

DOI: 10.58423/2786-6742/2024-5-379-391
УДК 657.37

Галина НАШКЕРСЬКА

к.е.н, доцент, доцент кафедри обліку і аудиту,
Львівський національний університет імені Івана Франка,
м. Львів, Україна
ORCID ID: 0000-0003-0461-2920

ПРИБУТОК, ЗБИТОК ТА ІНШИЙ СУКУПНИЙ ДОХІД: РОЗКРИТТЯ У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ

Анотація. Прибуток або збиток, який визначається підприємством у звітному періоді залежить не тільки від поточних доходів і витрат від операційної та іншої діяльності. Значний вплив на його обсяг можуть здійснювати доходи і витрати, що визнаються унаслідок незавершених операцій змін оцінок раніше визнаних активів і зобов'язань, які залишаються на балансі. Здійснення таких операцій за нереалізованими активами або непогашеними зобов'язаннями зумовлює визнання іншого сукупного доходу, який може бути врахований для визначення чистого фінансового результату в наступних звітних періодах унаслідок коригування перекласифікації. Подання у фінансовій звітності іншого сукупного доходу у складі загального прибутку або збитку підприємства покращує її порівняльність, узгодженість та прозорість. Метою статті є визначення переваг і обмежень розкриття у фінансовій звітності статей іншого сукупного доходу у складі сукупного доходу з урахуванням можливості проведення коригувань перекласифікації. Основними методами дослідження були загальнонаукові та спеціальні підходи до теоретичного узагальнення та групування, систематизації, порівняльного аналізу, логічного узагальнення. Визначені головні проблеми використання показника іншого сукупного прибутку при формуванні звіту про сукупний дохід, зокрема, недостатнє представлення Концептуальною основою фінансової звітності змісту та розкриття іншого сукупного доходу, відсутність чіткого розмежування між статтями доходів і витрат, які формують чистий прибуток (збиток) та інший сукупний дохід, недостатнє розкриття умов та термінів коригування перекласифікації статей іншого сукупного доходу у прибуток або збиток у поточному періоді, невизначеність розкриття коригувань перекласифікації у фінансовій звітності, проведення коригувань на помилки попередніх періодів, що призводять до визнання іншого сукупного доходу. Встановлено, що формат звіту про сукупний дохід, який складається українськими підприємствами не забезпечує можливість розподілу статей іншого сукупного доходу за критеріями та термінами коригування перекласифікації. Це потребує внесення додаткових показників, які підвищать корисність та прозорість подання інформації для зацікавлених користувачів.

Ключові слова: прибуток, збиток, сукупний дохід, інший сукупний дохід, коригування перекласифікації, звіт про сукупний дохід.

JEL Classification: M41

Absztrakt. A vállalkozás által a beszámolási időszakban megállapított nyereség vagy veszteség nemcsak a működési és egyéb tevékenységek aktuális bevételeitől és kiadásaitól függ. Volumenét jelentősen befolyásolhatják a korábban nyilvántartott eszközök és a mérlegben maradó források értékelésében bekövetkezett változások, a befejezetlen tevékenység eredményeként elszámolt eszközök és kötelezettségek. A nem realizált eszközökön vagy fennálló kötelezettségeken végzett ilyen műveletek egyéb átfogó jövedelem elszámolását vonják maguk után, ami az átsorolási korrekció eredményeként a

következő beszámolási időszakokban a nettó pénzügyi eredmény meghatározásakor figyelembe vehető. Az egyéb átfogó jövedelemnek a gazdálkodó teljes nyereségének vagy veszteségének részeként történő bemutatása a pénzügyi kimutatásokban javítja annak összehasonlíthatóságát, következetességét és átláthatóságát. A tanulmány célja, hogy meghatározza az egyéb átfogó jövedelem tételeinek az átfogó jövedelem részeként történő közzétételének előnyeit és korlátait a pénzügyi kimutatásokban, figyelembe véve az átsorolási kiigazítások lehetőségét. A fő kutatási módszerek az elméleti általánosítás és csoportosítás általános tudományos és speciális megközelítései, a rendszerezés, az összehasonlító elemzés és a logikai általánosítás voltak. Az átfogó eredménykimutatás összeállításánál az egyéb átfogó jövedelem mutató használatának fő problémái kerülnek azonosításra, különösen: az egyéb átfogó jövedelem tartalmának nem megfelelő megjelenítése és közzététele a Pénzügyi Jelentés fogalmi alapjában; a nettó nyereséget (veszteséget) és az egyéb átfogó jövedelem alkotó bevételi és kiadási tételek egyértelmű megkülönböztetésének hiánya; az egyéb átfogó jövedelem tételeinek eredménybe történő átsorolására vonatkozó korrekciós feltételek nem megfelelő közzététele a tárgyidőszakban; a pénzügyi kimutatásokban az átsorolási módosítások közzétételének bizonytalansága; a korábbi időszakok azon hibáinak kijavítása, amelyek az egyéb átfogó jövedelem elszámolását eredményezik. Megállapítást nyert, hogy az ukrán vállalkozások által készített átfogó eredménykimutatás formátuma nem teszi lehetővé az egyéb átfogó jövedelem tételeinek felosztását az átsorolási kiigazítás kritériumai és feltételei szerint. Ehhez további mutatók bevezetésére van szükség, amelyek növelik az érdeklődő felhasználók számára az információk bemutatásának hasznosságát és átláthatóságát.

Kulcsszavak: nyereség, veszteség, átfogó jövedelem, egyéb átfogó jövedelem, átsorolási korrekció, átfogó eredménykimutatás.

Abstract. The profit or loss determined by the companies in the reporting period depends not only on current income and expenses from operating and other activities. Its volume can be significantly influenced by income and expenses recognized as a result of unfinished operations of changes in the valuations of previously recognized assets and liabilities that remain on the balance sheet. The implementation of such transactions on unrealized assets or outstanding liabilities results in the recognition of other comprehensive income, which may be taken into account to determine the net financial result in subsequent reporting periods as a result of the reclassification adjustment. The presentation of other comprehensive income in the financial statements as part of the total profit or loss of the company improves its comparability, consistency and transparency. The purpose of the article is to determine the advantages and limitations of disclosure in financial statements of items of other comprehensive income as part of comprehensive income, taking into account the possibility of reclassification adjustments. The main research methods were general scientific and special approaches to theoretical generalization and grouping, systematization, comparative analysis, and logical generalization. The main problems of using the indicator of other comprehensive income in the formation of the report on comprehensive income are identified, in particular, the insufficient presentation by the Conceptual Framework of the content and disclosure of other comprehensive income, the lack of a clear distinction between the items of income and expenses that form net profit (loss) and other comprehensive income, insufficient disclosure of the conditions and timing of adjustments for the reclassification of items of other comprehensive income to profit or loss in the current period, uncertainty of disclosure of adjustments of reclassification in financial statements, making adjustments for errors of previous periods that lead to the recognition of other comprehensive income. It has been established that the format of the report on total income, which is compiled by Ukrainian enterprises, does not provide the possibility of distributing items of other total income according to the criteria and terms of adjustment of reclassification. This requires the introduction of additional indicators that will enhance the utility and transparency of information presentation for stakeholders.

Keywords: profit, loss, comprehensive income, other comprehensive income, reclassification adjustments, statement of comprehensive income.



Постановка проблеми. Збільшення повторних оцінок об'єктів обліку призводить не тільки до зміни вартості активів і зобов'язань, а також до збільшення (зменшення) окремих статей власного капіталу, окремі з яких згодом можуть бути перекласифіковані до доходів або витрат поточного періоду, які враховуються при визначенні фінансового результату. Відкладені наслідки операцій переоцінювання призводять до визнання іншого сукупного доходу який разом із чистим фінансовим результатом формують сукупний дохід підприємства.

Розкриття сукупного доходу в одному або у двох послідовних звітах, першим із яких є звіт про фінансові результати (чистий прибуток або збиток) з додаванням структурованої інформації про інший сукупний дохід забезпечує точний розрахунок змін чистих активів звітного періоду, унаслідок яких формується фінансовий результат та визнається відкладений дохід або втрати, які можуть вплинути на прибуток або збиток майбутніх періодів унаслідок операцій коригування перекласифікації.

Відокремлене подання в окремому звіті статей іншого сукупного доходу, які раніше агреговано відображались тільки у звіті про власний капітал, потребує формування нової методологічної основи для розкриття, подання і коригування показників, яка може бути сформована шляхом внесення змін і доповнень до нормативних актів, які регулюють ведення обліку і складання фінансової звітності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми інформаційної корисності визнання, відображення та прозорості розкриття у фінансовій звітності сукупного доходу та іншого сукупного доходу досліджували зарубіжні науковці, зокрема С. Лін, О. Рамонд, Дж.Ф. Каста [6], Д.А. Джонс і К.Дж. Сміт [7], Д. Чемберс, Т. Дж. Лінсмаєр, К. Шекспір і Т. Сугіаніс [9], Т. М. Юсефінежад, А. Ахмад та З. Ембонг [10] та ін., які встановили доцільність окремого розкриття іншого сукупного доходу у складі сукупного доходу. Автори Б. Лев, Ф. Гу [11], І. Дічев і В. Тан [12], А. Мечеллі та Р. Чиміні [13] вважають, що відображення іншого сукупного доходу разом із чистим прибутком зменшує корисність фінансової звітності для вимірювання довгострокової вартості та прогнозування майбутнього чистого прибутку.

Незначна кількість наукових праць українських авторів, опублікованих за досліджуваною тематикою, зводяться інтерпретації змісту сукупного доходу та іншого сукупного доходу і характеристик другого розділу звіту про фінансовий стан (звіту про сукупний дохід).

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. На сьогодні недостатньо дослідженими є проблеми розкриття у звітності статей іншого сукупного доходу, включаючи проблему коригування перекласифікації.

Формулювання цілей статті. Метою статті є визначення переваг і обмежень розкриття у фінансовій звітності статей іншого сукупного доходу у

складі сукупного доходу з урахуванням можливості проведення коригувань перекласифікації.

Виклад основного матеріалу дослідження. Сукупний дохід формується шляхом сумування чистого прибутку або збитку, визначеного підприємством за вимогами національних або міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та іншого сукупного доходу, який виникає за незавершеними операціями іншої (фінансової та/або інвестиційної) діяльності, відображення наслідків яких у поточному періоді не надає підстав для визнання доходів або витрат, проте очікується у майбутніх періодах за умови, що відбудуться відповідні операції. Таким чином, статті іншого сукупного включають нереалізовані прибутки або збитки, які ймовірно можуть бути враховані для визначення чистого фінансового результату в наступних звітних періодах унаслідок коригування перекласифікації і найчастіше визнаються унаслідок повторної оцінки раніше визнаних активів або зобов'язань.

Складання звіту про сукупний дохід за вимогами МСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» стало обов'язковим для усіх суб'єктів господарювання, які складають звітність за вимогами МСФЗ починаючи з 2009 року [1], в Україні – із 2014 року, після затвердження Міністерством фінансів України нової редакції НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» 07 лютого 2013 року [2] для усіх підприємств, що складають звітність як за вимогами МСФЗ, так і НП(С)БО, оскільки затверджений стандартом формат звітності є однаковим для обох груп.

Рішення Ради з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB) щодо необхідності виокремлення у фінансовій звітності показників сукупного доходу, який включає чистий прибуток за усіма видами діяльності та інший сукупний дохід, що структуровано розкриває нереалізовані доходи і витрати, забезпечує підвищення її корисності та прозорості розкриття. Накопичення підприємствами значних сум нереалізованих доходів або витрат, які не включаються до складу фінансового результату звітного періоду за вимогами стандартів бухгалтерського обліку, може суттєво вплинути на фінансовий стан та результати діяльності суб'єкта господарювання у майбутніх періодах, що важливо для зовнішніх користувачів фінансової звітності, таких як інвестори та кредитори.

У 2011 році Рада зі стандартів фінансового обліку (Financial Accounting Standards Board, FASB) випустила Оновлення до стандартів бухгалтерського обліку (Accounting Standards Update, ASU) 2011-05 «Подання сукупного доходу». Метою цього Оновлення є «покращити зіставність, узгодженість і прозорість фінансової звітності та привернути більшу увагу до статей, які звітуються в іншому сукупному доході» [3], зближення показників фінансової звітності, складених за вимогами FASB та IASB. Крім інших нововведень, цим нормативним документом було заборонено здійснювати розкриття показників іншого сукупного доходу у звіті про зміни в акціонерному капіталі. Здійснені доповнення вимагають, щоб усі зміни в капіталі (без урахування операцій акціонерів) були подані або в одному безперервному звіті про сукупний дохід,

або в двох окремих. У обох варіантах суб'єкт зобов'язаний представити кожному складову чистого прибутку разом із загальним чистим прибутком, кожний компонент іншого сукупного доходу разом із загальною сумою іншого сукупного доходу і загальну суму сукупного доходу [3].

МСБО 1 «Подання фінансової звітності» загальний сукупний прибуток визначений як зміна у власному капіталі протягом періоду внаслідок операцій та інших подій, окрім тих змін, що виникли внаслідок операцій з власниками, які діють відповідно до повноважень. Загальний сукупний прибуток включає всі компоненти «прибутку або збитку» та «іншого сукупного прибутку». Інший сукупний прибуток містить статті доходів або витрат (включаючи коригування перекласифікації), які не визнані у прибутку або збитку, як вимагають або дозволяють інші МСФЗ [1].

Детальне структурування та інтерпретація складових сукупного доходу наведено у Концепції No 6 Положення про фінансовий облік «Елементи фінансової звітності» (FASB), якою визначено, що сукупний дохід підприємства є результатом:

- а) операцій обміну та інших розрахунків між підприємством та іншими суб'єктами, які є не його власниками;
- б) здійснення основної діяльності підприємства;
- с) зміни цін, втрат та інших наслідків взаємодії між підприємством і економічним, правовим, соціальним, політичним та фізичним середовищем, частиною якого воно є [4].

Проведення основної діяльності та більшість операцій обміну формують основну діяльність підприємства відповідно до мети його створення власниками, розрахункові операції у більшості випадків не призводять до визнання прибутків або збитків, за винятком випадків визнання доходу за касовим методом, тоді як зміни оцінок призводять до визнання статей іншого сукупного доходу.

Визнані статті доходів і витрат, які формують чистий прибуток або збиток звітного періоду мають тимчасовий характер (відкриваються на фінансовий рік і закриваються при його завершенні) і не завжди відразу враховують наслідки переоцінок активів і зобов'язань, які здійснюються після первинного визнання. Це може відбутись у майбутніх періодах із визнанням поточних доходів і витрат [5].

Статті іншого сукупного доходу (нереалізованого прибутку або збитку) виникали на підприємствах задовго до визначення МСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» вимоги щодо його відокремленого розкриття, але відображались як коригування статей власного капіталу. Виокремлення у звітності іншого сукупного доходу дає змогу визначити його загальну суму, окремі складові та забезпечити контроль за проведенням перекласифікації у наступних після звітного періодах.

Розглянуті зміни до стандартів бухгалтерського обліку, які зумовлюють необхідність розкриття у фінансовій звітності сукупного доходу, чистого прибутку та іншого сукупного доходу в окремому звіті (або у двох послідовних звітах) спонукали дослідників до проведення численних дискусій щодо змісту і



складових іншого сукупного доходу, доцільності та критеріїв проведення коригувань перекласифікації, наслідків відокремленого подання іншого сукупного доходу у звітності. Значна частина наукових досліджень присвячена розгляду нормативного забезпечення відображення сукупного прибутку, зокрема Концептуальною основою фінансової звітності та міжнародними стандартами фінансової звітності. Для порівняння впливу відображення іншого сукупного доходу у складі сукупного доходу було проведено низку емпіричних досліджень, які показують результати нового формату розкриття, реакцію ринків та інвесторів

Автори С. Лін, О. Рамонд, Дж.Ф. Каста, провівши емпіричне дослідження виявили, що інший сукупний дохід забезпечує додаткову цінність унаслідок збільшення чистого прибутку для більшості компаній Європейського Союзу, досліджених у їхній вибірці [6]. Подібне дослідження було проведене науковцями Д.А. Джонс і К.Дж. Сміт (2011) за даними 236 фірм США з 1986 по 2005 рр., яке дало змогу встановити корисність розкриття іншого сукупного доходу [7].

Результати емпіричного дослідження, проведені П. Гаццола і С. Амеліо з використанням даних фірм, які котируються на основному ринку Чеської фондової біржі (2010-2012 рр.) встановили, що сукупний дохід має інформативний зміст і надає додаткову інформацію для оцінки продуктивності, тому може бути корисним для прийняття рішень інвесторами [8]. Д. Чемберс, Т. Дж. Лінсмаер, К. Шекспір і Т. Сугіаніс, переконані, що елементи іншого сукупного доходу, такі як нереалізовані прибутки та збитки від перерахунку іноземних валют і коригування ринкових цінних паперів надають додаткову інформаційну цінність до визнаної суми прибутку чи збитку [9].

М. Юсефінежад, А. Ахмад та З. Ембонг вважають, що ціннісна корисність іншого сукупного доходу орієнтована на розвинені країни, де ринок капіталу більш ефективний. У випадку існування активного ринку, оцінка активів за справедливою вартістю не буде серйозною проблемою. Тому авторами були проведені додаткові дослідження, необхідні для кращого розуміння актуальності іншого сукупного доходу в країнах, що розвиваються і мають меншу ефективність ринку. Спостереження, проведені на основному фондовому ринку Малайзії «Бурса» (Bursa Malaysia, KLSE) із вибіркою з 1419 зареєстрованих фірм за 2011-2013 рр. надало додаткові докази цінності іншого сукупного доходу, збільшення інформативності фінансової звітності при складанні звіту про сукупний дохід [10].

Водночас автори Б. Лев, Ф. Гу вважають, що звітні прибутки вже значною мірою відокремлені від довгострокових змін вартості компаній унаслідок заміни чистого прибутку, як ключового показника ефективності діяльності, на сукупний дохід [11], І. Дічев і В. Тан дійшли до висновку, що прибутки стали значно менш корисними за останні 40 років. Крім того, переважаюча філософія та конкретна поточна програма як FASB, так і IASB припускають, що ця тенденція продовжуватиметься, і, отже, у майбутньому звітні прибутки перетворяться на щось, що відокремлене від їхньої класичної ролі вимірювача довгострокової



цінності [12]. А. Мечеллі та Р. Чиміні переконані, що прибуток чи збиток є більш корисним і відповідним, ніж сукупний дохід для прогнозування майбутнього чистого прибутку [13].

Вивчення праць закордонних авторів дало нам змогу визначити головні проблеми використання показників іншого сукупного доходу (прибутку), (табл. 1).

Таблиця 1.

Головні проблеми використання показника іншого сукупного прибутку при формуванні звіту про сукупний дохід

Перелік проблем	Інтерпретація
Недостатнє представлення Концептуальною основою змісту та розкриття іншого сукупного доходу	Відсутнє визначення терміну, не здійснена концептуалізація його визнання та розкриття у фінансовій звітності
Відсутність чіткого розмежування між статтями доходів і витрат, які формують чистий прибуток (збиток) та інший сукупний дохід	Концептуальною основою та МСФЗ не визначені чинники, за якими можна відрізнити прибуток (збиток) та інший сукупний дохід
Недостатнє розкриття умов та термінів коригування перекласифікації статей іншого сукупного доходу у прибуток або збиток у поточному періоді	МСБО 1 наведені приклади коригувань перекласифікації за окремими операціями та операцій, за якими вони не здійснюються, але не визначені загальні критерії проведення/не проведення коригувань
Невизначеність розкриття коригувань перекласифікації у фінансовій звітності	МСБО 1 передбачене розкриття коригувань перекласифікації у звіті про сукупні доходи або у примітках
Відображення коригувань на помилки попередніх періодів, що призводять до визнання іншого сукупного доходу	Відображаються у звіті про зміни у власному капіталі

Сформовано автором за джерелами [1, 6, 8, 9,10, 14, 15, 16]

Недостатнє теоретичне обґрунтування визнання, розкриття та коригування перекласифікації іншого сукупного доходу у Концептуальній основі фінансової звітності та МСБО 1 «Подання фінансової звітності» частково компенсуються багаторічною практикою відображення нереалізованих прибутків або збитків. Проте збільшення переліку й обсягу статей іншого сукупного доходу унаслідок значного поширення використання справедливої вартості при оцінці активів і зобов'язань та необхідність деталізованого й відокремленого подання в окремому звіті про сукупний дохід, замість поширеної раніше практики розкриття у звіті про зміни у власному капіталі, з одночасним відображенням чистого прибутку (збитку) звітного періоду, збільшує вимоги до концептуалізації змісту й використання показника іншого сукупного доходу у Концептуальній основі фінансової звітності та МСФЗ. Особливої уваги потребують операції розмежування у поточному періоді статей, що формують чистий прибуток або збиток та інший сукупний дохід і визначення умов та термінів подальшого проведення коригувань перекласифікації у майбутньому.

У МСБО 1 «Подання фінансової звітності» наведено, що коригування перекласифікації – це суми, перекласифіковані у прибуток або збиток у поточному періоді, які були визнані в іншому сукупному прибутку у поточному чи попередньому періодах [1]. Питання проведення коригування перекласифікації окремими юрисдикціями вирішується по-різному. Так, FASB спершу вимагав проведення коригувань за усіма без винятку статтями іншого сукупного доходу відповідно до Оновлення стандартів бухгалтерського обліку (ASU) 2011-05 «Подання сукупного доходу» [3], дата набуття чинності якого була відкладена Оновленням ASU 2011-12 [17] через занепокоєння користувачів щодо можливості його виконання у повному обсязі.

МСФЗ 1 «Подання фінансової звітності» не вимагає проведення суцільного коригування перекласифікації і визнає, що вона потрібна, наприклад при вибутті закордонної господарської одиниці за МСБО 21 «Вплив зміни валютних курсів» та коли хеджований прогностичний грошовий потік впливає на прибуток чи збиток за МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка». Водночас, стандартом визначений перелік операцій, за якими коригування перекласифікації не виникають, зокрема унаслідок змін у надлишку переоцінки основних засобів і нематеріальних активів, за операціями визнання актуарних прибутків або збитків за програмами з визначеною виплатою та ін. [1].

Важливою проблемою звіту про сукупний дохід є невизначеність розкриття коригувань перекласифікації у фінансовій звітності, яке можливе як безпосередньо у звіті, так і у примітках до фінансової звітності. Формати звітності, які визначені практикою обліку США і регламентовані FASB, та інших країн, які використовують міжнародні стандарти фінансової звітності, не пристосовані до розкриття коригувань перекласифікації з урахуванням їхнього впливу на чистий фінансовий результат та інший сукупний дохід безпосередньо у звіті про сукупний дохід або у двох послідовних звітах, рекомендованих FASB і IASB, що потребує доопрацювання.

У практиці ведення обліку українських підприємств інший сукупний дохід найчастіше виникає унаслідок операцій дооцінки (уцінки) основних засобів, нематеріальних активів та фінансових інструментів, накопичення курсових різниць за внесками до статутного капіталу закордонних компаній, за прибутками (збитками) асоційованих, дочірніх і спільних підприємств та ін. Незначна кількість українських підприємств формують програми із визначеною виплатою для працівників, тому для їхнього відображення (при наявності) підприємство може відкрити додатковий рядок за вимогою Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності [18], (табл. 2).

У другому розділі звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід), розміщеному за вимогами МСБО 1 «Подання фінансової звітності» після розкриття чистого фінансового результату звітного періоду, наведений перелік статей іншого сукупного доходу, який має розкриватись підприємствами без вказівки на необхідність проведення коригування перекласифікації для окремих показників та можливих термінів її здійснення. Наявність значних сум за окремими статтями іншого сукупного доходу, які можуть бути



перекласифіковані у збитки у майбутніх періодах може ввести в оману важливих для підприємства користувачів фінансової звітності при відсутності доступної інформації щодо умов та термінів проведення коригувань.

Проведений аналіз нормативного регулювання засвідчує, що рівень методологічного забезпечення визнання, розкриття та подання статей іншого сукупного доходу для українських підприємств є досить обмеженим, порівняно із FASB і IASB.

Таблиця 2.
Розкриття у звітності сукупного доходу українськими підприємства

Статті сукупного доходу	Інтерпретація
Дооцінка (оцінка) необоротних активів	Сума дооцінки об'єктів основних засобів та нематеріальних активів, зменшена на суму уцінки таких об'єктів протягом звітного періоду в межах суми раніше проведених дооцінок
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	Сума зміни балансової вартості об'єктів хеджування у порядку, визначеному НП(С)БО 13 «Фінансові інструменти»
Накопичені курсові різниці	Сума курсових різниць, які відповідно НП(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів», що відображаються у складі власного капіталу та визнаються в іншому сукупному доході
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	Частка іншого сукупного доходу асоційованих, дочірніх або спільних підприємств, облік фінансових інвестицій в які ведеться за методом участі в капіталі
Інший сукупний дохід	Сума іншого сукупного доходу, для відображення якого за ознаками суттєвості не можна було виділити окрему статтю, або який не може бути включений до інших статей
Інший сукупний дохід до оподаткування	Підсумок дооцінки (уцінки) необоротних активів, дооцінки (уцінки) фінансових інструментів, накопичених курсових різниць, частки іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств та іншого сукупного доходу.
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	Сума податку на прибуток, що пов'язаний з іншим сукупним доходом.
Інший сукупний дохід після оподаткування	Сума іншого сукупного доходу після вирахування податку на прибуток.
Сукупний дохід	Сума чистого фінансового результату та іншого сукупного доходу після оподаткування

Сформовано автором за джерелами [2, 18,20]

У зв'язку з цим нами визначені такі головні проблеми, які потребують доопрацювання:

1. Відсутність жодної інформації про сукупний дохід та інший сукупний дохід у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [19].

2. Недостатнє розкриття іншого сукупного доходу в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Зокрема у стандарті наведене визначення термінів, міститься вказівка про те, що у звіті про фінансові результати розкривається інформація про доходи, витрати, прибутки і збитки, інший сукупний дохід та сукупний дохід підприємства за звітний період. У затвердженій формі звіту здійснюється розкриття показників сукупного доходу. Таким чином, у тексті НП(С)БО 1 відсутній перелік статей іншого сукупного доходу з інтерпретацією його складових і умов визнання, не міститься жодної вказівки щодо необхідності проведення коригування перекласифікації та його розкриття не тільки безпосередньо у звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід), а й у примітках до річної фінансової звітності.

3. Часткове розкриття інформації щодо подання та припинення подання іншого сукупного доходу наведене у НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність», НП(С)БО 7 «Основні засоби», НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи», 13 «Фінансові інструменти», НП(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» [20].

4. Формат звіту про сукупний дохід, наведений у другому розділі звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) не забезпечує можливість розподілу статей іншого сукупного доходу за критеріями та термінами коригування перекласифікації, що знижує прозорість подання інформації для зацікавлених користувачів.

Врегулювання перелічених проблем потребує оновлення нормативної бази, яка використовується для регулювання ведення обліку і складання фінансової звітності українськими підприємствами.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Сукупний дохід включає чистий прибуток або збиток звітного періоду, який розраховується за операційною та іншими видами діяльності підприємства, включає коригування перекласифікації за статтями іншого сукупного доходу та інший сукупний дохід за незавершеними операціями фінансової та інвестиційної діяльності.

Виокремлення у фінансовій звітності сукупного доходу із поданням в одному звіті або у двох послідовних звітах, першим із яких є звіт про фінансові результати, покращує зіставність, узгодженість та прозорість фінансової звітності, привертає увагу до статей іншого сукупного доходу, що можуть містити як значні суми прибутків, так і збитків, які підприємство має визнати у майбутніх звітних періодах і може суттєво вплинути на результат діяльності.

Питання змісту та можливості проведення (або не проведення) коригування перекласифікації статей іншого сукупного доходу українськими підприємствами повинно мати відповідну методологічну основу у нормативних документах, які регулюють ведення обліку та складання фінансової звітності.

Формат звіту про сукупний дохід, наведений у другому розділі звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) не забезпечує можливість розподілу статей іншого сукупного доходу за критеріями та термінами коригування перекласифікації. Це потребує внесення додаткових показників, які підвищать прозорість подання інформації для зацікавлених користувачів безпосередньо у звіті або у примітках до річної звітності.



Подальші дослідження проблем розкриття іншого сукупного доходу будуть зосереджені на розробці формату розкриття у звітності інформації про інший сукупний дохід та його зміни.

Список використаних джерел

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013#Text (дата звернення: 10.04.2024).
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. No 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення: 10.04.2024).
3. Accounting Standards Update. Presentation of Comprehensive Income. Comprehensive Income (Topic 220). FASB. No. 2011-05. 2011. URL: <https://www.fasb.org/page/ShowPdf?path=ASU2011-05.pdf&title=> (дата звернення: 10.04.2024).
4. Statement of Financial Accounting Concepts No. 6 Elements of Financial Statements a replacement of FASB Concepts Statement No. 3 (incorporating an amendment of FASB Concepts Statement No. 2). URL: <https://dart.deloitte.com/USDART/pdf/70ad65f0-3f34-11e6-95db-f1943c29e60b> (дата звернення: 10.04.2024).
5. Нашкерська Г.В. Оцінка прибутку підприємства. Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. 2007. №577. С. 266-277.
6. Lin S., Ramond O., Casta J.F., Value Relevance of Comprehensive Income: Evidence from Major European Capital Markets. European Accounting Association. 2007. P. 1-56. URL: https://www.researchgate.net/publication/46432362_Value_relevance_of_comprehensive_income_and_its_components_Evidence_from_major_European_capital_markets (дата звернення: 10.04.2024).
7. Jones D.A., Smith K.J. Comparing the Value Relevance, Predictive Value, and Persistence of Other Comprehensive Income and Special Items. *The Accounting Review*. 2011. No. 86(6). P. 2047-2073. URL: <https://www.jstor.org/stable/4140804> (дата звернення: 10.04.2024).
8. Gazzola P., Amelio, S. Is total comprehensive income or net income better for the evaluation of companies financial performance? *Central European Review of Economic*. 2014. No. 17. P. 39-51. DOI: 10.7327/cerei.2014.03.04
9. Chambers D., Linsmeier T.J., Shakespeare C., Sougiannis, T. An evaluation of SFAS No. 130 comprehensive income disclosures. *Review of Accounting Studies*. 2007. No. 12(4): 557-593. URL: <https://experts.illinois.edu/en/publications/an-evaluation-of-sfas-no-130-comprehensive-income-disclosures> (дата звернення: 10.04.2024).
10. Yousefinejad M., Ahmad A., Embong Z. Value Relevance of Other Comprehensive Income and Its Available-For-Sale Financial Instruments (AFS) and Revaluation Surplus of Property, Plant and Equipment (REV) Components. *Asian Journal of Accounting and Governance*. 2017. No. 8. P. 133–143. URL: https://www.researchgate.net/publication/322307018_Value_Relevance_of_Other_Comprehensive_Income_and_Its_Available-For-Sale_Financial_Instruments_AFS_and_Revaluation_Surplus_of_Property_Plant_and_Equipment_REV_Components (дата звернення: 10.04.2024).
11. Lev B. Gu F. The End of Accounting and the Path Forward for Investors and Managers. 2016. 288 p. URL: <https://www.wiley.com/en-br/The+End+of+Accounting+and+the+Path+Forward+for+Investors+and+Managers-p-9781119191094> (дата звернення: 10.04.2024).
12. Dichev I.D., Tang V.W. Matching and the changing properties of accounting earnings over the last 40 years. *The Accounting Review*. 2008. Vol. 83. No. 6. P. 1425–1460. URL: <https://www.jstor.org/stable/30243802> (дата звернення: 10.04.2024).
13. Mecelli A., Cimini R. Is comprehensive income value relevant and does location matter? A European study, *Accounting in Europe*. 2014. No. 11(1). P. 59–87. URL:



https://econpapers.repec.org/article/tafaccueur/v_3a11_3ay_3a2014_3ai_3a1_3ap_3a59-87.htm (дата звернення: 10.04.2024).

14. Нашкерська Г.В. Концептуальні основи оцінювання об'єктів бухгалтерського обліку. Бухгалтерський облік і аудит. 2018. №1. С. 14-21.

15. Нашкерська Г.В. Бізнес-модель та наміри керівництва як основа для відображення в обліку та оцінки активів підприємств. Актуальні проблеми сучасного бізнесу: обліково-фінансовий та управлінський аспекти: матеріали V Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції. 2023. Львів. ЛНУП. С. 376-377.

16. Концептуальна основа фінансової звітності (2018). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009 (дата звернення: 10.04.2024).

17. Accounting Standards Update. Comprehensive income (Topic 220): deferral of the effective date for amendments to the presentation of reclassifications of items out of accumulated other comprehensive income in accounting standards. Update no. 2011-12. URL: <https://www.fasb.org/page/ShowPdf?path=ASU2011-12.pdf&title=> (дата звернення: 10.04.2024).

18. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності: Наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. №433. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13#Text> (дата звернення: 10.04.2024).

19. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 року № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 10.04.2024).

20. Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку в підприємницькій сфері. URL: <https://mof.gov.ua/uk/nacionalni-polozhennja1> (дата звернення: 10.04.2024).

References

1. Mizhnarodnyy standart bukhgalters'koho obliku 1 «Podannya finansovoyi zvitnosti». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013#Text

2. Natsional'ne polozhennya (standart) bukhgalters'koho obliku 1 «Zahal'ni vymohy do finansovoyi zvitnosti» : nakaz Ministerstva finansiv Ukrayiny vid 07.02.2013 r. № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Tekst>

3. Accounting Standards Update. Presentation of Comprehensive Income. Comprehensive Income (Topic 220). FASB. No. 2011-05. 2011. URL: <https://www.fasb.org/page/ShowPdf?path=ASU2011-05.pdf&title=>

4. Statement of Financial Accounting Concepts No. 6 Elements of Financial Statements a replacement of FASB Concepts Statement No. 3 (incorporating an amendment of FASB Concepts Statement No. 2). URL: <https://dart.deloitte.com/USDART/pdf/70ad65f0-3f34-11e6-95db-f1943c29e60b>

5. Nashkers'ka H.V. Otsinka prybutku pidpryyemstva. Visnyk Natsional'noho universytetu «L'vivs'ka politekhnika». Menedzhment ta pidpryyemnytstvo v Ukrayini: etapy stanovlennya i problemy rozvytku. 2007. №577. S. 266-277 [in Ukrainian]

6. Lin S., Ramond O., Casta J.F., Value Relevance of Comprehensive Income: Evidence from Major European Capital Markets. European Accounting Association. 2007. P. 1-56. URL: https://www.researchgate.net/publication/46432362_Value_relevance_of_comprehensive_income_and_its_components_Evidence_from_major_European_capital_markets

7. Jones D.A., Smith K.J. Comparing the Value Relevance, Predictive Value, and Persistence of Other Comprehensive Income and Special Items. The Accounting Review. 2011. No. 86(6). P. 2047-2073. URL: <https://www.jstor.org/stable/4140804>

8. Gazzola P., Amelio, S. Is total comprehensive income or net income better for the evaluation of companies financial performance? Central Europe Review of Economic. 2014. No. 17. P. 39-51. DOI: 10.7327/cerei.2014.03.04

9. Chambers D., Linsmeier T.J., Shakespeare C., Sougiannis, T. An evaluation of SFAS No. 130 comprehensive income disclosures. Review of Accounting Studies. 2007. No. 12(4): 557-593. URL:



<https://experts.illinois.edu/en/publications/an-evaluation-of-sfas-no-130-comprehensive-income-disclosures>

10. Yousefinejad M., Ahmad A., Embong Z. Value Relevance of Other Comprehensive Income and Its Available-For-Sale Financial Instruments (AFS) and Revaluation Surplus of Property, Plant and Equipment (REV) Components. *Asian Journal of Accounting and Governance*. 2017. No. 8. P. 133–143. URL:

https://www.researchgate.net/publication/322307018_Value_Relevance_of_Other_Comprehensive_Income_and_Its_Available-For-Sale_Financial_Instruments_AFS_and_Revaluation_Surplus_of_Property_Plant_and_Equipment_REV_Components

11. Lev B. Gu F. The End of Accounting and the Path Forward for Investors and Managers. 2016. 288 p. URL: <https://www.wiley.com/en-br/The+End+of+Accounting+and+the+Path+Forward+for+Investors+and+Managers-p-9781119191094>

12. Dichev I., Tang V.W. Matching and the changing properties of accounting earnings over the last 40 years. *The Accounting Review*. 2008. Vol. 83. No. 6. 1425–1460. URL: <https://www.jstor.org/stable/30243802>

13. Mecelli A., Cimini R. Is comprehensive income value relevant and does location matter? A European study, *Accounting in Europe*. 2014. No.11(1). P. 59–87. URL: <https://econpapers.repec.org/article/tafaccour/v3a113ay3a20143ai3a13ap3a59-87.htm>

14. Nashkers'ka H.V. Kontseptual'ni osnovy otsynuyvannya ob'ektiv bukhhalters'koho obliku. *Bukhhalters'kyy oblik i audyt*. 2018. №1. S. 14-21. [in Ukrainian]

15. Nashkers'ka H.V. Biznes-model' ta namiry kerivnytstva yak osnova dlya vidobrazhennya v ta obliku otsinky aktyviv pidpryyemstv. Aktual'ni problemy suchasnoho biznesu: oblikovo-finansovyy ta upravlins'kyy aspekty: materialy V Mizhnarodnoyi naukovopraktychnoyi internet-konferentsiyi. 2023. L'viv. LNUP. S. 376-377. [in Ukrainian]

16. Концептуальна основа фінансової звітності (2018). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009 [in Ukrainian]

17. Accounting Standards Update. Comprehensive income (Topic 220): deferral of the effective date for amendments to the presentation of reclassifications of items out of accumulated other comprehensive income in accounting standards. Update no. 2011-12. URL: <https://www.fasb.org/page/ShowPdf?path=ASU2011-12.pdf&title=>

18. Metodychni rekomendatsiyi shchodo zapovnennya form finansovoyi zvitnosti: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrayiny vid 28.03.2013 r. №433. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13#Tekst> [in Ukrainian]

19. Pro bukhhalters'kyy oblik i finansovu zvitnist' v Ukrayini: Zakon Ukrayiny vid 16.07.1999 roku № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> [in Ukrainian]

20. Normatyvno-pravove zabezpechennya bukhhalters'koho obliku v pidpryyemnyts'kii sferi. URL: <https://mof.gov.ua/uk/nacionalni-polozhennja1> [in Ukrainian]