

ВОПРОСЫ ОПРЕДЕЛЕНИЯ СПРАВЕДЛИВОЙ СТОИМОСТИ В ОЦЕНКЕ БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ

Справедливая стоимость, по мнению Т. Мальковой, называется „стоимость по которой независимые и информированные стороны могут приобрести активы или погасить обязательства” [8, с. 22]. Она выделяет пять условий, при которых можно использовать справедливую стоимость: наличие активного рынка, доступность информации о ценах, осведомленность и независимость сторон сделки, компетентный маркетинг, возможное подтверждение независимым профессиональным оценщиком.

При наличии активного рынка в качестве справедливой стоимости принимается справедливая цена, при его отсутствии — субъективные оценки, предлагающие профессиональное суждение оценщика. Но рыночная цена не является справедливой стоимостью так как: 1 — любой рынок не совершенен, 2 — даже при наличии совершенного рынка достоверная оценка экономической ценности невозможна, так как подобная оценка предполагается в отношении конкретных активов, абсолютно точных аналогов которых невозможно найти.

Главным недостатком справедливой стоимости является ее субъективизм, отсутствие единого подхода к ее определению.

Для ведения бухгалтерского учета и составления отчетности применяются разные виды оценок, что обусловлено разными задачами. Цель оценки заданной объекта, как отмечает Н. Карзаева, определяется тем свойством, которое необходимо оценить.

Справедливая оценка — это стоимость предмета на момент составления баланса. Следовательно, отражение финансового положения и финансового результата, которые основаны на справедливой стоимости, перестают зависеть исключительно от деятельности компании, как например, при оценке по себестоимости, и включают в себя изменения самого рынка.

Под справедливой стоимостью понимается „сумма денежных средств, достаточная для приобретения актива или исполнения обязательства при совершении сделки между хорошо осведомленными, действительно желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами” (п. 8 Международных стандартов финансовой отчетности (IAS) 39).

Срок продажи может варьироваться в зависимости от рыночных условий, но он должен быть дос-

точным для того, чтобы необходимое количество потенциальных покупателей обратило внимание на данное предложение.

Наилучшим способом определения справедливой стоимости, как правило, являются действующие цены на активном рынке аналогичного имущества, расположенного на той же территории, находящегося в том же состоянии, и на которое распространяются схожие условия договоров. Активным называется рынок, на котором одновременно выполняются следующие условия: объекты сделок на рынке являются однородными; в любой момент времени можно найти желающих совершить сделку покупателей и продавцов; информация о ценах является доступной для населения.

При отсутствии действующих цен на активном рынке для определения справедливой стоимости необходимо проанализировать действующие цены на активном рынке имущества иного характера, в другом состоянии или на другой территории, скорректированные с учетом имеющихся различий.

Дополним мнения ученых-экономистов о недостатках традиционного метода справедливой стоимости и сформулируем их перечень:

— отсутствие дополнительной стоимости, создаваемой комплексом имущества, например формирования комплекса объектов недвижимости, расположенных на различных территориях;

— отсутствие учета синергетического эффекта в результате совместного использования основных средств и прочих активов, например обеспеченности их сырьем;

— минимальное использование качественных характеристик потребительских свойств продукции;

— отсутствие учета справедливой стоимости в вопросах оценки имущества.

Справедливая стоимость оказалась достаточно удобным инструментом и для расширения состава балансовых статей. То, что не позволяла историческая оценка — отражение не оплаченных или не полученных активов — легко решается путем присвоения им справедливой стоимости. При этом сама справедливая стоимость не есть единообразная величина, это скорее характеристика способа измерения как наиболее правильного.

Справедливая стоимость постепенно вытесняет стоимость историческую. Справедливая оценка — это стоимость предмета на момент составления баланса. Следовательно, отражение финансового положения и финансового результата, которые основаны на справедливой стоимости, перестают зависеть исключительно от деятельности предприятия, как например, при оценке по себестоимости, и включают в себя изменения самого рынка. Тем самым утрачивается историчность учета. Именно поэтому разработка единой методики оценки биологических активов является актуальной в настоящее время.

Наилучшей оценкой справедливой стоимости служит рыночная стоимость на активном немонополизированном рынке, если же последний по каким-либо причинам отсутствует, то в качестве оценки принимается дисконтированный доход от этого актива; если же и доходность не может быть надежно измерена, то справедливой стоимостью служит стоимость восстановительная. Рыночные оценки основаны на текущих ценах на данные или аналогичные средства; если в настоящее время на рынке нет сделок с подобными активами, то для оценки могут применяться цены наиболее близких по времени сделок с ними. Оценки дохода основаны на ожидаемом в течение предполагаемого срока службы актива дисконтированном (по применимому в данном случае проценту) поступлении денежных средств от его эксплуатации. Оценки восстановительной стоимости определяются текущими ценами на средства аналогичного возраста и эксплуатационных параметров с учетом морального и физического износа.

Механизм оценки по справедливой стоимости легче всего проиллюстрировать на примере биологических активов, такого же нового понятия в бухгалтерии, как и сама справедливая стоимость. К биологическим активам относятся животные и растения, используемые в сельскохозяйственной деятельности. В соответствии с МСФО под сельскохозяйственной деятельностью понимается управление биотрансформацией биологических активов в целях реализации, получения сельскохозяйственной продукции или производства дополнительных биологических активов (п. 1 МСФО (IAS) 41).

Для определения справедливой стоимости биологических активов необходимо сгруппировать их по основным характеристикам, например по возрасту или качеству, выбираемым среди тех, которые используются на данном рынке в качестве основы ценообразования.

Биологические активы — это растения и животные, применяемые для сельскохозяйственной деятельности, т.е. выращиваемые на продажу, замену

или для увеличения их численности с целью получения сельскохозяйственной продукции в настоящем и будущем. Они могут многократно или, наоборот, только разово использоваться для сбора сельскохозяйственной продукции (в последнем случае они исчезают, превращаясь в сельскохозяйственную продукцию). Животные и растения, не применяемые в сельскохозяйственной деятельности, к биологическим активам не относятся.

Расчеты справедливой стоимости предполагают обязательное уменьшение рыночной цены на сумму транспортных и прочих расходов, которые необходимо понести для доставки биологического актива или сельхозпродукции на данный рынок.

Биологические активы на каждую отчетную дату оцениваются по справедливой стоимости, изменение которой полностью зачисляется в доходы.

В случае если организация заключает договоры, предусматривающие продажу биологических активов или сельскохозяйственной продукции в определенный день в будущем, то цены по таким сделкам не должны автоматически рассматриваться в качестве справедливой стоимости проданных активов, так как цена сделки может не соответствовать текущей конъюнктуре, на которой основана справедливая стоимость.

МСФО (IAS) 41 основан на предположении о том, что справедливая стоимость сельскохозяйственной продукции всегда может быть определена в момент ее сбора, тогда как справедливая стоимость биологических активов не всегда может быть установлена с достаточной степенью достоверности. В последнем случае биологические активы подлежат оценке по себестоимости за вычетом амортизации и убытков от обесценения до тех пор, пока не появится возможность достоверного определения справедливой стоимости.

Оценка биологических активов подлежит постоянному пересмотру по справедливой стоимости, исходя из их состояния, которое меняется вследствие биотрансформации (например, привес скота, перевод молодняка в основное стадо). Изменение справедливой стоимости, уменьшенное на величину предполагаемых бытовых расходов, подлежит отражению на счете прибылей и убытков.

Анализ использования справедливой стоимости в современном учете позволяет установить ее следующие основные черты:

— сфера применения справедливой стоимости ограничена. Она применяется только к строго определенному имуществу (инвестиционной собственности, биологическим активам, части финансовых инструментов, активам, выбытие которых предполагается) или операциям (объединение бизнеса, переоценка

основных средств, безвозмездное получение ценностей и т. п.). Большинство фактов хозяйственной жизни оценивается по исторической стоимости;

— порядок учета фактов хозяйственной жизни по справедливой стоимости различен для активов и операций. Переоценка активов, учитываемых по справедливой стоимости, относится на финансовые результаты, а операции в оценке по справедливой стоимости капитализируются. Так, изменение справедливой стоимости биологических активов относится на прибыли и убытки, а переоценка основных средств — на статьи капитала;

— способ оценки справедливой стоимости зависит от вида актива и возможности измерения его стоимости. Справедливая стоимость всегда, когда можно, оценивается по ценам активного немонополизированного рынка, на котором продавец и покупатель действуют без посредников, обладают всей полнотой информации и не могут влиять на цены. Если рыночная оценка невозможна, то справедливая стоимость принимается равной дисконтированному доходу от использования данного актива в течение срока его службы. Наконец, если и подоходная оценка оказывается невозможной, то в качестве оценки справедливой стоимости принимается восстановительная стоимость. В тех исключительно редких случаях, когда все перечисленные методы не позволяют надежно оценить справедливую стоимость, факты хозяйственной жизни оцениваются по исторической стоимости.

Все рассмотренные методы достаточно условны, и их многообразие свидетельствует лишь о том, что традиционная бухгалтерская оценка активов, как и других фактов хозяйственной жизни, не отражает их реальную стоимость, которая оказывается вещью в себе, но представляет собой лишь определенный измеритель, позволяющий исчислить номинальное имущество и результат деятельности организации.

Литература

1. Алборов Р. А. Учет биологических активов

по справедливой стоимости в соответствии с МСФО 41 „Сельское хозяйство” / Р. А. Алборов, С. М. Концевая // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. — 2007. — №1. — С. 14.

2. Алборов Р. А. Использование справедливой стоимости в бухгалтерском учете биологических активов сельскохозяйственных организаций / Р. А. Алборов, С. В. Бодрикова, Е. В. Захарова // Вестник ИжГСХА. — 2007. — № 3. — С. 27.
3. Малькова Т. Н. Теория и практика международного бухгалтерского учета / Т. Н. Малькова. — СПб. : Бизнес-пресса, 2003. — 348 с.

Газизов Р. Р. Питання визначення справедливої вартості в оцінці біологічних активів

У статті розглядається поняття справедливої вартості, розкривається суть оцінки біологічних активів, виявлені проблеми визначення справедливої вартості.

Ключові слова: справедлива вартість, біологічні активи.

Газизов Р. Р. Вопросы определения справедливой стоимости в оценке биологических активов

В статье рассматривается понятие справедливой стоимости, раскрывается сущность оценки биологических активов, выявлены проблемы определения справедливой стоимости.

Ключевые слова: справедливая стоимость, биологические активы.

Gazizov R. R. Questions of determination of fair value in the estimation of biological assets

In clause classification of biological actives in branch pigstry according to the purpose of their formation is given. According to Pjsition per business accounting biological actives which can be received as a result of biotransformation are listed. Opportunities of change of the price of biological actives because of biotransformation.

Key words: biological actives an estimation, fair cost, the account.

Стаття надійшла до редакції 28.03.2011

Прийнято до друку 27.05.2011