

UDC657.37

JEL classification: M41

DOI:10.35774/visnyk2024.02.150

Галина НАШКЕРСЬКА,

кандидатка економічних наук, доцентка,

доцентка кафедри обліку і аудиту

Львівський національний університет імені Івана Франка

вул. Університетська, 1, 79000, Львів, Україна.

Електронна адреса: halyna.nashkerska@lnu.edu.ua

ORCIDID: <https://orcid.org/0000-0003-0461-2920>

ПОДАННЯ ПРИБУТКУ ТА ІНШОГО СУКУПНОГО ДОХОДУ ЗА КОНЦЕПТУАЛЬНОЮ ОСНОВОЮ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Нашкерська Г. Подання прибутку та іншого сукупного доходу за Концептуальною основою фінансової звітності. *Вісник економіки*. 2024. Вип. 2. С. 150–163. DOI: 10.35774/visnyk2024.02.150

Nashkerska, H. (2024). Podannia prybutku ta inshoho sukupnoho dokhodu za Kontseptualnoiu osnovoiu finansovoi zvitnosti [The presentation of income and other comprehensive income in the IAS Conceptual Framework]. *Visnyk ekonomiky – Herald of Economics*, 2, 150-163. DOI: 10.35774/visnyk2024.02.150

Анотація.

Вступ. Одночасне подання прибутку або збитку та іншого сукупного доходу підвищує корисність і правдивість подання інформації у фінансовій звітності. Концептуальною основою фінансової звітності надається перевага визначенню прибутку або збитку шляхом урахування змін вартості активів і зобов'язань. Результатом використання балансового підходу є те, що чистий прибуток визначається як побічний продукт визнання та оцінки чистих активів у балансі з одночасним визнанням іншого сукупного доходу. Однак інший сукупний дохід через відсутність надійної теоретичної основи усуває лише неузгодженості, пов'язані з коригуванням підтримки капіталу, і є дискусійним питанням, яке залишається невирішеним, що визначає актуальність дослідження та дає змогу сформуувати його мету.

Метою статті є виявлення переваг і недоліків застосування балансового підходу під час визначення чистого прибутку або збитку та дослідження впливу його використання на практику бухгалтерського обліку підприємств.

Методологія. Методологічною основою дослідження є застосування системного підходу до удосконалення застосування моделі балансу при визначенні чистого прибутку із визнанням іншого сукупного доходу, порівняльного аналізу,

наукового узагальнення – для дослідження прогнозованих наукових підходів до розрахунку чистого прибутку і використання принципу відповідності доходів та витрат, структурно-логічний і семантичний аналіз – для визначення недоліків застосування моделі балансу для підприємств, індукції та дедукції, абстрактно-логічний – для удосконалення методики використання моделі балансу з урахуванням принципів нарахування і відповідності, табличний – для визначення переліку операцій, за якими визнається інший сукупний дохід та встановлення переваг застосування балансового підходу.

Результати. Встановлене збільшення в обліку кількості операцій, які вимагають коригування активів і пасивів за вимогами МСФЗ зумовлює використання балансового підходу для визначення прибутку чи збитку. Унаслідок використання цього методу визнається звичайний (реалізований) прибуток та інший сукупний дохід (нереалізований прибуток), який недостатньо представлений Концептуальною основою фінансової звітності. Визначені переваги балансового підходу: окреме представлення реалізованих і нереалізованих прибутків або збитків (іншого сукупного доходу), урахування змін у вартості активів та зобов'язань у довгостроковому періоді, контроль за коригуванням нереалізованих доходів і витрат, які були визнанні у складі іншого сукупного доходу у попередніх періодах, відокремлене подання результатів переоцінки активів та статей, які підлягають рекласифікації, правдиве подання суми чистих активів у балансі на кожну звітну дату, відокремлення оподаткованого і неоподаткованого доходу, зменшення невизначеності.

Висновки. Встановлено, що балансовий підхід у Концептуальній основі фінансової звітності є корисним для визнання і оцінки чистих активів. Однак, взявши до уваги наявність чинної практики, чистий балансовий підхід не може бути прийнятним для використання у підприємствах без урахування принципів нарахування та відповідності в частині основної операційної діяльності. Інформативний звіт про прибуток або збиток має відображати обсяг прибутку від продажів, що вимагає зіставлення доходів і витрат. Використання змішаного підходу дасть змогу оптимально поєднати інформацію зі звіту про прибуток та збиток і балансу.

Перспективи. Поширене застосування на практиці відповідності під час визначення доходу від операційної діяльності з використанням балансового підходу потребує детальнішого дослідження в майбутніх наукових працях.

Ключові слова: облік, чистий прибуток, дохід, витрати, інший сукупний дохід, балансовий підхід, нарахування, відповідність, чисті активи.

Формули: 0; рис. 0; табл.: 2; бібл.: 17.

Halyna NASHKERSKA

Ph. D. (Economics), Associate Professor
Associate Professor at the Department
of Accounting and Auditing,
Ivan Franko National University of Lviv,
1 Universytetska St., 79000, Ukraine,

e-mail: halyna.nashkerska@lnu.edu.ua
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-0461-2920>

THE PRESENTATION OF INCOME AND OTHER COMPREHENSIVE INCOME IN THE IAS CONCEPTUAL FRAMEWORK

Abstract.

Introduction. *The articulation of profit or loss and other comprehensive income increases the usefulness and faithfully represent information in financial statements. The IAS Conceptual Framework assigns primacy to the reflecting changes measurement assets and liabilities, expressed in terms of rights or requirements with respect to profit or loss. The result of this balance-sheet approach is that net income is determined as a by-product of the recognition and measurement of net assets in the balance sheet. At the same time recognized other comprehensive income. However, other comprehensive income, due to its lack of firm theoretical underpinnings, removes only the incoherencies related to capital-maintenance adjustments, is a debated question that remains unresolved what determines the relevance of the research and enables the formation of its purpose.*

The purpose of the article is to identify the advantages and disadvantages of applying the balance-sheet approach in determining net income or loss and to study their impact on the accounting practice of non-financial companies.

Methods. *The methodological basis of the study is the application of a systematic approach to improving the application of the balance-sheet model when determining net profit with the recognition of total income, comparative analysis, scientific generalization – for the study of the approaches proposed by scientists to the calculation of net profit and the use of the principle of matching between revenues and expenses, structural-logical and semantic analysis – to determine the shortcomings of the application of the balance-sheet model for non-financial companies, induction and deduction, abstract-logical – to improve the methodology of using the balance-sheet model taking into account the principles of accrual and compliance, tabular – to determine the list of transactions, as a result of which other aggregate income is recognized and establish the advantages of using the model balance.*

Results. *The determined that the number of operations that require adjustment of assets and liabilities according to requirements IAS increases. As a consequence, profit conventional (realised) and other comprehensive income (unrealised) are recognized, which is not sufficiently represented by the Conceptual Framework. Taking the first step in the above, considered the merits of the concept of the balance-sheet approach: separate presentation of realized and unrealized income or losses (other comprehensive income), accounting for changes in the value of assets and liabilities in the longterm, control over adjustments of previously unrealized income and losses, separate presentation of revaluation results of assets and of articles that are to be reclassified, true presentation of the amount of net assets in the balance-sheet for each reporting date, separation of taxable and of nontaxable income, reduction of uncertainty.*

Conclusions and prospects. *Installed, that the balance-sheet approach in the Framework is a good starting point for evaluating issues of recognition and measurement*

net assets, profit or loss. However, taking into the implications of a common practice, the of a pure balance-sheet approach cannot be used satisfactorily in non-financial companies without taking into account principles for accrual and matching in the part of the main operating activity. The informative income statement should convey a measure of profit from sales and that requires some form of matching. Mixed approach is more comprehensive, allowing for complementary roles for balance-sheet of an income statement.

Common using in practice matching when determining income from operating activities and the balance-sheet method requires more detailed research in subsequent scientific work.

Keywords: *accounting, net income, revenue, expenses, other comprehensive income, balance-sheet approach, accrual, matching, net assets.*

Formulas: 0, **fig.:** 0, **tabl.:** 2, **bibl.:** 17.

JEL classification: M 41

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми визнання та відображення сукупного доходу в обліку і звітності вивчали українські та закордонні науковці відповідно до нормативного регулювання, переваг, недоліків і обмежень застосування балансового підходу (залишкового методу) при розрахунку прибутку або збитку.

Українські науковці недостатньо уваги приділили дослідженню проблем застосування балансового підходу під час визначення фінансового результату із визнанням сукупного доходу.

Воськало Н. М., Воськало В. І., розглядаючи обліково-податкові аспекти розкриття інформації про доходи підприємства, зауважили, що для формування прибутку підприємство має визнати сукупний дохід, який збільшує власний капітал [1, с. 198].

Кузик Н. П., Боярова О. А., Подольська І. М. здійснюють інтерпретацію розкриття статей сукупного доходу за вимогами НП(С)БО та зауважують нечіткість формулювання окремих статей другого розділу звіту про фінансові результати [2, с. 405].

Ганусич В. О. розкриває зміст сукупного доходу, здійснює порівняння його розкриття за НП(С)БО та МСФЗ, розглядає подання статей сукупного доходу у другому розділі звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) і оподаткування податком на прибуток [3, с. 171].

Проблеми визнання, відображення та перекласифікації іншого сукупного доходу в недостатній мірі розглянуті у працях українських науковців, зокрема внаслідок недостатнього регламентування національними стандартами бухгалтерського обліку. Водночас, Концептуальною основою фінансової звітності не здійснена інтерпретація іншого сукупного доходу, недостатньо обґрунтована його нормативна база для застосування в обліку та під час розкриття у фінансовій звітності.

Виклад основного матеріалу. Використання балансового підходу в процесі визначення фінансового результату звітного періоду змінює акцент із традиційного підходу, за яким чистий прибуток/збиток розраховувався шляхом зіставлення визнаних доходів і здійснених для їхнього генерування витрат, що забезпечувалось застосуванням принципу відповідності та передбачає його визначення шляхом урахування змін активів і зобов'язань (чистих активів), які відбулись у звітному періоді зі збільшенням акценту на оцінці вказаних елементів фінансової звітності із визнанням

іншого сукупного доходу. В результаті застосування балансового підходу утворюється чистий надлишок в сумі нереалізованого доходу, тобто інший сукупний дохід, який може бути реалізованим у результаті проведення перекласифікації його складових у майбутніх звітних періодах за умови настання подій, що визначають підстави для її проведення.

Однією з вагомих причин застосування балансового підходу під час розрахунку прибутку підприємств є те, що перелік активів, зобов'язань і операцій, які мають бути відображені в обліку та в балансі за справедливою вартістю за вимогами МСФЗ і національних стандартів бухгалтерського обліку постійно збільшується, що зумовлює потребу коригування вартості. Зокрема, за справедливою вартістю мають бути оцінені операційні активи, що передаються за операціями оренди, негрошового обміну, внесення до статутного капіталу об'єктів інвестування, безоплатного передавання тощо. Для відображення фінансових, біологічних активів та інвестиційної нерухомості рекомендується модель оцінки за справедливою вартістю, що зумовлює необхідність періодичного переоцінювання. Проведення переоцінок зумовлює відображення здійснених коригувань активів шляхом збільшення капіталу в дооцінках або визнання іншого сукупного доходу.

МСБО 1 «Подання фінансової звітності» (2021) визначено, що інший сукупний дохід включає статті доходів і витрат (враховуючи коригування рекласифікації), що не визнаються у прибутку або збитку, як це вимагається або дозволяється іншими МСФЗ [4] та наведено приклади активів, зобов'язань і операцій, здійснення яких може призвести до визнання доходів або витрат у майбутніх періодах (табл. 1).

Таблиця 1

Приклади операцій, які відображаються у складі іншого сукупного доходу за Міжнародними стандартами фінансової звітності

Приклади активів, зобов'язань та операцій	Регулювання операцій МСФЗ та МСБО
Переоцінка необоротних активів	МСБО 16 «Основні засоби», МСБО 38 «Нематеріальні активи»
Повторна оцінка програм із визначеною виплатою	МСБО 19 «Виплати працівникам»
Перерахунок фінансової звітності закордонного дочірнього (асоційованого) підприємства у валюту головного підприємства	МСБО 21 «Вплив зміни валютних курсів»
Інвестиції в акції, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю	п. 5.7.5 МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»
Фінансові активи, відображені за справедливою вартістю	п. 4.1.2А МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»
Операції з інструментами хеджування грошових потоків, інвестиції в інструменти капіталу, відображені за справедливою вартістю	п. 5.7.5 МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»
Зобов'язання, оцінені за справедливою вартістю під час зміни кредитного ризику зобов'язання	п. 5.7.7 МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»
Окремі зміни вартості опціонів та ф'ючерсних контрактів	Розділ 6 МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»

Джерело: систематизовано авторкою на основі [4].

Передумовою використання балансового підходу під час визначення прибутку або збитку звітного періоду є визнання Концептуальною основою фінансової звітності (2018) необхідності використання різних основ оцінювання активів і зобов'язань у балансі, доходів та витрат у звіті про прибуток або збиток, яке застосовується, щоб надавати доречну інформацію, яка правдиво відображає фінансовий стан суб'єкта господарювання і його фінансові результати [5].

Науковці Баркер Р. та Пенман С., переконані, що «Концептуальна основа фінансової звітності (2018) визначає основоположну перевагу визнання і відображення активів (пасивів), виражених у правах (зобов'язках) при формуванні економічних вигід. Чистий прибуток визначається як побічний продукт визнання та оцінки (чистих) активів у балансі» [6, с. 323]. Думка авторів підтверджується детальним розкриттям Концептуальною основою умов визнання та використання активів і погашення зобов'язань, тоді як щодо доходів та витрат документом надається тільки їх визначення та вказівка на те, що доходи і витрати розраховуються як результат змін обсягу активів та зобов'язань [5].

Коротко Концептуальною основою подається інформація щодо звіту про прибуток або збиток. Так, у документі зазначено, що у звіті про прибуток або збиток зазначається загальна сума прибутку або збитку, що забезпечує дуже загальне представлення фінансових результатів суб'єкта господарювання за період та визначає можливість визнання іншого сукупного доходу під час застосування підприємством більше як однієї бази оцінки, який може бути зменшений унаслідок перекласифікації [5], без деталізації на проміжні результати, такі як валовий прибуток, прибуток від операційної діяльності.

Деякі дослідники критикують переорієнтацію Концептуальної основи на використання балансового підходу під час розрахунку фінансового результату, зменшення ваги звіту про прибутки і збитки. Так, Дічев І. Д. стверджує, що «прибуток, отриманий від зміни чистих активів за структурою балансу має мало реального значення..., оскільки він формується від отримання більшої кількості грошей, ніж було інвестовано, і це є зміст підходу до звіту про прибутки та збитки» [7, с. 6].

Лев Б. вважає, що «перехід розробників стандартів у 80-х роках минулого століття від традиційного підходу до складання звіту про прибуток або збиток є нераціональним через можливі помилки в оцінках, невизнання окремих об'єктів активів та зобов'язань, переміщення корпоративних ресурсів, що створюють вартість з матеріальних активів до нематеріальних, в результаті чого відбувається збільшення невідповідності між доходами і витратами та спотворюється вартість ресурсів підприємства у балансі» [8, с. 467].

Дослідники обґрунтовано критикують використання балансового підходу за втрату принципу відповідності доходів і витрат під час визначення фінансового результату, який не застосовується українськими підприємствами з 2018 року після внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [9] та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» у 2017 році [10]. Вилучення принципу відповідності з нормативних документів зумовлене зниженням відповідності доходів і витрат, яке спостерігається в останні десятиріччя.

Згідно з дослідженням Циммерман О. Б. та Блума Р., «зниження взаємозв'язку доходів і витрат, яке простежується останні 40 років, зумовлене збільшенням кількості операцій, пов'язаних з переоцінкою та продажем необоротних активів, зростанням витрат на реструктуризацію, дослідження і розробки» [11]. Із критикою застосування відповідності доходів та витрат виступила Барт М., яка переконана, що «принципу відповідності» не існує, яка далі стверджує, що «зіставлення не є самоціллю, чимось, що прийнятне для обґрунтування визнання чи оцінки активів чи зобов'язань і за своєю суттю є помилковим» [12, с. 1165], з чим складно погодитись, оскільки застосування принципу відповідності здійснюється підприємствами для зіставлення доходів основної операційної діяльності, визнаних за принципом нарахування, із витратами, які становлять собівартість реалізованої продукції, товарів і послуг.

Опитування, проведене авторами Дічев І. Д., Грем Дж. Р., Харві К. Р. та Раджгопал С. виявило, що «фінансові директори не погоджуються із зменшенням акценту FASB на відповідності та зміщенням уваги на облік за справедливою вартістю. Понад 90 відсотків респондентів проведеного опитування стверджували, що віддають перевагу відповідності як найкращому принципу і також обачності» [13, с. 32].

Науковці Циммерман О. Б. та Блум Р. роблять висновок, що «не треба ставити за мету перегляд відповідності, як такої, а скоріше як засобу фіксації основної операційної ефективності, щоб користувачі могли сформулювати власні прогнози та ухвалити відповідні рішення» [11, с. 95]. Також автори обґрунтовано стверджують, що «принцип відповідності корисний, є поширеним на практиці і витримав перевірку часом» [11, с. 95].

Ігноруючи відповідність, Концептуальна основа фінансової звітності, як і українські нормативні документи, рекомендує використовувати принцип нарахування. Зокрема, Концептуальною основою підкреслена важливість застосування методу нарахування, оскільки інформація про активи та зобов'язання і зміни в них протягом поточного періоду забезпечує кращу підставу для оцінювання минулих та майбутніх фінансових результатів суб'єкта господарювання [5], ніж інформація про грошові потоки.

Наведене Концептуальною основою трактування цього терміну передбачає формування фінансового результату за балансовим підходом (залишковим методом) і є основою для поєднання інформації з балансу і звіту про прибуток або збиток.

Проте окремі дослідники вважають, що використання методу нарахування під час відображення доходів нерозривно пов'язане із застосуванням відповідності у короткостроковому періоді для визначення фінансового результату шляхом зіставлення доходів та витрат за видами діяльності. Автори Баркер Р. та Пенман С. стверджують, що «зростання невизначеності потребує розробки системи обліку за принципом нарахування, яка використовує як баланс, так і звіт про доходи, і що це вимагає використання концепції відповідності» [6, с. 326]. Бушман Р. М., Лерман А. та Чжан Ф. вважають, що «зниження відповідності між доходами та витратами сприяє збільшенню волатильності прибутку, визначеному за методом нарахування» [14, с. 52].

Вивчення академічних праць науковців і тривалі спостереження за практикою складання фінансової звітності українськими підприємствами дають нам підстави дійти до висновку, що при складанні звіту про фінансові результати вони, використовуючи

принцип нарахування, одночасно здійснюють зіставлення доходів і витрат за видами діяльності з урахуванням вимог окремих національних стандартів бухгалтерського обліку, зокрема НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [10], НП(С)БО 15 «Дохід» [15], НП(С)БО 16 «Витрати» [16] та ін.

Форма звіту про фінансові результати, затверджена НП(С)БО 1, зобов'язує усі українські підприємства, що складають звітність як за вимогами НП(С)БО, так і за МСФЗ, послідовно визначати фінансові результати за видами діяльності, зіставляючи визнані доходи і витрати. Водночас, не всі здійснені витрати можна зіставити із визнаними доходами. Зокрема, якщо розглядати операційну діяльність, то адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати, переважно, неможливо безпосередньо зіставити із визнаними операційними доходами, хоча вони здійснюють опосередкований вплив на результативність діяльності. Також треба зауважити, що при визнанні окремих витрат, зокрема інших операційних, на практиці часто застосовується судження. Тому використання відповідності одночасно із принципом нарахування має не тільки практичне підтвердження, а й теоретичне і нормативне обґрунтування. Можливо недоцільно здійснювати повернення до відповідності, як принципу бухгалтерського обліку у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», проте варто здійснити концептуалізацію відповідності в окремих стандартах бухгалтерського обліку, використання яких вимагає зіставлення нарахованих доходів та витрат основної операційної діяльності.

Отже, під час визначення фінансового результату звітного періоду в підприємствах доцільно застосовувати принципи або підходи нарахування і відповідності для визначення фінансового результату основної операційної діяльності із застосуванням балансової та ринкової вартостей витрат та доходів. Для відображення інших операційних і інших доходів та витрат достатньо застосовувати балансовий підхід. Щодо фінансових компаній, якими за більшістю операцій не здійснюється зіставлення нарахованих доходів і витрат, достатнім буде використання під час визначення чистих активів, прибутків або збитків залишкового методу.

Незважаючи на визначену Концептуальною основою пріоритетність балансового підходу, використання якого за умови застосування різних основ оцінок для активів та зобов'язань у балансі і доходів та витрат у звіті про прибуток або збиток зумовлює визнання іншого сукупного доходу, його розкриття в документі недостатнє. Зокрема, у Концептуальній основі фінансової звітності не наведено визначення цього терміну, не встановлене його місце серед елементів і складових фінансової звітності, не визначені підстави, умови й обмеження проведення перекласифікації статей іншого сукупного доходу для подальшого визнання у складі доходів або витрат (прибутків або збитків) у майбутніх періодах, а також чинники обмеження такого визнання. Також Концептуальною основою не визначена можливість складання окремого звіту про сукупний дохід, що передбачено як один з варіантів розкриття інформації у МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [4].

Водночас, Концептуальна основа розглядає сукупний дохід як частину загальної суми прибутку або збитку [5], що є не зовсім коректним, оскільки не всі статті, включені до іншого сукупного доходу у попередніх періодах, будуть перекласифіковані у

поточному чи майбутніх періодах для визнання у складі прибутку або збитку унаслідок обмежень, встановлених окремими МСФЗ.

Проведене дослідження застосування балансового підходу під час формування фінансових результатів дає нам змогу визначити окремі переваги цієї моделі, які забезпечують можливість визначення чистих активів поточного періоду та здійснити прогнозування змін статей сукупного доходу у майбутніх унаслідок перекласифікації окремих результатів неопераційної діяльності (табл. 2).

Таблиця 2

Переваги застосування балансового підходу під час визначення фінансового результату

Чинники, що зумовлюють переваги	Інтерпретація
Відокремлене відображення реалізованих і нереалізованих прибутків або збитків	Реалізовані прибутки/збитки відображаються у звіті про фінансові результати, нереалізовані – у складі іншого сукупного доходу
Урахування змін вартості активів і зобов'язань у довгостроковому періоді	Прибуток (збиток) звітного періоду не враховує зміни вартості необоротних активів і зобов'язань унаслідок проведених переоцінок
Контроль за проведеннями коригувань раніше нереалізованих прибутків/збитків	Можливість відповідного відображення реалізованих та нереалізованих збитків, зменшення можливостей для маніпулювання при складанні фінансової звітності
Відокремлене відображення результатів переоцінки активів, відображених за поточною вартістю	Контроль за відображенням дооцінок у складі власного капіталу, їх коригування у майбутніх періодах і приєднання до нерозподіленого прибутку під час вибуття переоцінених об'єктів. Контроль доходів та витрат, які відображаються за результатами переоцінок
Відокремлене подання згрупованих за характером операцій статей сукупного доходу, які ймовірно будуть визнані доходами або витратами у майбутніх періодах унаслідок проведення рекласифікації	Проведення аналізу впливу окремих статей сукупного доходу на фінансовий результат майбутніх періодів за умови їхньої перекласифікації до доходів або витрат у майбутніх періодах
Зниження рівня невизначеності щодо відображення у балансі активів/зобов'язань, визнання яких неможливе унаслідок невідповідності умовам визнання	Відображення у складі витрат у звіті про фінансові результати, визнання доходів, які можуть бути згенеровані і реалізовані унаслідок здійснення цих витрат
Правдиве подання суми чистих активів у балансі на кожну звітну дату	Оцінка чистих активів із урахуванням усіх операцій, які впливають на вартість власного капіталу з відокремленням операцій коригування складових сукупного доходу за умови настання подій, які дають підстави здійснювати такі коригування

Можливість відокремлення оподатковуваних і неоподатковуваних складових іншого сукупного доходу	Складові сукупного доходу, визнані у попередніх періодах, оподатковуються у поточному тільки за умови перекласифікації
Зменшення невизначеності щодо відображення статей іншого сукупного доходу в майбутніх періодах	Статті іншого сукупного доходу можуть бути перекласифіковані до доходів або витрат поточного періоду, що вплине на фінансовий результат

Джерело: розроблено авторкою.

Відокремлене розкриття у звітності реалізованого доходу, відображеного в першому розділі звіту про фінансові результати та нереалізованого, відображеного в другому розділі звіту у складі сукупного доходу із структуруванням його за складовими, забезпечує можливість дотримання принципу періодичності, збільшення контролю неопераційної діяльності, відокремлення оподаткованого і неоподаткованого сукупного доходу, що в кінцевому результаті сприятиме зниженню невизначеності визнання, результату й оцінки. З огляду на те, що більшість складових сукупного доходу є результатом проведення операцій, за якими не відбулась реалізація, їхні результати не включаються у прибуток до оподаткування, який розраховується за вимогами НП(С)БО або МСФЗ.

Проте українські підприємства, обсяг реалізації яких становить більше як 40 млн грн у 2024 р. або такі, що ухвалили самостійне рішення про визнання податкових різниць під час складання податкової декларації з податку на прибуток, повинні здійснити коригування оподаткованого прибутку під час його розрахунку для цілей оподаткування. За вимогами Податкового кодексу України «збільшують об'єкт оподаткування результати уцінки нереалізованих цінних паперів у випадку, якщо сума уцінки перевищує суму раніше проведеної дооцінки» [17], тобто оподаткуванню підлягає різниця між сумою уцінки та справедливою вартістю. Підлягають оподаткуванню також «втрати від участі в капіталі від інвестицій в асоційовані та дочірні підприємства» [17]. Якщо суб'єкт господарювання не повинен розраховувати податкові різниці з податку на прибуток або не має цих операцій, то внаслідок перекласифікації статей сукупного доходу збільшення прибутку до оподаткування не відбудеться.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Балансовий підхід, рекомендований Концептуальною основою фінансової звітності є придатним для визнання й оцінки чистого фінансового результату. Використання залишкового методу забезпечує окреме представлення реалізованих і нереалізованих прибутків або збитків, урахування змін у вартості активів та зобов'язань у довгостроковому періоді, контроль за коригуванням нереалізованих доходів і витрат, які були визнанні у складі іншого сукупного доходу у попередніх періодах, відокремлене подання результатів переоцінки активів та статей сукупного доходу, які підлягають рекласифікації, правдиве подання суми чистих активів у балансі на кожну звітну дату, відокремлення оподаткованого і неоподаткованого доходу, зменшення невизначеності.

Унаслідок використання балансового підходу визнається традиційний (реалізований) прибуток та інший сукупний дохід або збиток (нереалізований). Проте,

враховуючи необхідність застосування принципу нарахування і поширену практику зіставності доходів та витрат основної операційної діяльності, під час складання підприємствами звіту про фінансові результати в частині основної операційної діяльності доцільно одночасно з принципом нарахування дотримуватись відповідності. Це дасть змогу визначити отриману додану вартість від реалізації продукції, товарів і послуг, тобто суму валового прибутку, заробленого підприємством від основної діяльності та забезпечить зв'язок між балансом і звітом про фінансові результати. Визначені чисті активи будуть включати, крім нерозподіленого прибутку (непокритого збитку), капітал в дооцінках та інший сукупний дохід. Статті іншого сукупного доходу, на відміну від капіталу в дооцінках, розглядаються як відкладені доходи або витрати поточного періоду, які можуть бути визнані у майбутніх періодах унаслідок проведення перекласифікації.

Поширене застосування на практиці принципу відповідності для визначення доходу від операційної діяльності із використанням балансового підходу потребує детальнішого дослідження в майбутніх наукових працях.

Література.

1. Воськало Н. М., Воськало В. І. Обліково-податкові аспекти розкриття інформації про доходи підприємства. *Причорноморські економічні студії*. 2020. No 51. С. 195–200. URL: http://bses.in.ua/journals/2020/51_2020/33.pdf
2. Кузик Н. П., Боярова О. А., Подольська І. М. Особливості формування показників звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід). *Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси*. 2013. No 10(3). С. 400–406. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/esnof_2013_10%283%29__67
3. Ганусич В. О. Поняття сукупного доходу підприємства та його відображення у фінансовій звітності. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: Економіка*. 2014. No 3 (44). С. 169–172. URL: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/handle/lib/1697>
4. IAS 1. “Presentation of Financial Statements”. 2021. URL: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2022/issued/part-a/ias-1-presentation-of-financial-statements.pdf?bypass=on>
5. Концептуальна основа фінансової звітності (2018). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009
6. Barker R., Penman S. Moving the conceptual framework forward: Accounting for uncertainty. *Contemporary Accounting Research*. 2020. No 37(1). P. 322–357. DOI: <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12585>
7. Dichev I. D. On the Conceptual Foundations of Financial Reporting. *Accounting and Business Research*. 2017. No 47(4). P. 1–16. DOI: <https://doi.org/10.1080/00014788.2017.1299620>
8. Lev B. The Deteriorating Usefulness of Financial Report information and How to Reverse it. *Accounting and Business Research*. 2018. Vol. 48. No. 5. P. 465–493. DOI: <https://doi.org/10.1080/00014788.2018.1470138>

-
9. 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>
 10. 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>
 11. Zimmerman A. B., Bloom R. The Matching Principle Revisited. *The Accounting Historians Journal*. 2016. Vol. 43. No. 1. P. 79–119. URL: <https://www.jstor.org/stable/44988603>
 12. Barth M. E. Global Financial Reporting: Implication for the U.S. Academics. *The Accounting Review*. 2008. Vol. 83. No. 5. P. 1159–1180. URL: <https://www.jstor.org/stable/30243542>
 13. Dichev I., Graham J., Harvey C., Rajgopal S. Earnings quality: evidence from the field. *Journal of Accounting and Economics*. 2013. No. 56. P. 1–33. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2013.05.004>
 14. Bushman R. M., Lerman A., Zhang F. The Changing Landscape of Accrual Accounting. *Journal of Accounting Research*. 2016. Vol. 54. No. 5. P. 41–78. DOI: <https://doi.org/10.1111/1475-679X.12100>
 15. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» : наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 року No 290. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text>
 16. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 року No 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>
 17. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2012 року No 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/ed20240316#Text>

References.

1. Vos'kalo, N.M., Vos'kalo, V.I. (2020). Oblikovo-podatkovy aspekty rozkryttya informatsiyi pro dokhody pidpryyemstva [Accounting and tax aspects of disclosure of information about the company's income]. *Prychornomors'ki ekonomichni studiyi – Black Sea Economic Studies*, 51, 195–200. Retrieved from: http://bses.in.ua/journals/2020/51_2020/33.pdf [in Ukrainian].
2. Kuzyk, N.P., Boyarova, O.A., Podol's'ka, I.M. (2013). Osoblyvosti formuvannya pokaznykiv zvituv pro finansovi rezul'taty (zvituv pro sukupnyy dokhid) [Peculiarities of forming indicators of the report on financial results (report by total income)]. *Ekonomichni nauky. – Economic sciences. Series: Accounting and finance*, 10(3), 400–406. Retrieved from: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2013_10%283%29__67 [in Ukrainian].
3. Hanusych, V.O. (2014). Ponyattya sukupnoho dokhodu pidpryyemstva ta yoho vidobrazhennya u finansoviy zvitnosti [The concept of the total income of the enterprise and its reflection in financial reporting]. *Naukovyy visnyk Uzhhorods'koho universytetu. Seriya: Ekonomika – Scientific bulletin of Uzhhorod University. Series: Economics*, 3(44), 169-172. Retrieved from: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/handle/lib/1697> [in Ukrainian].

4. IAS 1 “Presentation of Financial Statements” (2021). Retrieved from: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2022/issued/part-a/ias-1-presentation-of-financial-statements.pdf?bypass=on> [in English].
5. Kontseptual'na osnova finansovoyi zvitnosti (2018). [IASB Conceptual Framework for Financial Reporting]. Retrieved from: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009 [in Ukrainian].
6. Barker, R., Penman, S. (2020). Moving the Conceptual Framework Forward: Accounting for Uncertainty. *Contemporary Accounting Research*, 37(1), 322–357. Retrieved from: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/epdf/10.1111/1911-3846.12585>. DOI: <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12585> [in English].
7. Dichev, I.D. (2017) On the Conceptual Foundations of Financial Reporting. *Accounting and Business Research*, 47(4), 1–16. Retrieved from: <https://www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/00014788.2017.1299620>. DOI: <https://doi.org/10.1080/00014788.2017.1299620> [in English].
8. Lev, B. (2018). The Deteriorating Usefulness of Financial Report Information and How to Reverse it. *Accounting and Business Research*, 48(5), 465–493. Retrieved from: <https://www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/00014788.2018.1470138>. DOI: <https://doi.org/10.1080/00014788.2018.1470138> [in English].
9. Pro bukhholders'kyi oblik i finansovu zvitnist' v Ukrayini: Zakon Ukrayiny vid 16.07.1999, No 996-XIV [Law of Ukraine “On accounting and financial reporting in Ukraine”, dated July 16, 1999, No. 996-XIV]. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> [in Ukrainian].
10. Natsionalne polozhennia (standart) bukhholderskoho obliku 1 “Zahalni vymohy do finansovoi zvitnosti”: nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 07.02.2013 No 73 [National Regulation (Standard) of Accounting 1 “General requirements for financial reporting”: order of the Ministry of Finance of Ukraine dated February 7, 2013 No. 73]. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> [in Ukrainian].
11. Zimmerman, A.B., Bloom, R. (2016). The Matching Principle Revisited. *The Accounting Historians Journal*, 43(1), 79-119. Retrieved from: <https://www.jstor.org/stable/44988603>
12. Barth, M.E. (2008). Global Financial Reporting: Implication for the U.S. Academics. *The Accounting Review*, 83(5), 1159–1180. Retrieved from: <https://www.jstor.org/stable/30243542> [in English].
13. Dichev, I., Graham, J., Harvey, C., Rajgopal, S. (2013). Earnings Quality: Evidence from the Field. *Journal of Accounting and Economics*, 56, 1–33. Retrieved from: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0165410113000384?via%3Dihub>. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2013.05.004> [in English].
14. Bushman R.M., Lerman, A., Zhang, F. (2016). The Changing Landscape of Accrual Accounting. *Journal of Accounting Research*, 54(5), 41–78. Retrieved from: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/1475-679X.12100>. DOI: <https://doi.org/10.1111/1475-679X.12100> [in English].
15. Natsionalne polozhennia (standart) bukhholderskoho obliku 15 “Dokhid”: nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 29.11.1999 No 290 [National Regulation (Standard) of Accounting 15 “Revenue”: order of the Ministry of Finance of Ukraine, dated

November 29, 1999 No. 290]. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text> [in Ukrainian].

16. Natsionalne polozhennia (standart) bukhhaltenskoho obliku 16 "Expenses": nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 31.12.1999 No 318 [National Regulation (Standard) of Accounting 16 "Expenses": order of the Ministry of Finance of Ukraine, dated December 31, 1999 No. 318]. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> [in Ukrainian].
17. Podatkovyi kodeks Ukrainy vid 02.12.2010 No 2755-VI [Tax Code of Ukraine, dated December 2, 2010 No. 2755-VI]. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> [in Ukrainian].

Статтю отримано 27 березня 2024 р.
Article received March 27, 2024.