

ОБЛІК НЕВИЗНАЧЕНОСТІ АКТИВІВ

Нашкерська Г., кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку і аудиту, Львівський національний університет імені Івана Франка, м. Львів, Україна
e-mail: halyna.nashkerska@lnu.edu.ua
ORCID ID: 0000-0003-0461-2920

***Анотація.** У статті проведено дослідження концепції невизначеності у бухгалтерському обліку, яка включає невизначеність існування, невизначеність результату та невизначеність вимірювання. Метою статті є дослідження фундаментальної невизначеності в обліку, яка включає невизначеність визнання, невизначеність результату та невизначеність оцінки для забезпечення ідентифікації та впливу на облікове відображення активів. Встановлено взаємозв'язок між видами невизначеності в обліку та запропоновано використовувати термін «фундаментальна невизначеність». Акцентовано увагу на тому, що відмова від встановлення Концептуальною основою критеріїв визнання активів розширює коло об'єктів, які можуть визнаватись у фінансовій звітності підприємств. Визначено групи операцій з активами, при відображенні яких існує висока ймовірність невизначеності результату. Для зменшення негативного впливу невизначеності оцінок рекомендується проводити аналіз, у процесі якого здійснюється ідентифікація груп невизначеностей, кількісна та якісна оцінка. Зниження невизначеності у бухгалтерському обліку підвищує корисність та правдивість подання інформації у фінансовій звітності.*

***Ключові слова:** облік, невизначеність існування, невизначеність результату, невизначеність вимірювання, фундаментальна невизначеність.*

ACCOUNTING FOR UNCERTAINTY ASSETS

Nashkerska Halyna. PHD in Economics, Associate Professor of the Department of Accounting and Auditing, Ivan Franko National University of Lviv, Lviv, Ukraine
e-mail: halyna.nashkerska@lnu.edu.ua
ORCID ID: 0000-0003-0461-2920

***Abstract.** The purpose of the article is research the fundamental uncertainty in accounting. The main research methods were general scientific approaches to determining the essence, methods of deduction and induction, comparison, generalization. The Framework identifies existence uncertainty, outcome uncertainty and measurement uncertainty. With respect to recognition, revised in March 2018 the Framework identifies both existence uncertainty, defined simply as uncertainty about whether an asset and outcome uncertainty, defined as uncertainty about the amount or timing of any inflow benefits that will ultimately result from an asset. With respect to measurement, meanwhile, the Framework defines measurement uncertainty as uncertainty that arises when monetary amounts in financial reports cannot be observed directly and must instead be estimated. A connection between these components has been established, they can be combined and we proposed the term fundamental uncertainty for this combined concept. Installed that the removal of the requirement for probable future inflows or outflows of economic benefits could require recognition of various assets that are not recognized under current Ukrainian accounting standards. This expands the recognition of intangible assets created by the enterprise, operating lease assets and derivative financial instruments (regardless of the expectation of benefits). Groups of transactions with assets, when displaying which there is a high probability of outcome uncertainty an established. This includes use by appointment in activity, probability and price of sale, changes in value as of the balance sheet date, terms of receipt of funds, results of expenditure of funds. Measurement uncertainty arises when a measure for an asset the range of possible outcomes is extremely wide. In such cases, the most relevant information for users of financial statements may relate to the range of outcomes and the factors affecting their likelihoods. Assessments must say what sources of uncertainty have been identified and characterize their overall impact on the assessment conclusion. To do this, we recommend carrying out an uncertainty analysis. Uncertainty analysis is the process of identifying and characterizing uncertainty about questions of interest and/or quantities of interest in a assessment. The result of such an analysis should be the reduction of measurement uncertainty and selection of the best value from the available range of estimates. Reducing uncertainty in accounting increases usefulness and faithfully represent information in financial statements.*

***Keywords:** accounting, existence uncertainty, outcome uncertainty, measurement uncertainty, fundamental uncertainty.*

JEL Classification: M410.

Постановка проблеми. Невизначеність діяльності підприємств зумовлена мінливістю зовнішнього середовища та внутрішніх умов функціонування суб'єктів господарювання. Постійні, часто непередбачувані зміни, ускладнюють прогнозування очікуваних показників фінансового стану, грошових потоків та результатів діяльності у найближчій та довготривалій

перспективі та здійснюють суттєвий вплив на визнання, оцінювання та результативність окремих операцій, активів і зобов'язань, що відображаються в обліку та фінансовій звітності суб'єктів господарювання. Унаслідок цього знижується корисність та правдивість подання облікової інформації для внутрішніх і зовнішніх користувачів, які можуть на її підставі прийняти хибні рішення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження невизначеності й ризиків у системі бухгалтерського обліку здійснювали такі українські науковці, як М. Городиський, І. Панченченко, З. В. Гуцайлюк, О. С. Дуброва, І. А. Дерун, С. М. Клименко, Т. М. Корольок, М. Р. Лучко, Л. Ф. Маценко, Р. Романів, та закордонні автори – А. К. Адесемово, Р. Баркер, С. Пенман, А. Брауер, М. Гугендорн, Е. Наардінг та ін. Українські автори розглядають проблему з урахуванням невизначеностей притаманних бізнес-середовищу і зосереджують увагу на обліковому відображенні окремих груп операцій з урахуванням ризиків і невизначеності діяльності підприємств та акцентують увагу на негативному впливі невизначеностей на показники фінансової звітності.

Закордонні науковці приділяють більше уваги змісту окремих видів невизначеностей у бухгалтерському обліку, досліджуючи їхні види та вплив на відображення операцій. Автори А. Брауер, М. Гугендорн, Е. Наардінг розглядають вплив оновлених критеріїв визнання активів і зобов'язань за Концептуальною основою фінансової звітності на невизначеність первинного визнання об'єктів обліку [1]. А. К. Адесемово акцентує увагу на невизначеності первинного визнання ІТ-активів, виділяючи епістемічну невизначеність, що виникає через брак знань та алеаторну, яка виникає через наявність діапазону значень, серед яких треба зробити правильний вибір [2]. Невизначеність оцінювання об'єктів обліку досліджують В. Сміляускас,

К. Бьюлі, У. Гроневолд, У. Мензефріке, вважаючи, що проблема достовірності оцінки виникає, коли інформація не може бути вимірною з високим ступенем визначеності через наявність значного діапазону результатів, який має бути розкритий [3]. Р. Баркер, С. Пенман наводять характеристику термінів невизначеності визнання та результату за Концептуальною основою та невизначеності вимірювання в контексті правдивого подання, обґрунтовуючи це тим, що невизначеність вимірювання досягається вибором відповідного методу оцінки [4].

Відокремлення невирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на наявність низки досліджень проблеми невизначеності в обліку, відсутнє комплексне дослідження усіх наявних складових невизначеності, яке обґрунтовує взаємозв'язок між ними. Автори розглядають в окремих публікаціях тільки її частини, зокрема, невизначеність визнання та невизначеність оцінки. Недостатньо розкритим у наукових працях є поняття невизначеності результату здійснення операцій або настання подій. Теоретичне та практичне дослідження всіх складових невизначеності в обліку з урахуванням їх взаємозв'язку покращити можливість ідентифікації та забезпечити нівелювання її негативного впливу на показники обліку та фінансової звітності.

Мета дослідження. Метою статті є дослідження фундаментальної невизначеності в обліку, яка включає невизначеність визнання, невизначеність результату та невизначеність оцінки для забезпечення ідентифікації та впливу на облікове відображення активів.

Основний матеріал. Підприємства очікують отримання максимальної вигоди від утримання та використання контрольованих активів. Проте здійснення господарських операцій відбувається в умовах невизначеності притаманній бізнес-середовищу функціонування. Невизначеність при відображенні операцій з активами в обліку та звітності виникає внаслідок неможливості прогнозування ефективності використання ресурсів та, відповідно, їх вартості для підприємства та ринку, відсутності достатньої інформації, суб'єктивізму при формуванні суджень відповідальними працівниками підприємства щодо господарських операцій та їх наслідків, неповних знань про явища та події. Наявність невизначеності знижує рівень контролю за активами, зумовлює виникнення ризиків щодо невідповідної ідентифікації та оцінки, визначення умов найефективнішого та найкращого використання, спричиняє загрози втрати цінності використання підприємством або справедливої вартості, зниження або повної втрати корисності.

Оновленою Концептуальною основою фінансової звітності визначено вплив окремих типів невизначеності на фінансову інформацію [5] (рис. 1).

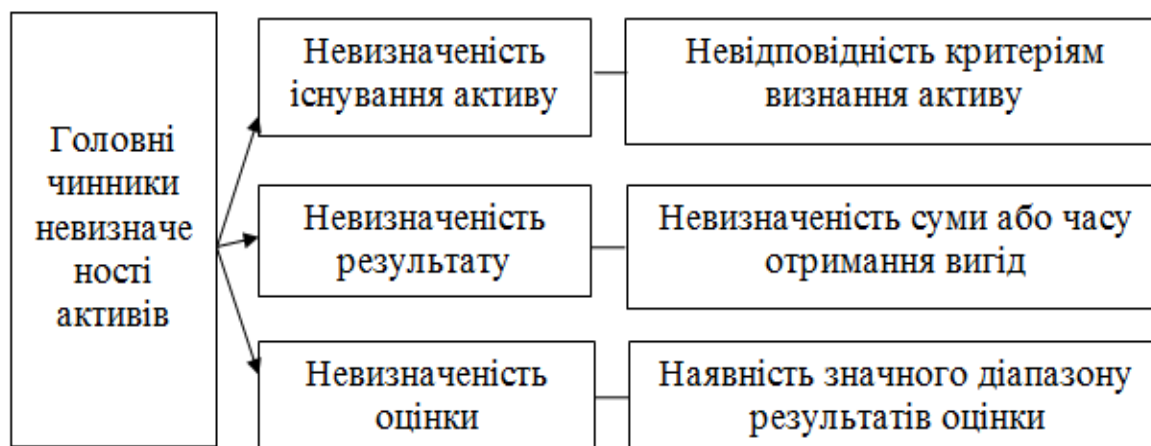


Рис. 1. Складові фундаментальної невизначеності у бухгалтерському обліку

Джерело: складено автором за матеріалами [1]

Первинною з них є невизначеність існування, яка характеризується можливістю/неможливістю ідентифікації об'єкта обліку, що забезпечується дотриманням вимог щодо змісту активів, визначених Концептуальною основою, оскільки критерії визнання активів не встановлені [5]. Другим видом є невизначеність результату, тобто невизначеність щодо суми або часу надходження економічних ресурсів, грошових потоків, включаючи доходи. Суттєвий вплив на фінансову інформацію здійснює невизначеність вимірювання, яка виникає при первинному визнанні об'єктів та оцінці на дату балансу за відсутності спостережуваної ринкової вартості, що зумовлює використання закритих вхідних даних підприємства шляхом застосування судження при здійсненні вибору з діапазону можливих варіантів результатів оцінки [5].

Критерії невизначеності існування активів, результату та невизначеності оцінки можуть використовуватись як відокремлені, так і у взаємозв'язку і в сукупності вони формують фундаментальну невизначеність бухгалтерського обліку, яка може обмежувати визнання активів через невизначеність результатів їх утримання або використання та невизначеність оцінки.

Концептуальною основою не визначені критерії визнання активів, які використовувались до її перегляду у 2018 році. Зокрема, не використовуються критерії ймовірності надходження майбутніх економічних вигід та достовірної оцінки. Існування активу визначається можливістю його ідентифікації, тобто відділення від підприємства, наявністю події, яка передувала його визнанню (придбання, виготовлення, безоплатне отримання та ін.), наявністю теперішнього характеру, потенціалу створення для підприємства економічних вигід, які повністю ним контролюються [5]. Невизначеність існування, яка обмежує визнання підприємством активу визначається низькою ймовірністю надходження економічних вигід, наявністю значного діапазону можливих результатів, надзвичайно складного або виключно суб'єктивного розподілу грошових потоків та відсутністю необхідності визнання для досягнення цілей фінансової звітності [1] (табл. 1).

Таблиця 1

Аналіз впливу оновлених вимог до визнання активів за Концептуальною основою фінансової звітності

Групи активів	Визнання за НП(С)БО	Визнання за Концептуальною основою	Обмеження визнання доречністю і достовірністю
Основні засоби	Так	Так	Так
Придбані нематеріальні активи	Так	Так	Так
Розроблені нематеріальні активи	Так/Ні	Так	Так
Активи фінансової оренди	Так	Так	Так

Активи операційної оренди	Ні	Так	Так
Похідні фінансові інструменти (незалежно від очікування вигід)	Ні	Так	Так
Запаси	Так	Так	Так
Дебіторська заборгованість	Так	Так	Так

Джерело: складено автором за матеріалами [1, 5, 6, 8]

Концептуальною основою фінансової звітності значно лібералізовано вимоги до визнання окремих груп активів (табл. 1). Зокрема, рекомендується визнання нематеріальних активів, визнаних у результаті розробки, тоді як НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи» вводяться додаткові умови, що дають змогу відобразити їх на балансі [6]. Суттєвим зрушенням, визначеним Концептуальною основою, є можливість визнання на балансі активів операційної оренди та похідних фінансових інструментів навіть за умови, що розмір очікуваної вигоди від їх утримання невизначений. Для всіх активів застосовується обмеження визнання якісними характеристиками доречності та достовірності [8].

Операції здійснення витрат і придбання активів часто (але не завжди) можуть бути пов'язані. Здійснюючи витрачання грошових коштів для придбання або створення активів, підприємство очікує надходження економічних вигід від утримання або використання. Однак, в окремих випадках така ймовірність може бути дуже низькою, що зумовлює визнання витрат періоду замість оприбуткування активу. Також можливі ситуації, коли підприємство не витрачає ресурси, але має підстави для визнання активу, наприклад у випадку безоплатного отримання.

Важливою складовою фундаментальної невизначеності є невизначеність результату, тобто невизначеність щодо суми або часу надходження економічних ресурсів (грошових потоків, включаючи доходи) унаслідок утримання або використання раніше визнаного активу в залежності від очікувань підприємства. Визнання підприємствами активів не надає гарантії щодо отримання очікуваних ресурсів у періоди їх утримання або використання й може призвести до невизначеності результатів використання активів за призначенням при здійсненні підприємством діяльності, зокрема, невизначеності можливості реалізації, зміни вартості на дату балансу, строків надходження грошових коштів, результатів витрачання коштів (табл. 2).

Таблиця 2

Невизначеність результату утримання (використання) підприємством активів

Невизначеність результату	Групи активів	Підстави
Невизначеність використання за призначенням	Основні засоби Нематеріальні активи Запаси	Старіння активів Псування активів Неможливість використання через зміну виробничої програми
Невизначеність ймовірності реалізації та ціни продажу	Запаси Вилучені з використання необоротні активи Фінансові інвестиції	Відсутність ринків продажу для окремих груп або одиниць активів
Невизначеність зміни вартості на дату балансу	Основні засоби Запаси Фінансові інвестиції	Невизначеність ринкових цін Невизначеність зміни відсоткових ставок за залученнями Невизначеність результатів діяльності контрольованих підприємств

Невизначеність строків надходження грошових коштів	Дебіторська заборгованість, що є фінансовим активом	Порушення дебіторами термінів погашення заборгованості
Невизначеність результатів витрачання коштів	Витрати на підготовку і освоєння виробництва Витрати на розробку нематеріальних активів Страхові поліси	Відсутність підстав для визнання активу Недостатність сум страхового відшкодування для покриття втрат

Джерело: розроблено автором за матеріалами [1, 3, 6, 8]

Невизначеність результату за фактами господарського життя та подіями з активами виникає внаслідок неможливості визначення часу або суми ресурсів, які надійдуть від використання чи утримання підприємством активів.

Невизначеність оцінювання активів може існувати відокремлено, але частіше вона пов'язана із невизначеністю визнання та результату. Неможливість достовірної оцінки активу на дату первинного відображення не забезпечує підстав для його визнання в обліку і звітності. Відображення такого активу здійснюється поза балансом із розкриттям припущень та суджень, які обґрунтовують неможливість достовірної оцінки. Невизначеність рівня ефективності використання активів за призначенням у діяльності підприємства, ймовірності та ціни реалізації, зміна вартості на дату балансу у порівнянні з ринковою та інші чинники зумовлюють необхідність переоцінки на дату балансу або на дату реалізації.

Автори Б. Е. Крістенсен, С. М. Гловер, Д. А. Вуд стверджують, що невизначеність в облікових оцінках є точності вимірювання в обліку [7]. Цей тип невизначеності зазвичай вважається відмінним від спостережуваної вартості за ринковими операціями котирування або доступними цінами продажу ідентичних активів [7].

Концептуальна основа фінансової звітності інтерпретує невизначеність вимірювання як таку, що виникає, коли грошові суми у фінансових звітах неможливо спостерігати безпосередньо і натомість вони мають бути оцінені [5]. За МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості» найбільша невизначеність оцінювання виникає при використанні для оцінки закритих вхідних даних підприємства, а також за наявності широкого діапазону результатів. При вимірюванні об'єктів обліку ступінь невизначеності оцінки має вирішальне значення для впливу на достовірність облікової інформації.

Оцінку необоротних активів за справедливою вартістю на дату балансу відповідно до українського законодавства проводять зовнішні оцінювачі. Оцінювання активів на дату первинного визнання, втрати корисності основних засобів та нематеріальних активів, знецінення та відновлення вартості запасів, визначення справедливої вартості активів, виявлених під час інвентаризації здійснюється підприємством самостійно. В обох випадках на результат оцінювання впливають невизначеності зумовлені мінливістю зовнішнього та внутрішнього середовища функціонування підприємства та умовами використання активів (табл. 3).

Таблиця 3

Ідентифікація, оцінка та розкриття невизначеностей оцінки

Зміст	Інтерпретація
Ідентифікація невизначеностей	Виявлення та структурування невизначеностей, які можуть вплинути на результати оцінки
Визначення найбільш суттєвих невизначеностей	Проведення детального аналізу найважливіших невизначеностей на основі проведення експертних оцінок, аналізу впливу або аналізу чутливості
Оцінка окремих груп невизначеностей	Кількісна оцінка невизначеностей шляхом проведення розрахунків Якісна оцінка невизначеностей шляхом опису
Формування висновку щодо впливу невизначеностей на результати оцінки	Визначення діапазону можливого впливу окремих видів невизначеностей на результати оцінки (умовно від 10% до 70%)

Надання відповідальним особам результатів аналізу невизначеностей	Прийняття відповідальними особами підприємств рішень щодо врахування невизначеностей при проведенні оцінки
Складання звіту про невизначеності оцінки	Опис ідентифікованих невизначеностей із вибраними зі встановленого діапазону межами із розрахунком впливу на результати оцінки

Джерело: складено автором за матеріалами [4, 6, 7, 9, 10]

Висновки. Невизначеність в обліку виникає через недостатність інформації про факти та події господарського життя, умови використання активів у мінливому середовищі функціонування підприємств, що обмежує можливість здійснювати ідентифікацію та оцінку активів, визначати результати операцій та прогнозувати зміни у майбутніх періодах. Фундаментальну невизначеність в обліку формують невизначеності визнання, оцінки та результату використання активів, між якими існує взаємозв'язок. Ідентифікація та оцінка груп невизначеностей, врахування взаємозалежності між складовими фундаментальної невизначеності дозволить врахувати їх кумулятивний вплив на показники фінансової звітності та здійснити заходи щодо зменшення негативного впливу. Зниження впливу окремих чинників невизначеності у бухгалтерському обліку дозволяє більш точно встановити періоди та обсяги надходження майбутніх грошових потоків від використання/утримання активів, включаючи інформацію про доходи, підвищити корисність та правдивість подання інформації у фінансовій звітності.

Список літератури

1. Brouwer A., Hoogendoorn M. E. Naarding. Will the changes proposed to the conceptual framework's definitions and recognition criteria provide a better basis for IASB standard setting? *Accounting and Business Research*. 2015. No 45:5. P. 547-571.
2. Adesemowo A. K. Towards a conceptual definition for IT assets through interrogating their nature and epistemic uncertainty. *Computers & security*. No 105. 2021. P. 1-31.
3. Smieliauskas W., Bewley K., Gronewold U., Menzefricke U. J. Misleading Forecasts in Accounting Estimates: A Form of Ethical Blindness in Accounting Standards? *Bus Ethics*. 2018. No 152. P. 437-457.
4. Barker R., Penman S. Moving the Conceptual Framework Forward: Accounting for Uncertainty. 2019. URL: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/1911-3846.12585>.
5. Концептуальна основа фінансової звітності (2018). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009 (дата звернення 04.09.2022).
6. Нашкерська Г. В., Мелех Я. Р. Справедлива вартість: ризики й невизначеності при оцінці об'єктів фінансового обліку. *Економіка. Фінанси. Право*. 2017. №11/3. С. 35-38.
7. Christensen B. E., Glover S. M., Wood D. A. Extreme Estimation Uncertainty in Fair Value Estimates: Implications for Audit Assurance. *Auditing A Journal of Practice & Theory*. 2012. No 31(1). P. 127-146.
8. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення: 28.09.2022).
9. Кафка С. М. Оцінка в бухгалтерському обліку. *Вісник ЖДТУ: Економіка, управління та адміністрування*. 2017. №1(79). С. 15–25.
10. Правдюк Н. Л. Правдюк М. В. Якість облікової інформації: сутність та методика оцінки. *Облік і фінанси*. 2016. №2. С. 57-64.

References

1. Brouwer, A., Hoogendoorn, M. E. Naarding (2015). Will the changes proposed to the conceptual framework's definitions and recognition criteria provide a better basis for IASB standard setting? *Accounting and Business Research*. 45:5, 547-571.
2. Adesemowo, A. K. (2021). Towards a conceptual definition for IT assets through interrogating their nature and epistemic uncertainty. *Computers & security*. 105, 1-31.
3. Smieliauskas W., Bewley K., Gronewold U., Menzefricke U. J. (2018) Misleading Forecasts

in Accounting Estimates: A Form of Ethical Blindness in Accounting Standards? *Bus Ethics*. 152, 437-457.

4. Barker R., Penman S. (2019) Moving the Conceptual Framework Forward: Accounting for Uncertainty. URL: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/1911-3846.12585>.

5. Kontseptual'na osnova finansovoyi zvitnosti (2018) URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009. [In Ukrainian]

6. Nashkērs'ka H.V., Melekh Y.R. (2017) Fair value: risks and uncertainties in the evaluation of financial accounting objects. *Ekonomika.. Finansy. Pravo*. 11/3, 35-38. [In Ukrainian].

7. Christensen B. E., Glover S. M., Wood D. A. (2012) Extreme Estimation Uncertainty in Fair Value Estimates: Implications for Audit Assurance. *Auditing A Journal of Practice & Theory*. 31(1), 127-146.

8. Natsional'ne polozhennya (standart) bukhhalters'koho obliku 1 «Zahal'ni vymohy do finansovoyi zvitnosti». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>. [In Ukrainian].

9. Kafka, S. M. (2017). Оцінка в бухгалтерському обліку. *Visnyk ZHDTU: Ekonomika, upravlinnya ta administruvannya*. 1(79), 15–25. [In Ukrainian].

10. Pravdyuk N.L. Pravdyuk M.V. (2016). Quality of accounting information: essence and assessment method.. *Oblik i finansy*. 2, 57-64. [In Ukrainian].

Стаття надійшла до редакції 29.10.2022

Прийнята до публікації 5.11.2022