

### ДЕТЕРМІНАНТИ ВИЗНАЧЕННЯ СПРАВЕДЛИВОЇ ВАРТОСТІ В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Обов'язковою умовою відображення об'єктів бухгалтерського обліку у фінансовій звітності є необхідність визначення їх вартості на дату складання звітності. Достовірність інформації, що надається користувачам фінансової звітності, залежить від правильності визначення такої вартості. Протягом багатьох десятиліть найбільш часто використовуваною основою оцінки була первісна вартість, чиста вартість реалізації чи залишкова вартість. Однак довгий час первісна вартість піддавалася критиці як вартість, що не відповідає економічній дійсності. На цій основі до теорії та практики бухгалтерського обліку введено оцінку за справедливою вартістю.

На сьогодні поняття «справедлива вартість» не є новим у системі бухгалтерського обліку. Спостерігається розширення меж його застосування в оцінці складових балансу підприємства, оскільки вважається, що така вартість є найкращою мірою вартості для інвестора, інтереси якого виносяться на перше місце серед усіх користувачів фінансової звітності. Проте після багатьох років використання справедливої вартості в бухгалтерському середовищі, як серед теоретиків, так і практиків досі висувуються аргументи «за» і «проти» її використання. Крім того, користувачі інформації, наведеної в фінансовій звітності за справедливою вартістю, вказують на складність її оцінки.

З визначення справедливої вартості, наведеного в МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості», випливає, що справедливою вартістю є актуальна на момент оцінки ціна активу, яку отримав би продавець від покупця (тобто потенційні учасники ринку) за умови здійснення звичайної операції. На практиці така операція може відбутися, але не обов'язково. Крім того, в момент коли вона відбудеться, умови на ринку можуть бути інші, ніж ті, що припускалися на дату балансу, тому багато науковців вважають справедливую вартість відірваною від реальності, такою, що має умовний характер, виникає з суб'єктивних оцінок вартості складових активів і зобов'язань, які базуються на знаннях оцінювача.

Оцінка не повинна сприйматися як цілеспрямована дія для визначення вартості складових, які наводяться у фінансовій звітності, але як процес, в ході якого визначається справедлива вартість, яка є корисною користувачу фінансової звітності для прийняття рішень. Перед нами постає питання: як визначити справедливую вартість? МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості» визначає три методи оцінки вартості (ринковий, витратний та дохідний підхід). Крім того, у стандарті вказується, що підприємство до вибраного методу повинно застосовувати встановлені рівні ієрархії справедливої вартості. З цього можна зробити висновок, що справедлива вартість – це вартість, яка базується на різних даних, відповідне застосування яких може принести різні ефекти.

Завданням бухгалтерського обліку є надання інформації користувачам, необхідних для прийняття рішень в різних аспектах: фінансовому, податковому, контрольному чи інвестиційному. Значення справедливої вартості як оцінки в системі бухгалтерського обліку в розрізі користувачів економічної інформації можна представити таким чином (рис. 1).



Рис. 1. Підсистеми бухгалтерського обліку в розрізі користувачів інформації та значення справедливої вартості в процесі оцінки

Таким чином, ключовою підсистемою з точки зору концепції справедливої вартості є бухгалтерський управлінський облік, де оцінка за справедливою вартістю є пріоритетною. Фінансовий облік застосовує дану оцінку відповідно до нормативно визначеної сфери, натомість в податковому обліку значення справедливої вартості є неістотним.

Користувачі інформації, наведеної у фінансовій звітності, повинні брати до уваги той факт, що до багатьох об'єктів бухгалтерського обліку підприємство не може застосовувати справедливую вартість на основі даних з активного ринку, що спричиняє необхідність її визначення іншим

способом. Підприємство, яке здійснює оцінку за справедливою вартістю, зобов'язується здійснювати її оцінку на дату балансу, тобто на кінець останнього дня звітного періоду. Однак варто пам'ятати, що момент здійснення оцінки (дата складання фінансової звітності) є дещо відлеглим в часі від надання користувачам фінансової звітності і саме з цього приводу такі дані можуть бути вже неактуальними. Застосування оцінки за справедливою вартістю на встановлену дату призводить до виникнення різниці між попередньо визначеною вартістю та справедливою вартістю на дату оцінки.

Слід також зазначити, що справедлива вартість лише в деяких ситуаціях відображає умови, діючі на активному ринку, натомість в більшості випадків дана вартість є результатом прийнятих суб'єктивних положень, на основі яких вона визначається. Саме тому часто важко віднести справедливу вартість до вартості, що відображає ринкові умови, оскільки вона являє собою ефект здійснених оцінником розрахунків на основі знання ринку, а також його особистих знань та досвіду. Перевірка правильності визначення справедливої вартості є складним процесом.

З точки зору індивідуальних характеристик окремих складових майна визначення їх справедливої вартості є складним. Як впливає з наведеної раніше дефініції справедливої вартості, її визначення базується на суб'єктивній думці оцінювача. Тому, перед нами постає питання: які чинники впливають на формування справедливої вартості? Без сумніву, їх є багато. Наведемо на рисунку 2 найголовніші з них, на нашу думку.

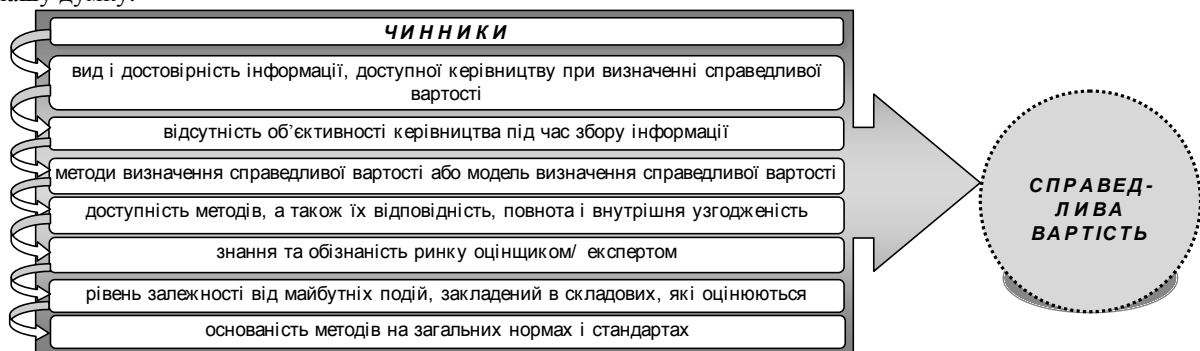


Рис. 2. Чинники, що впливають на формування справедливої вартості

На основі рисунка 2 можна зробити висновок, що оцінка полягає у прийнятті певних положень, що стосуються майбутніх подій, застосуванні відповідних методів, а також поєднанні двох таких дій з метою визначення вартості даного складника активів або зобов'язання. Перед керівництвом підприємства постає необхідність вибору припущень і вхідних даних залежно від джерела їх походження та підстави визначення справедливої вартості, зокрема:

– чинники, які учасники ринку взяли б до уваги при оцінці складника активів або зобов'язання на основі ринкових даних, тобто незалежних від підприємства джерел інформації;

– власні погляди підприємства щодо припущень, які заклали б учасники ринку при оцінці складника активів або зобов'язання на основі найкращих даних, доступних для підприємства.

Таким чином, можна зробити висновок, що в більшості випадків буде різниця між початково відображеною сумою і вартістю після дати, на яку здійснювалася оцінка, чи датою оприлюднення фінансової звітності. Обґрунтовано твердження, що справедлива вартість це вартість розрахункова, яка може знаходитися лише у визначених умовах. Про це варто пам'ятати як тим, хто встановлює таку вартість, так і тим, хто користується такою інформацією. Оцінка повинна трактуватися як достовірне відображення дійсності, а не лише представлення вартості складника активів чи зобов'язання.