

УДК 657.1

Бразілій Н.М.*кандидат економічних наук, доцент,
Черкаський державний технологічний університет***Шинкаренко О.М.***кандидат економічних наук, доцент,
Черкаський інститут банківської справи
Університету банківської справи Національного банку України*

МІСЦЕ ТА РОЛЬ СПРАВЕДЛИВОЇ ВАРТОСТІ В ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНІЙ СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ В УМОВАХ ЗАСТОСУВАННЯ НАЦІОНАЛЬНИХ ТА МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ОБЛІКУ

PLACE AND ROLE OF FAIR VALUE IN THE ACCOUNTING AND ANALYTICAL SYSTEM OF THE ENTERPRISE MANAGEMENT UNDER THE USE OF NATIONAL AND INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS

АНОТАЦІЯ

У статті розглянуто місце та роль справедливої вартості в обліково-аналітичній системі управління підприємством. Досліджено сутність справедливої вартості та особливості її застосування в сучасних економічних умовах господарювання. Здійснено порівняльну характеристику формування справедливої вартості з використанням вимог міжнародних та національних стандартів обліку. Зроблено висновок, що справедлива вартість – це вартість розрахункова, яка може знаходитися лише у визначених умовах. Оцінка повинна трактуватися як достовірне відображення дійсності, а не лише представлення вартості складника активів чи зобов'язання.

Ключові слова: справедлива вартість, ринкова вартість, первісна вартість, фінансова звітність, МСБО, МСФЗ, ПСБО, оцінка, собівартість, звичайні ціни, активний ринок.

АННОТАЦИЯ

В статье рассмотрены место и роль справедливой стоимости в учетно-аналитической системе управления предприятием. Исследована сущность справедливой стоимости и особенности ее применения в современных экономических условиях хозяйствования. Осуществлена сравнительная характеристика формирования справедливой стоимости с использованием требований международных и национальных стандартов учета. Сделан вывод о том, что справедливая стоимость – это расчетная стоимость, которая может находиться лишь в определенных условиях. Оценка должна трактоваться как достоверное отражение действительности, а не только представление стоимости части активов или обязательства.

Ключевые слова: справедливая стоимость, рыночная стоимость, первоначальная стоимость, финансовая отчетность, МСБУ, МСФО, ПСБУ, оценка, себестоимость, обычные цены, активный рынок.

ANNOTATION

In the article a place and role of fair value are considered in registration-analytical control system by an enterprise. Essence of fair value, and features of her application, is investigational in the modern economic terms of management. Comparative description of forming of fair value is carried out with the use of requirements of international and national standards of account. Drawn conclusion, that a fair value is a calculation cost that can be only in certain terms. An estimation must be interpreted as a reliable reflection of reality, rather than just presentation of cost to part of assets or obligation.

Keywords: fair value, market value, cost, financial reporting, IAS, IFRS, PSBU, assessment, cost, regular prices, an active market.

Постановка проблеми. Оцінка в системі бухгалтерського обліку є одним із найбільш суперечливих питань, яке цікавить як теоретиків,

так і практиків облікової справи. У результаті дискусій про пріоритетність тих чи інших методів оцінки в бухгалтерському обліку, які велися протягом багатьох століть і продовжуються нині, теорія і практика запропонувала різні концептуальні підходи до методів оцінки як бази для застосування різноманітних способів оцінки в бухгалтерському обліку. Вибір способів оцінки безпосередньо впливає на комерційний успіх діяльності суб'єкта господарювання. Від оцінки об'єктів бухгалтерського обліку залежить формування повної, правдивої і достовірної інформації про діяльність підприємства та його фінансовий стан.

Варто зазначити, що проведення комплексного аналізу науково-практичних видань за тематикою, присвяченою оцінці у бухгалтерському обліку, сприятиме якісному вдосконаленню методики наукового дослідження як на теоретичному, так і практичному рівнях. Відповідно до міжнародної та національної практики, активи можуть оцінюватися за собівартістю, залишковою та справедливою вартістю. В останні роки більш активно почала використовуватися категорія «справедлива вартість», що зумовлено передусім подальшим розвитком ринкової економіки і пов'язаними із цим процесами активізації руху капіталу. Досить часто у світовій практиці для оцінки активів використовується саме справедлива вартість. Однак на відміну від міжнародного обліку, в Україні більшість суб'єктів господарювання не застосовують даний метод оцінки. Це пояснюється недосконалістю нормативно-правової бази та відсутністю чіткого алгоритму визначення справедливої вартості. Саме ці причини визначають актуальність дослідження.

Методологія вартісного вимірювання активів за справедливою вартістю була і залишається однією зі складних проблем бухгалтерського обліку як в Україні, так і в зарубіжних країнах. Для вдосконалення концепції розвитку вітчизняного бухгалтерського обліку й обліко-

вої оцінки активів за справедливою вартістю як її важливого складника необхідним є дослідження еволюції проблемних питань оцінки за справедливою вартістю у взаємозв'язку з розвитком бухгалтерського обліку та зміною інформаційних запитів користувачів бухгалтерського обліку, а також особливостями етапів розвитку економіки.

Сучасна економічна наука має вагомий надбання з питань оцінки, проте теоретичні напрацювання і практичні рекомендації вирішують не всі проблемні питання даного напрямку, що актуалізує необхідність систематизації наукових досліджень.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання оцінки активів за справедливою вартістю в бухгалтерському обліку розглянуто в працях вітчизняних учених: М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, З.В. Гуцайлюка, Г.Г. Кірейцева, М.Д. Корінька, М.В. Кужельного, Л.Г. Ловінської, Н.М. Малюги, М.С. Пушкаря, В.В. Сопка, Л.К. Сука, Н.М. Урбан, В.Г. Швеця, І.Й. Яремка. До зарубіжних учених, які визнають вагоме значення оцінки активів за справедливою вартістю в бухгалтерському обліку і приділяють їй особливу увагу у своїх працях, належать: А. Алчерч, Е.А. Аткинсон, Р.Д. Банкер, І.Ф. Брігхем, М.Ф. Ван Бреда, Р.С. Каплан, М.Р. Метьюс, В.Ф. Палій, М.Х.Б. Перера, Б. Райан, В.Я. Соколов, Я.В. Соколов, Дж. Фостер, М.М. Чинченко, Е.С. Хендріксен, І.Т. Хорнгрен, М.С. Янг.

Ураховуючи вагомий внесок зазначених дослідників у теорію бухгалтерського обліку, варто зазначити, що залишається низка невирішених питань, пов'язаних з оцінкою активів за справедливою вартістю в бухгалтерському обліку, які потребують детального дослідження і надання пропозицій щодо їх вирішення для застосування в практичній діяльності вітчизняних підприємств.

Мета статті полягає в обґрунтуванні сутності справедливої вартості та можливості її застосування в обліковій практиці.

Виклад основного матеріалу дослідження. Розроблення методології створення єдиної системи вартісного вимірювання в бухгалтерському обліку, адекватної вимогам усіх користувачів облікової інформації, є найбільш актуальною проблемою, яку намагаються вирішити вчені у сфері бухгалтерського обліку протягом останнього століття.

Оцінка є визначальним складником національної системи бухгалтерського обліку, однак якими причинами це зумовлено, які фактори на це впливають, залишається незрозумілим. Визначність ролі облікової оцінки дослідниками не заперечується, однак комплексне підтвердження даного твердження відсутнє в науковій літературі. Вказана проблема набула ще більшої актуальності в умовах необхідності здійснення облікової оцінки вартості підприємства для створення системи інформаційного

забезпечення вартісно-орієнтованого управління підприємством, оскільки до облікової оцінки користувачами облікової інформації висуваються нові вимоги.

В останні роки, як у міжнародному, так і у вітчизняному обліку активніше стала використовуватися категорія «справедлива вартість». Це зумовлено передусім такими факторами, як подальший розвиток ринкової економіки і пов'язані з цим процеси активізації руху капіталу, зокрема, збільшення операцій із фінансовими інструментами та розширення практики купівлі-продажу підприємств як єдиного майнового комплексу. Однак серед вітчизняних і зарубіжних економістів немає однозначної думки про зміст і економічну сутність зазначеного різновиду вартості, її ролі та призначення в бухгалтерському обліку. Це зумовило появу різних трактувань даного поняття в навчальній і науковій літературі.

Широке смислове значення поняття «справедливість» використовується протягом тисячоліть, із часів Стародавньої Греції і дотепер, як поняття, що характеризує загальнолюдські, етичні та моральні позиції щодо думок, вчинків і дій людей, принципів державного устрою, норм закону і т. п. Виникнення ідеї справедливої ціни пов'язують із забезпеченням основної умови для здійснення справедливого обміну, за якого об'єкт угоди обмінюється в таких пропорціях, коли кожен з її учасників отримує свою частку і «ніхто не наживається». Авторство цієї ідеї належить давньогрецькому філософу Аристотелю.

Дана ідея отримала розвиток у філософа Середньовіччя Фоми Аквінського, який стверджував, що справедлива ціна – це міра вартості корисності речі. Якщо ціна перевищує або нижче вартості речі, то порушується принцип справедливості, тому несправедливо і незаконно продавати річ дорожче або дешевше її вартості. Справедлива ціна має два складника: собівартість і мінімальну націнку, необхідну для підтримки мінімуму життєвих потреб продавцю. У разі завищення справедливої ціни торговець наживається за рахунок громадян, у разі заниження – поступово виснажується і може прийти до розорення, в якому виявляться винними вже громадяни. Із позиції прихильників гасла «справедливість перш за все» й те й інше є несправедливим.

Стосовно сучасних економічних відносин, то достовірність інформації, що надається користувачам фінансової звітності, залежить від правильності визначення такої вартості. Протягом багатьох десятиліть найбільш часто використовуваною основою оцінки були 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 складників 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.

На думку проф. М.І. Бондаря, важливість оцінки в системі бухгалтерського обліку пояснюється зростаючими потребами практики стосовно необхідності розрахунку справедливої вартості окремих об'єктів. Як зазначає науковець [1; 2], розвиток видів підприємницької діяльності, нових методів управління вартістю підприємства потребує постійного вдосконалення методів і способів оцінювання бізнесу загалом та його частин зокрема. Вирішення теоретичних проблем оцінки активів і капіталу підприємства актуально не тільки для суто наукових цілей, але й для практики економічних суб'єктів, оскільки від рівня обґрунтованості питань оцінювання вартості підприємства багато в чому залежать повнота та об'єктивність реалізації матеріальних інтересів.

Духовним батьком використання справедливої вартості в системі бухгалтерського обліку вважається Р.Дж. Чамберс, який ще в 1966 р. розробив новий метод ведення обліку, названий ім «актуалізований облік» (Continuously Contemporary Accounting). В основу даного методу була закладена оцінка об'єктів обліку за вартістю їх вибуття (exit price), яка вимірюється цінами організованого ринку і дає змогу, на думку автора, усунути негативні впливи інфляції на облік. Ідеї, закладені Р.Дж. Чамберсом, лягли в основу справедливої вартості, яка стала одним із найбільш дискутованих питань [15]. Справедлива вартість у бухгалтерському обліку спочатку стала застосовуватися як засіб переоцінки, а як самостійна оцінка з'явилася в МСБО 32 «Фінансові інструменти: розкриття та подання інформації», який був схвалений Радою з Міжнародних стандартів фінансової звітності (КМСФО) в березні 1995 р.

В останнє десятиліття оцінка за справедливою вартістю стала використовуватися для багатьох статей бухгалтерського балансу. Більш того, намітилася тенденція все більшого поширення в сучасному обліку оцінки за справедливою вартістю, особливо в країнах, облік яких орієнтований на МСБО, і поступового витіснення вартості історичної [3].

Даний метод оцінки елементів фінансової звітності згадується в даний час уже в багатьох МСБО, наприклад, 16–22, 25, 32, 33, 38, 39, 40, 41, хоча перше його застосування на рівні МСБО, як підкреслювалося вище, передбачалося лише в одному стандарті, а саме в МСБО 32

«Фінансові інструменти: розкриття та подання інформації» [8].

Сучасне визначення справедливої вартості наводиться в МСБО 39 (параграф 8), де зазначається, що справедлива вартість – це «сума грошових коштів, достатня для придбання активів або виконання зобов'язань при здійсненні угоди між добре обізнаними, дійсно зацікавленими, незалежними один від одного сторонами».

МСБО 16 «Основні засоби» (параграф 6), по суті, повторює це визначення, вказуючи, що оцінкою за справедливою вартістю є сума, на яку можна обміняти актив в операції між добре обізнаними, зацікавленими сторонами, здійсненої на загальних умовах [7].

Основним міжнародним стандартом, який регламентує сутність та особливості формування справедливої вартості, є МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості». Даний стандарт було введено в дію з 1 січня 2013 р. Так, згідно з визначенням, наведеним у МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості», 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, у момент, коли вона відбудеться, умови на ринку можуть бути інші, ніж ті, що припускалися на дату балансу, тому багато науковців вважають справедливу вартість відірваною від реальності, такою, що має умовний характер, виникає із суб'єктивних оцінок вартості складників активів і зобов'язань, які базуються на знаннях оцінювача.

Оцінка не повинна сприйматися як цілеспрямована дія для визначення вартості складників, які наводяться у фінансовій звітності, але як процес, у ході якого визначається справедлива вартість, яка є корисною користувачу фінансової звітності для прийняття рішень. Перед нами постає питання: як визначити справедливу вартість? МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості» визначає три методи оцінки вартості (ринковий, витратний та дохідний підхід). Окрім того, у стандарті вказується, що підприємство до вибраного методу повинно застосовувати встановлені рівні ієрархії справедливої вартості. Із цього можна зробити висновок, що справедлива вартість – це вартість, яка базується на різних даних, відповідне застосування яких може принести різні ефекти [9].

Визначення справедливої вартості у вітчизняному обліку було відкориговане у 2013 р., його наведено у П(С)БО 7 «Основні засоби» та П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств», за якими справедлива вартість – це сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату [11; 12].

Але виходячи з визначення справедливої вартості у вітчизняному законодавстві стає незрозумілим, як необхідно визначити справедливу вартість, оскільки в П(С)БО відсутнє розшифрування поняття «звичайні умови».

Можна зробити припущення, що тлумачення терміна «звичайні умови» містяться в Податковому кодексі України. Із 2013 р. було змінено ст. 39 Податкового кодексу, яка регулює та встановлює порядок розрахунку та використання «звичайних цін». За змістом цей порядок схожий на механізм встановлення «справедливої вартості». Так, згідно з пп. 14.1.7.1 Податкового кодексу, звичайна ціна – ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору, якщо інше не встановлено цим Кодексом. Якщо не доведено зворотне, вважається, що така звичайна ціна відповідає рівню ринкових цін. Тобто в даному разі встановлення ринкової ціни ототожнюється з установленням справедливої вартості.

Таким чином, незважаючи на зазначену тенденцію в світовому обліку та реформування вітчизняного обліку відповідно до вимог МСФЗ, поняття «справедлива вартість» коментується переважно як аналог ринкової вартості.

Некоректність такого підходу пов'язана з тим, що оцінка за справедливою вартістю вимагає наявності особливих умов для ринку (ринку капіталу, товарів, робіт і послуг) у тому понятті, які надають йому стандарти, часто відсутні в умовах звичайного ринку.

У науковій літературі можна зустріти ототожнення справедливої та ринкової вартості, хоча таке припущення є помилковим, тому пропонуємо розглянути більш детально сутність ринкової вартості. Міжнародні стандарти оцінки зазначають, що ринкова вартість – це розрахункова величина, що дорівнює грошовій сумі, за яку майно має переходити з рук у руки на дату оцінки між добровільним покупцем і добровільним продавцем у результаті комерційної угоди після адекватного маркетингу, при цьому зазначається, що кожна зі сторін діяла компетентно, обачливо і без примусу [6].

На основі даного визначення доцільно зазначити, що ринкова вартість є вужчим поняттям, оскільки передбачає адекватний маркетинг перед комерційною угодою. Ринкова вартість вважається базою для визначення справедливої вартості за наявності активного ринку, основними ознаками якого є:

- здійснення торгів по однорідній продукції;
- наявність охочих купити товар і продати його в будь-який момент часу;
- відкритість і доступність інформації про рівень цін.

На думку багатьох вітчизняних учених, ці ознаки можуть бути достатньою підставою для присутності активного ринку як такого, ціни якого є основою для оцінки об'єктів бухгалтерського обліку за справедливою вартістю. Під справедливою вартістю ними розуміється ціна, за якою об'єкт може бути проданий за угодою між поінформованими (обізнаними), зацікавленими та незалежними сторонами.

Однак дотримання цих загальноприйнятих умов як основних вимог для визначення справедливої вартості на практиці викликає безліч питань. Так, у визначенні на перше місце ставиться саме інформованість про рівень справедливих цін на той чи інший об'єкт оцінки. Однак зараз, незважаючи на розвиток різних інформаційних технологій, ще не вирішена проблема забезпечення необхідною інформацією про ринкові ціни об'єктів обліку, брак якої відчувається дуже гостро як у продавців, так і у покупців.

На нашу думку, вирішення цієї проблеми вбачається в тенденції створення зусиллями продавців особливої системи маркетингової інформації. Концепція системи маркетингової інформації полягає в забезпеченні керівників органів організації маркетингової інформації, що надходить від зовнішнього середовища, і впливу на неї за допомогою маркетингових рішень.

Друга умова, що є обов'язковою для застосування справедливої вартості, є зацікавленість сторін ринкової угоди. Однак і тут можливі питання щодо визнання угоди з тим чи іншим об'єктом оцінки, яку здійснюють на умовах справедливої вартості.

Відсутність ринку того чи іншого товару може бути зумовлена також унікальністю цих товарів і тією обставиною, що існування ринку аналогів цих товарів не завжди має місце, тому така властивість товару, як його унікальність, значною мірою протилежна поняттю «ринковість товару». У результаті чим більш унікальний об'єкт оцінки, тим складніше, а часто неможливо, використання рівня ринкових цін для визначення справедливої вартості.

Наступною умовою застосування оцінки за справедливою вартістю є незалежність між сторонами, що здійснюють угоду. Це означає, що між продавцем і покупцем немає особливих відносин, тобто сторони не пов'язані між собою, діють самостійно і незалежно один від одного, переслідуючи кожен свої інтереси.

Умови зацікавленості, незалежності та інформованості сторін здійснені за присутності на відкритому ринку великої кількості незалежних учасників, товарів і відносній простоті отримання інформації. Найбільшою мірою ці умови дотримуються під час біржової торгівлі, яка має на увазі велику кількість учасників, товарів і відносну простоту отримання інформації, тому під час оцінки за справедливою вартістю тих чи інших товарів доцільно використовувати інформацію про рівень біржових цін. Однак через біржі реалізується тільки незначна частина товарів і цінних паперів. Унаслідок цього інформація про рівень біржових цін у цілому має обмежене застосування під час оцінки об'єктів обліку за справедливою вартістю.

Таким чином, аналіз змісту наведеного тлумачення справедливої вартості дає змогу зробити

висновок про його співзвуччя з поняттям «ринкова вартість», використовуваним в оціночній діяльності. Міжнародні стандарти оцінки під ринковою вартістю мають на увазі розрахункову величину, за якою передбачається перехід майна з рук у руки на дату оцінки в результаті комерційної угоди між добровільним покупцем і добровільним продавцем після адекватного маркетингу, при цьому передбачається, що кожна зі сторін діяла компетентно, ощадливо і без примусу. Але економічна сутність справедливої вартості як категорії бухгалтерського обліку та ринкової вартості як категорії оціночної діяльності з урахуванням умов активного ринку мають принципові відмінності.

По-перше, існування категорії справедливої вартості можливе тільки в умовах діючого підприємства.

Даний аспект як обов'язковий атрибут справедливої вартості, зазначає М.І. Кутер, який пов'язує можливість використання цієї категорії тільки за дотримання принципу безперервності діяльності підприємства, тобто в умовах, коли підприємство не має наміру ліквідуватися та істотно скорочувати масштаби своєї діяльності [5], тоді як категорія ринкової вартості використовується і в умовах продовження діяльності підприємства, і в умовах його припинення з тих чи інших підстав. Причому оцінка за ринковою вартістю як категорія оцінки бізнесу набуває особливої актуальності саме під час ліквідації підприємства.

По-друге, як обов'язкова умова операцій, що здійснюються на основі справедливої вартості, крім обізнаності та незалежності сторін, необхідне також «дійсне бажання сторін зацікавленими», яке відзначається, зокрема М.І. Кутером, В.Ф. Палієм [5; 10]. Зацікавленість сторін при цьому вказує тільки «бажання здійснити цю операцію», але зовсім не означає обов'язок сторін її здійснити. Стосовно покупця це вказує на його бажання придбати ці активи відповідно до діючих на ринку умов і поточних ринкових цін. «Бажання здійснити операцію» для продавця означає, що він не прагне і не можна примусити його до здійснення даної операції. Продавець не готовий укласти угоду за будь-якої ціни і не має наміру наполягати на ціні, яка не є розумною в поточних ринкових умовах.

По-третє, для оцінки за справедливою вартістю може використовуватися інформація як про фактичні, так і про потенційні угоди.

Немає однозначної думки про сутність справедливої вартості й у зарубіжних учених, хоча дана категорія є однією із загальнознайомих способів оцінки в західному обліку. Так, Е.С. Хендрікс і М.Ф. Ван Бреда вважають її не самостійною оцінкою, яку можна використовувати під час складання фінансової звітності, а комбінацією різних способів оцінки [14].

Крім того, оцінка не повинна сприйматися як цілеспрямована дія для визначення вартості

складників, які наводяться у фінансовій звітності, але як процес, у ході якого визначається справедлива вартість, яка є корисною користувачу фінансової звітності для прийняття рішень. Головним завданням при цьому є генерація самого процесу визначення справедливої вартості.

МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості» визначає три методи оцінки вартості (ринковий, витратний та дохідний підхід). Суб'єкт господарювання застосовує методики оцінювання, які відповідають обставинам та для яких достатньо даних, щоб оцінити справедливу вартість, максимізуючи використання доречних відкритих вхідних даних та мінімізуючи використання закритих вхідних даних [9]. У МСФЗ 13 наводяться три групи методик, причому не наводиться ніяких застережень щодо їх використання, а отже, суб'єкт господарювання повинен сам обирати, яку йому застосовувати.

Користувачі інформації, наведеної у фінансовій звітності, повинні брати до уваги той факт, що до багатьох об'єктів бухгалтерського обліку підприємство не може застосовувати справедливу 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 відлужим у часі від надання користувачам фінансової звітності і саме із 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 здебільшого 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.

Висновки. Таким чином, здебільшого буде різниця між початково відображеною сумою і вартістю після дати, на яку здійснювалася оцінка, чи датою оприлюднення фінансової звітності.

Тобто стає очевидним, 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.

Таким чином, аналіз змісту визначень справедливої вартості вітчизняних учених і МСФЗ дає змогу зробити висновок, що принципові відмінності в них відсутні. Виняток становлять уточнення окремими авторами різних аспектів ринкових угод, які здійснюються на основі справедливої вартості. Однак усі варіанти визначень справедливої вартості, по суті, орієнтовані на ринковий підхід до змісту даної категорії.

Незважаючи на те що Україна прагне до зближення вітчизняного обліку з вимогами МСФЗ, поняття «справедлива вартість» в українських стандартах обліку є недостатньо розкритим та зрозумілим для використання. Під час складання фінансової звітності із застосуванням оцінки за справедливою вартістю необхідно використовувати вимоги МСФЗ з обранням відповідної форми обліку: паралельний облік чи трансформація фінансової звітності. Кожен з обраних облікових процесів потребує реформування системи бухгалтерського обліку на підприємстві. Процес практичного застосування справедливої вартості є достатньо складним та трудомістким і потребує додаткового вивчення.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Бондар М.І. Оцінка та оцінювання в бухгалтерському обліку / М.І. Бондар // *Фінанси, облік і аудит: збірник наукових праць*. – 2009. – Вип. 13. – С. 170.
2. Бондар М.І. Вартісне оцінювання підприємства і його вплив на формування облікової інформації / М.І. Бондар // *Матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. «Сучасні кризові явища в економіці та проблеми облікового, контрольного і аналітичного забезпечення підприємства»* (Луцьк, 29–30 червня 2010 р.). – Луцьк : ЛНТУ, 2010. – С. 12–13.
3. Гуцаленко Л.В. Можливості застосування справедливої вартості у вітчизняній обліковій системі / Л.В. Гуцаленко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://econjournal.vsau.org/files/pdfa/752.pdf>.
4. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua/>.
5. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета : [учебник] / М.И. Кутер ; 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Финансы и статистика, 2006. – 592 с.
6. Международные стандарты оценки (МСО 1–4) [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://dpo-group.ru/egislation/mso-1-4>.
7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 (МСБО 16) «Основні засоби» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_014/print1484049187679813.
8. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 32 (МСБО 32) «Фінансові інструменти: подання» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_029.
9. Міжнародний стандарт фінансової звітності 13 (МСФЗ 13) «Оцінка справедливої вартості» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_068/print1484051456140855.
10. Палий В.Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы / В.Ф. Палий. – М. : Бухгалтерский учет, 2007. – 88 с.
11. Положення стандарт бухгалтерського обліку 19 (ПСБО 19) «Об'єднання підприємств» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99/print1484051940141677>.
12. Положення стандарт бухгалтерського обліку 7 (ПСБО 7) «Основні засоби» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00/print1484051271941680>.
13. Про затвердження Національного стандарту № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав» : Постанова Кабінету Міністрів України від 10.09.2003 № 1440 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1440-2003-p>.
14. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда ; под ред. проф. Я.В. Соколова ; пер. с англ. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 576 с.
15. Чепоров В.В. Криза концепції «справедлива вартість» / В.В. Чепоров [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://sn-econmanag.crimea.edu/arhiv/2009/uch_22_1e/017_cher.pdf.