Рівень 3</i>	<i>Всього</i>
Фінансові активи				
Активи, що оцінюються за амортизованою вартістю				
Торгова та інша дебіторська заборгованість	–	–	879 122	879 122
Фінансові зобов'язання				
Зобов'язання, що оцінюються за амортизованою вартістю				
Процентні кредити та запозичення	14 953 936	–	18 930 310	33 884 246
Зобов'язання за договорами фінансової оренди	–	–	721 379	721 379
Торгова та інша кредиторська заборгованість	–	–	7 791 010	7 791 010

Протягом 2018 та 2017 років переміщень між Рівнем 1 та Рівнем 2 не відбувалось, а також не відбувалось жодних переміщень пов'язаних з Рівнем 3.

Зміни в зобов'язаннях, спричинені фінансовою діяльністю

Зміни в зобов'язаннях, спричинені фінансовою діяльністю станом на 31 грудня 2018 та 2017 року наведена в таблицях нижче:

	<i>1 січня 2018</i>	<i>Рух грошових коштів</i>	<i>Чистий збиток від курсових різниць</i>	<i>Нові лізингові зобов'язання</i>	<i>Інше</i>	<i>Зміни викликані виділенням неконтрольованої території (Примітка 2)</i>	<i>31 грудня 2018</i>
Короткострокові процентні кредити та запозичення	10 890 635	(1 830 443)	(17 049)	–	8 043 839	–	17 086 982
Короткострокові зобов'язання за договорами фінансової оренди	605 292	(338 712)	(406)	–	269 093	(248 492)	286 775
Довгострокові процентні кредити та запозичення	22 620 904	450 474	(525 339)	–	(7 627 752)	–	14 918 287
Довгострокові зобов'язання за договорами фінансової оренди	116 087	–	(11 223)	1 317 952	(264 286)	–	1 158 530
Дивіденди	39	(45 044)	–	–	153 200	–	108 195
Всього зобов'язань від фінансової діяльності	34 232 957	(1 763 725)	(554 017)	1 317 952	574 094	(248 492)	33 558 769

Примітки, що додаються, є невід'ємною частиною консолідованої фінансової звітності.

ПРИМІТКИ ДО КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ
(продовження)

За рік, що закінчився 31 грудня 2018 року
(у тисячах українських гривень, якщо не вказано інше)

31. Справедлива вартість фінансових інструментів (продовження)

	<i>1 січня</i> <i>2017</i>	<i>Рух грошових</i> <i>коштів</i>	<i>Чистий</i> <i>збиток від</i> <i>курскових</i> <i>різниць</i>	<i>Інше</i>	<i>Виділення</i> <i>неконтро-</i> <i>льованих</i> <i>територій</i> <i>(Примітка 2)</i>	<i>31 грудня</i> <i>2017</i>
Короткострокові процентні кредити та запозичення	16 679 238	(4 438 312)	481 171	1 893 533	(3 724 995)	10 890 635
Короткострокові зобов'язання за договорами фінансової оренди	1 186 599	(144 861)	10 167	106 854	(553 467)	605 292
Довгострокові процентні кредити та запозичення	23 832 509	–	611 581	(1 823 186)	–	22 620 904
Довгострокові зобов'язання за договорами фінансової оренди	459 852	(236 925)	14	(106 854)	–	116 087
Дивіденди	201	(31)	–	(131)	–	39
Всього зобов'язань від фінансової діяльності	42 158 399	(4 820 129)	1 102 933	70 216	(4 278 462)	34 232 957

У колонці «Інше» представлені суми, отримані в результаті перекласифікації частини довгострокових процентних кредитів та запозичень, включаючи зобов'язання за договорами фінансової оренди, в категорію короткострокові зобов'язання з плином часу. В колонку «Інше» також включена сума нарахованих, але не виплачених відсотків за процентними кредитами та запозиченнями. Група класифікує відсотки сплачені як грошові кошти від операційної діяльності.

32. Цілі та політика управління фінансовими ризиками

Цілі та політика управління фінансовими ризиками

Основні фінансові інструменти Групи включають банківські кредити, грошові кошти та їх еквіваленти та інші фінансові активи. Група має інші різні фінансові інструменти, такі як дебіторська та кредиторська заборгованість, що виникають безпосередньо у ході операційної діяльності.

Група не бере участі в суттєвих операціях з використанням похідних фінансових інструментів, оскільки політика Групи не передбачає здійснення таких операцій. Загальна програма управління ризиками Групи сфокусована на згладжуванні ефекту непередбачуваності та неефективності фінансового ринку України і спрямована на зменшення його потенційного негативного впливу на фінансові результати Групи.

Управління ризиками здійснюється фінансовими відділами Групи. Основні ризики, притаманні фінансовим інструментам Групи, включають валютний ризик, ризик ліквідності, кредитний ризик та процентний ризик. Підходи до управління кожним із цих ризиків представлені нижче.

Ризик ліквідності

Задачею Групи є підтримання балансу між безперервним фінансуванням та гнучкістю у використанні грошових коштів, отриманих від операційної діяльності Групи, та умов кредитування, що надаються постачальниками та банками. Суттєві аспекти управління оборотним капіталом Групи розкриті у Примітці 2.

Група аналізує свої активи та можливість отримання грошових коштів, а також зобов'язання за строками погашення та планує грошові потоки залежно від очікуваних строків виконання зобов'язань за відповідними інструментами.

Примітки, що додаються, є невід'ємною частиною консолідованої фінансової звітності.

**ПРИМІТКИ ДО КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ
(продовження)**

За рік, що закінчився 31 грудня 2018 року

(у тисячах українських гривень, якщо не вказано інше)

32. Цілі та політика управління фінансовими ризиками (продовження)

У таблиці нижче наведена інформація про недисконтовані платежі за фінансовими зобов'язаннями Групи станом на 31 грудня 2018 та 2017 років:

	<i>До 3-х місяців</i>	<i>3-12 місяців</i>	<i>1-5 років</i>	<i>Понад 5 років</i>	<i>Мінус: ефект амортизації</i>	<i>Балансова вартість</i>
За рік, що закінчився 31 грудня 2018 року						
Процентні кредити та запозичення	6 741 605	12 311 026	14 538 375	1 563 734	(3 149 471)	32 005 269
Зобов'язання за договорами фінансової оренди	81 492	411 969	1 302 926	442 708	(793 790)	1 445 305
Торгова та інша кредиторська заборгованість	9 036 539	322 353	–	–	–	9 358 892
	<i>До 3-х місяців</i>	<i>3-12 місяців</i>	<i>1-5 років</i>	<i>Понад 5 років</i>	<i>Мінус: ефект амор- тизації</i>	<i>Балансова вартість</i>
За рік, що закінчився 31 грудня 2017 року						
Процентні кредити та запозичення	10 206 582	2 907 581	24 860 982	–	(4 463 606)	33 511 539
Зобов'язання за договорами фінансової оренди	339 762	315 130	129 197	–	(62 710)	721 379
Торгова та інша кредиторська заборгованість	7 371 151	419 859	–	–	–	7 791 010

Валютний ризик

Подібно як і в багатьох інших сферах комерційної діяльності підприємств в Україні, іноземна валюта, а саме долар США, Євро, швейцарський франк, російський рубль, відіграють важливу роль в комерційних операціях Групи. Обмінні курси іноземних валют, в яких виражені фінансові активи та зобов'язання Групи, по відношенню до української гривні, встановлені НБУ на вказані дати, були наступними:

	<i>Долар США</i>	<i>ЄВРО</i>	<i>Швейцарський франк</i>	<i>10 російських рублів</i>
31 грудня 2017 року	28,0672	33,4954	28,6188	4,8703
Середній курс за 2017 рік	26,6016	30,0283	27,0093	4,5608
31 грудня 2018 року	27,6883	31,7141	28,2481	3,9827
Середній курс за 2018 рік	27,2016	32,1341	27,8222	4,3545
15 квітня 2019 року	26,7139	30,2428	26,7021	4,1406

Ризик операційної курсової різниці стосується монетарних активів та зобов'язань Групи, виражених в іноземній валюті, та виникає внаслідок коливань курсів на валютному ринку. Такий ризик виникає при операціях купівлі /продажу Групою в валютах інших, ніж функціональна валюта. Група не проводить операцій з метою хеджування валютних ризиків.

Примітки, що додаються, є невід'ємною частиною консолідованої фінансової звітності.

ПРИМІТКИ ДО КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ (продовження)

За рік, що закінчився 31 грудня 2018 року

(у тисячах українських гривень, якщо не вказано інакше)

32. Цілі та політика управління фінансовими ризиками (продовження)

У таблиці нижче представлена інформація щодо чутливості прибутку до оподаткування Групи до вірогідної зміни обмінного курсу (внаслідок змін у справедливій вартості монетарних активів та зобов'язань), при постійному значенні всіх інших змінних.

<i>31 грудня 2018 року</i>	<i>Послаблення «+» / зміцнення «-» обмінного курсу</i>	<i>Збільшення/ (зменшення) прибутку до оподаткування</i>	<i>Збільшення/ (зменшення) власного капіталу</i>
Гривня / долар США	+6,00%	(1 791 701)	(1 791 701)
Гривня / долар США	-6,00%	1 791 701	1 791 701
Гривня / швейцарський франк	+6,00%	(7 316)	(7 316)
Гривня / швейцарський франк	-6,00%	7 316	7 316
Гривня / ЄВРО	+8,00%	(116 308)	(116 308)
Гривня / ЄВРО	-8,00%	116 308	116 308

<i>31 грудня 2017 року</i>	<i>Послаблення «+» / зміцнення «-» обмінного курсу</i>	<i>Збільшення/ (зменшення) прибутку до оподаткування</i>	<i>Збільшення/ (зменшення) власного капіталу</i>
Гривня / долар США	+14,00%	(4 525 310)	(4 525 310)
Гривня / долар США	-10,00%	3 232 364	3 232 364
Гривня / швейцарський франк	+14,00%	(16 295)	(16 295)
Гривня / швейцарський франк	-10,00%	11 639	11 639
Гривня / ЄВРО	+53,00%	(530 778)	(530 778)
Гривня / ЄВРО	-15,00%	150 220	150 220
Гривня / російський рубль	+25,00%	1 498	1 498
Гривня / російський рубль	-16,50%	(989)	(989)

Кредитний ризик

Фінансові інструменти, які потенційно наражають Групу на значні кредитні ризики, включають в основному: грошові кошти та їх еквіваленти, депозити, торгівлю та іншу дебіторську заборгованість, надані позики. Кредитний ризик Групи відслідковується та аналізується в кожному конкретному випадку. Управлінський персонал Групи вважає, що кредитний ризик належним чином відображено в резервах під зменшення корисності активів. Максимальний кредитний ризик, присутній на 31 грудня 2018 та 2017 років, дорівнює балансовій вартості фінансових інструментів.

Грошові кошти Групи переважно розміщуються в великих надійних банках України.

Група не вимагає застави за своїми фінансовими активами. Управлінський персонал розробив кредитну політику і потенційні кредитні ризики постійно відстежуються. Кредитні ризики оцінюються для всіх клієнтів, які потребують кредиту, відстрочки платежу, що перевищує певний ліміт.

Процентний ризик

Ризик зміни ринкових процентних ставок пов'язаний в основному з процентними кредитами та запозиченнями Групи з плаваючими процентними ставками.

У 2018 та 2017 роках Група брала кредити з фіксованою та плаваючою процентною ставкою, прив'язаною до Лондонської міжбанківської ставки кредитування («LIBOR») та Європейської міжбанківської ставки кредитування («EURIBOR»).

Примітки, що додаються, є невід'ємною частиною консолідованої фінансової звітності.

**ПРИМІТКИ ДО КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ
(продовження)**

За рік, що закінчився 31 грудня 2018 року

(у тисячах українських гривень, якщо не вказано інакше)

32. Цілі та політика управління фінансовими ризиками (продовження)

У таблиці нижче представлена інформація щодо чутливості прибутку Групи до оподаткування до вірогідної зміни у процентних ставках (внаслідок впливу на кредити з плаваючою процентною ставкою) при постійному значенні всіх інших змінних. Такі зміни не впливають на власний капітал Групи.

	Збільшення «+» / зменшення «-» базисних пунктів	Збільшення/ (зменшення) прибутку до оподаткування	Збільшення/ (зменшення) власного капіталу
<i>31 грудня 2018 року</i>			
LIBOR	+0,50%	(13 386)	(13 386)
LIBOR	-0,15%	4 016	4 016
EURIBOR	+0,20%	(3 108)	(3 108)
EURIBOR	-0,01%	155	155
		Збільшення/ (зменшення) прибутку до оподаткування	Збільшення/ (зменшення)
<i>31 грудня 2017 року</i>			
LIBOR	+0,70%	(28 747)	(28 747)
LIBOR	-0,08%	3 142	3 142
EURIBOR	+0,25%	(2 931)	(2 931)
EURIBOR	-0,01%	117	117

Згідно із законодавством України, можливості Групи щодо хеджування валютного ризику є обмеженими, тому Група не хеджує свій валютний ризик.

Управління капіталом

Група розглядає позиковий капітал та власний капітал як відповідні компоненти фінансування капіталу, а отже – частину управління її капіталом. Задачею Групи при управлінні капіталом є забезпечення спроможності Групи продовжувати функціонувати на постійній основі з метою забезпечення прибутків для держави та вигод для інших зацікавлених осіб, а також для забезпечення фінансування своїх операційних потреб, капіталовкладень та стратегії розвитку Групи. Політика Групи з управління капіталом спрямована на забезпечення та підтримку оптимальної структури капіталу з метою зменшення сукупних витрат на залучення капіталу і забезпечення гнучкості доступу Групи до ринків капіталу.

Структура капіталу наведена нижче:

	<u>2018</u>	<u>017</u>
Процентні кредити та запозичення		33511 539
Зобов'язання за договорами фінансової оренди	32 005 269	217 379
	1 445 305	34 232 918
	33 450 574	
Грошові кошти та їх еквіваленти		(5 188 988)
Чиста заборгованість	(1 251 826)	29 043 930
Всього власний капітал	32 198 748	210 776 978
Всього капітал	210 117 926	239 820 908
	<u>242 316 674</u>	

Управлінський персонал постійно контролює структуру капіталу Групи та може коригувати свою політику та цілі управління капіталом з урахуванням змін в операційному середовищі, ринкових тенденціях та стратегії розвитку Групи. У Примітці 2 розкрито суттєві аспекти невизначеності, що також стосуються управління капіталом.

Примітки, що додаються, є невід'ємною частиною консолідованої фінансової звітності.

**ПРИМІТКИ ДО КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ
(продовження)**

За рік, що закінчився 31 грудня 2018 року
(у тисячах українських гривень, якщо не вказано інше)

33. Події після звітного періоду

На початку 2019 року Група отримала 15 дизельних локомотивів виробництва «Дженерал Електрик Компані» (США) за договором фінансового лізингу укладеним з українським державним банком АТ «Укрексімбанк» (Примітка 18). Таким чином, на дату випуску цієї консолідованої фінансової звітності Група отримала всі 30 локомотивів, передбачених договором фінансового лізингу.

У березні 2019 року Група своєчасно та в повному обсязі погасила першу частину основного боргу за єврооблігаціями у сумі 150 млн. дол. США та виплатила черговий купонний дохід за ними. Кредитні ресурси для рефінансування заборгованості за підтримки Уряду були залучені з внутрішнього ринку від державного банку та Державного агентства інфраструктурних проєктів України (Укрінфрапроєкт).

За ініціативою управлінського персоналу у 2019 році Урядом України було схвалено підвищення регульованих тарифів на вантажні залізничні перевезення на 14,2% починаючи з 30 березня 2019 року у розмірі індексу цін виробників промислової продукції за 2018 рік.

Примітки, що додаються, є невід'ємною частиною консолідованої фінансової звітності.

КОНСОЛІДАЦІЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

**Додаткова фінансова інформація
КОНСОЛІДОВАНИЙ БАЛАНС (ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВИЙ СТАН)
на 31-е грудня 2018 р.**

Підприємство: АТ «Укрзалізниця»
Територія: Україна
Організаційно-правова форма господарювання: Акціонерне товариство
Вид економічної діяльності: Вантажний залізничний транспорт
Середня кількість працівників: 266 345
Адреса, телефон: 03150, м. Київ, вул. Єжи Гедройця, 5 тел. 465-05-52

Дата (рік, місяць, число)	2018 12 31
за ЄДРПОУ	40075815
за КОАТУУ	8038200000
за КОПФГ	230
за КВЕД	49.20

Одиниця виміру: тис. грн. без десяткового знака
Складено (зробити позначку «v» у відповідній клітинці):
за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку
за міжнародними стандартами фінансової звітності

v

Форма № 1-к Код за ДКУД 1801007

Актив	Код рядка	На початок звітної періоду	На кінець звітної періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи:	1000	45 809 551	45 837 219
первісна вартість	1001	45 966 150	46 036 803
накопичена амортизація	1002	156 599	199 584
Незавершені капітальні інвестиції	1005	7 065 043	7 121 243
Основні засоби:	1010	182 867 268	184 742 767
первісна вартість	1011	447 634 905	462 883 950
знос	1012	264 767 637	278 141 183
Інвестиційна нерухомість	1015	–	–
Довгострокові біологічні активи:	1020	–	–
первісна вартість довгострокових біологічних активів	1021	–	–
знос довгострокових біологічних активів	1022	–	–
Довгострокові фінансові інвестиції:			
які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030	632 366	691 759
інші фінансові інвестиції	1035	73 546	73 546
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	19 691	17 701
Відстрочені податкові активи	1045	376 484	58 745
Інші необоротні активи	1090	12 234 801	14 947 486
Усього за розділом I	1095	249 078 750	253 490 466
II. Оборотні активи			
Запаси:			
виробничі запаси	1100	8 417 920	8 881 521
незавершене виробництво	1101	7 522 255	8 047 863
готова продукція	1102	253 564	314 872
товари	1103	629 925	507 344
	1104	12 176	11 442
Поточні біологічні активи	1110	–	10
Дебіторська заборгованість за продукцію товари роботи послуги	1125	461 606	527 476
Дебіторська заборгованість за розрахунками:			
за виданими авансами	1130	203 999	136 842
з бюджетом	1135	230 980	164 482
у тому числі з податку на прибуток	1136	215 737	12 280
Дебіторська заборгованість за розрахунками із внутрішніх розрахунків	1145	–	–
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	398 082	453 269
Поточні фінансові інвестиції	1160	–	–
Гроші та їх еквіваленти:	1165	5 188 988	1 251 826
Готівка	1166	812	721
Рахунки в банках	1167	5 136 880	1 193 931
Витрати майбутніх періодів	1170	18 985	21 156
Інші оборотні активи	1190	445 353	581 419
Усього за розділом II	1195	15 365 913	12 018 001
III. Необоротні активи утримувані для продажу та групи вибуття	1200	–	–
Баланс	1300	264 444 663	265 508 467

ДОДАТКИ
Акціонерне товариство «Українська залізниця»

Додаткова фінансова інформація

Пасив	Код рядка	На початок звітнього періоду	На кінець звітнього періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	229 879 115	229 879 115
Капітал у дооцінках	1405	–	–
Додатковий капітал	1410	18 899 383	18 894 521
Резервний капітал	1415	–	–
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	(38 006 503)	(38 660 688)
Неоплачений капітал	1425	–	–
Вилучений капітал	1430	–	–
Неконтрольована частка	1490	4 983	4 978
Усього за розділом I	1495	210 776 978	210 117 926
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення			
Відстрочені податкові зобов'язання	1500	24 772	34 105
Довгострокові кредити банків	1510	8 445 213	9 310 210
Інші довгострокові зобов'язання	1515	19 270 500	11 978 749
Довгострокові забезпечення	1520	2 232 420	2 654 105
Довгострокові забезпечення витрат персоналу	1521	2 232 420	2 654 105
Цільове фінансування	1525	11 409	12 392
Усього за розділом II	1595	29 984 314	23 989 561
III. Поточні зобов'язання і забезпечення			
Короткострокові кредити банків	1600	–	–
Поточна кредиторська заборгованість за:			
довгостроковими зобов'язаннями	1610	10 749 315	16 197 406
товари роботи послуги	1615	4 103 338	4 942 853
розрахунками з бюджетом	1620	641 015	612 481
у тому числі з податку на прибуток	1621	630	68 773
розрахунками зі страхування	1625	364 457	411 108
розрахунками з оплати праці	1630	1 361 350	1 538 144
Поточна кредиторська заборгованість за одержаними авансами	1635	2 433 130	2 324 462
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з учасниками	1640	39	108 194
Поточна кредиторська заборгованість із внутрішніх розрахунків	1645	–	–
Поточні забезпечення	1660	2 982 525	3 641 450
Доходи майбутніх періодів	1665	26 517	43 437
Інші поточні зобов'язання	1690	1 021 685	1 581 445
Усього за розділом III	1695	23 683 371	31 400 980
IV. Зобов'язання пов'язані з необоротними активами утримуваними			
для продажу та групами вибуття	1700	–	–
Баланс	1900	264 444 663	265 508 467

КОНСОЛІДАЦІЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Додаткова фінансова інформація

Підприємство: АТ «Укрзалізниця»

Дата (рік місяць число)
за ЄДРПОУ

КОДИ		
2018	12	31
40075815		

**КОНСОЛІДОВАНИЙ ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ
(ЗВІТ ПРО СУКУПНИЙ ДОХІД) за 2018 р.**

Форма № 2-к Код за ДКУД

1801008

I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів робіт послуг)	2000	83 402 407	73 938 151
Собівартість реалізованої продукції (товарів робіт послуг)	2050	(77 104 073)	(67 346 681)
Валовий:			
Прибуток	2090	6 298 334	6 591 470
Збиток	2095	-	-
Інші операційні доходи	2120	1 763 151	2 350 232
Адміністративні витрати	2130	(780 854)	(1 238 058)
Витрати на збут	2150	(135 351)	(170 467)
Інші операційні витрати	2180	(2 970 468)	(3 275 064)
Фінансовий результат від операційної діяльності:			
Прибуток	2190	4 174 812	4 258 113
Збиток	2195	-	-
Дохід від участі в капіталі	2200	74 596	14
Інші фінансові доходи	2220	202 624	554 799
Інші доходи	2240	134 737	100 221
Фінансові витрати	2250	(3 463 631)	(3 810 903)
Втрати від участі в капіталі	2255	(15 203)	(166 794)
Інші витрати	2270	(167 458)	(163 357)
Фінансовий результат до оподаткування:			
Прибуток	2290	940 477	772 093
Збиток	2295	-	-
(Витрати)/дохід з податку на прибуток	2300	(736 623)	(657 544)
Прибуток/(збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305	-	-
Чистий фінансовий результат:			
Прибуток	2350	203 854	114 549
Збиток	2355	-	-

II СУКУПНИЙ ДОХІД

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400	-	-
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405	-	-
Накопичені курсові різниці	2410	-	-
Частка іншого сукупного збитку асоційованих та спільних підприємств	2415	-	(55 411)
Інший сукупний збиток	2445	(657 433)	(166 316)
Інший сукупний збиток до оподаткування	2450	(657 433)	(221 727)
Податок на прибуток пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455	(47 346)	29 938
Інший сукупний збиток після оподаткування	2460	(704 779)	(191 789)
Сукупний збиток (сума рядків 2350 2355 та 2460)	2465	(500 925)	(77 240)
Чистий прибуток, що належить:			
власникам материнської компанії	2470	203 766	114 424
неконтрольованій частці	2475	88	125
Сукупний (збиток)/дохід, що належить:			
власникам материнської компанії	2480	(501 013)	(77 365)
неконтрольованій частці	2485	88	125

ДОДАТКИ
Акціонерне товариство «Українська залізниця»

Додаткова фінансова інформація

III. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Стаття 1	Код рядка 2	За звітний період 3	За аналогічний період попереднього року 4
Матеріальні витрати	2500	23 320 934	20 544 286
Витрати на оплату праці	2505	33 327 930	26 481 950
Відрахування на соціальні заходи	2510	7 145 861	5 492 045
Амортизація	2515	12 382 210	14 662 305
Інші операційні витрати	2520	3 322 661	3 730 329
Разом	2550	79 499 596	70 910 915

IV. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ

Назва статті 1	Код рядка 2	За звітний період 3	За аналогічний період попереднього року 4
Середньорічна кількість простих акцій	2600	229 879 115	229 879 115
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605	229 879 115	229 879 115
Чистий прибуток(збиток) на одну просту акцію	2610	0,89	0,50
Скоригований чистий прибуток(збиток) на одну просту акцію	2615	0,89	0,50
Дивіденди на одну просту акцію	2650	–	–

КОНСОЛІДАЦІЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Додаткова фінансова інформація

Підприємство: АТ «Укрзалізниця»

Дата (рік місяць число)
за ЄДРПОУ

КОДИ		
2018	12	31
40075815		

КОНСОЛІДОВАНИЙ ЗВІТ ПРО РУХ ГРОШОВИХ КОШТІВ (ЗА НЕПРЯМИМ МЕТОДОМ) за 2018 р.

Форма № 3-кн Код за ДКУД 1801010

Стаття 1	Код рядка 2	За звітний період		за аналогічний період попереднього року	
		надходження 3	видаток 4	надходження 3	видаток 4
I. Рух коштів у результаті операційної діяльності					
Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування	3500	940 477	–	772 093	–
Коригування на:					
амортизацію необоротних активів	3505	12 382 210	–	14 662 305	–
збільшення (зменшення) забезпечень	3510	–	138 774	166 316	–
збиток (прибуток) від нереалізованих курсових різниць	3515	–	536 922	1 123 439	–
збиток (прибуток) від неопераційної діяльності та інших негрошових операцій	3520	44 135	–	–	105 175
Фінансові витрати	3540	3 261 007	–	3 256 104	–
Зменшення (збільшення) оборотних активів в т.ч.:	3550	–	812 012	–	2 886 781
Зменшення (збільшення) запасів	3551	–	469 438	–	2 573 187
Зменшення (збільшення) дебіторської заборгованості за продукцію товари роботи і послуги	3553	–	68 969	–	16 267
Зменшення (збільшення) іншої поточної дебіторської заборгованості	3554	–	131 397	–	57 118
Зменшення (збільшення) витрат майбутніх періодів	3556	–	5 062	–	3 673
Зменшення (збільшення) інших оборотних активів	3557	–	137 146	–	236 536
Збільшення (зменшення) поточних зобов'язань в т.ч.:	3560	539 434	–	704 605	–
Збільшення (зменшення) поточної кредиторської заборгованості за товари роботи послуги	3561	304 004	–	598 628	–
Збільшення (зменшення) поточної кредиторської заборгованості за розрахунками з бюджетом	3562	–	73 035	167 949	–
Збільшення (зменшення) поточної кредиторської заборгованості за розрахунками зі страхування	3563	47 395	–	119 186	–
Збільшення (зменшення) поточної кредиторської заборгованості за розрахунками з оплати праці	3564	176 432	–	–	18 351
Збільшення (зменшення) доходів майбутніх періодів	3566	16 920	–	–	2 141
Збільшення (зменшення) інших поточних зобов'язань	3567	67 718	–	–	160 666
Грошові кошти від операційної діяльності	3570	15 679 555	–	17 692 906	–
Сплачений податок на прибуток	3580	–	199 813	–	360 359
Сплачені відсотки	3585	–	–	–	–
Чистий рух коштів від операційної діяльності	3195	15 479 742	–	17 332 547	–
II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності					
Надходження від реалізації:					
фінансових інвестицій	3200	–	–	–	–
необоротних активів	3205	–	–	–	–
Надходження від отриманих:					
відсотків	3215	–	–	–	–
дивідендів	3220	–	–	7 988	–
Надходження від деривативів	3225	–	–	–	–
Інші надходження	3250	197 109	–	548 968	–
Витрачання на придбання:					
фінансових інвестицій	3255	–	–	–	–
необоротних активів	3260	–	5 067 556	–	5 295 424
Виплати за деривативами	3270	–	–	–	–
Інші платежі	3290	–	9 966 381	–	5 577 030
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	3295	–	14 836 828	–	10 315 498
III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності					
Надходження від:					
Власного капіталу	3300	–	–	–	–
Отримання позик	3305	18 070 474	–	–	–
Інші надходження	3340	–	–	–	–
Витрачання на:					
Викуп власних акцій	3345	–	–	–	–
Погащення позик	3350	–	19 450 443	–	4 438 312
Сплату дивідендів	3355	–	45 044	–	6 513
Витрачання на сплату відсотків	3360	–	2 567 302	–	3 141 113
Витрачання на сплату заборгованості з фінансової оренди	3365	–	385 858	–	488 107
Інші платежі	3390	–	200 005	–	189 947
Чистий рух коштів від фінансової діяльності	3395	–	4 578 178	–	8 263 992
Чистий рух грошових коштів за звітний період	3400	–	3 935 264	–	1 246 943
Залишок коштів на початок року	3405	5 188 988	–	6 419 746	–
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів	3410	–	1 898	16 185	–
Залишок коштів на кінець року	3415	1 251 826	–	5 188 988	–

Підприємство: АТ «Укрзалізниця»

за ЄДРПОУ

2018	12	31
40075815		

КОНСОЛІДОВАНИЙ ЗВІТ ПРО ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ за 2018 р.

Стаття	Код рядка	Зареєстрований (пайовий) капітал	Капітал у дооцінках	Додатковий капітал	Резервний капітал	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	Неоплачений капітал	Видучений капітал	Всього	Неконтрольована частка	Всього власного капіталу
Залишок на початок року	4000	229 879 115	-	18 899 383	-	(38 006 503)	-	-	210 771 995	4 983	210 776 978
Коригування:											
Зміна облікової політики	4005	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Виправлення помилок	4010	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Інші зміни	4090	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Скоригований залишок на початок року	4095	229 879 115	-	18 899 383	-	(38 006 503)	-	-	210 771 995	4 983	210 776 978
Чистий прибуток (збиток) за звітний період	4100	-	-	-	-	203 766	-	-	203 766	88	203 854
Інший сукупний дохід за звітний період	4110	-	-	-	-	(704 779)	-	-	(704 779)	-	(704 779)
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	4111	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Інший сукупний збиток	4116	-	-	-	-	(704 779)	-	-	(704 779)	-	(704 779)
Розподіл прибутку:											
Виплати власникам (дивіденди)	4200	-	-	-	-	(153 417)	-	-	(153 417)	(93)	(153 510)
Спрямування прибутку до зареєстрованого капіталу	4205	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Відрахування до резервного капіталу	4210	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Сума чистого прибутку належна до бюджету відповідно до законодавства	4215	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Сума чистого прибутку на створення спеціальних (шльових) фондів	4220	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Сума чистого прибутку на матеріальне заохочення	4225	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Внески учасників:											
Внески до капіталу	4240	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Погашення заборгованості з капіталу	4245	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Видучення капіталу:											
Викуп акцій (часток)	4260	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Перепродаж викуплених акцій (часток)	4265	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Анулювання викуплених акцій (часток)	4270	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Видучення частки в капіталі	4275	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Інші зміни в капіталі	4290	-	-	(4 862)	-	245	-	-	(4 617)	-	(4 617)
Разом змін в капіталі	4295	-	-	(4 862)	-	(654 185)	-	-	(659 047)	(5)	(659 052)
Залишок на кінець періоду	4300	229 879 115	-	18 894 521	-	(38 660 688)	-	-	210 112 948	4 978	210 117 926

Навчальне видання

КОСТЮЧЕНКО Валентина Миколаївна,
УМАНЦІВ Галина Вікторівна,
ФОМІНА Олена Володимирівна

КОНСОЛІДАЦІЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Підручник

Редактор Т. Г. Верета
Комп'ютерне верстання С. К. Слизень
Дизайн обкладинки Г. В. Поліщук

Формат Ум. друк. арк. 20,05. Тираж 200. Зам. 125.

Видавець і виготовлювач
Київський національний торговельно-економічний університет
вул. Кіото, 19, м. Київ-156, Україна, 02156

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи серія ДК № 4620 від 03.10.2013 р.