

УДК 657.9

Коваленко О.В.*аспірант кафедри бухгалтерського обліку
Київського національного економічного університету
імені Вадима Гетьмана*

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКОВОГО ПРОЦЕСУ КУЛЬТУРНИХ ЦІННОСТЕЙ

У статті представлені актуальні питання, пов'язані з відображенням в обліку культурних цінностей. Представлена міжнародна практика обліку культурних цінностей, визначення їх як активу підприємства, а також порядок віднесення даних об'єктів до основних засобів підприємства.

Ключові слова: бухгалтерський облік, твори мистецтва, культурні цінності, активи, основні засоби, нематеріальні активи, облікова одиниця, форми первинних документів, амортизація.

Коваленко О.В. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТНЫХ ПРОЦЕССОВ КУЛЬТУРНЫХ ЦЕННОСТЕЙ

В статье представлены актуальные вопросы, связанные с отражением в учете культурных ценностей. Представлена международная практика учета культурных ценностей, определение их как актива предприятия, а также порядок отнесения данных объектов к основным средствам предприятия.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, произведения искусства, культурные ценности, активы, основные средства, нематериальные активы, учетная единица, формы первичных документов, амортизация.

Kovalenko O.V. FEATURES OF THE ACCOUNT OF CULTURAL PROPERTY

The paper presents current issues related to the accounting for cultural property. Also, the paper presents the international accounting practice cultural values determine how their assets, and the procedure for assignment of objects to fixed assets of the company.

Keywords: accounting, artistic, cultural values, assets, fixed assets, intangible assets, the accounting unit forms of primary documents depreciation.

Постановка проблеми. Твори мистецтва є специфічними об'єктами, що володіють притаманними тільки їм властивостями (наприклад, історичною чи художньою цінністю, зв'язком з певною історичною особою). При цьому також очевидно, що дані об'єкти потребують спеціального порядку обліку, що забезпечує відображення їх в реальній оцінці, тобто відображення в обліку творів мистецтва повинно давати надійну і доречно інформацію про реальну вартість культурних цінностей.

Система обліку, що була чинною за часів Радянського Союзу, не може бути застосована до сучасних вимог до звітності. Так, в СРСР не передбачалася інша форма володіння творами мистецтва (особливо що мають цінність), окрім як державна. Таким чином, і особливий порядок регулювання обліку даного виду активів не вимагався. Прийняті після розпаду СРСР в Україні стандарти обліку для організацій бюджетної сфери (державних музеїв) базувалися на принципах, що діяли в Радянському Союзі, а уточнюючі закони, які б сприяли більш жорсткому регулюванню порядку обліку і зберігання культурних цінностей, також не внесли особливих змін в облік. У зв'язку з цим нерідкісні випадки розкрадань культурних цінностей. Введені стандарти бухгалтерського обліку для комерційних і некомерційних організацій (що не є державними) також не сприяли більш повному відображенню в обліку творів мистецтва і не передбачали певного порядку щодо їх відображення в звітності. У зв'язку з вищевикладеним, а також у зв'язку з підвищенням попиту на твори мистецтва актуальним можна назвати питання дослідження проблеми бухгалтерського обліку творів мистецтва як особливого виду активів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значний вклад у розвиток теорії бухгалтерського обліку та аналітичного обліку первинних документів зробили вітчизняні вчені, зокрема: М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, А.М. Герасимович, С.Ф. Голов, М.В. Кужельний, Л.Г. Лінник, Л.Г. Ловінська, Є.В. Мних, М.С. Пушкар, В.В. Сопко, М.Г. Чума-

ченко, В.Г. Швець, В.О. Шевчук, а також зарубіжні науковці: А.С. Бакаєв, Т.С. Безруких, В.Ф. Палій, Я.В. Соколов, Є.С. Хендріксен, Л.З. Шнейдман та ін. Проте питанням особливостей організації облікового процесу культурних цінностей науковцями не було приділено достатньої уваги.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Аналіз існуючих підходів організації облікового процесу культурних цінностей, а також аналіз світових тенденцій відображення в обліку культурних цінностей.

Виклад основного матеріалу. В обліку за міжнародними стандартами культурні цінності визначаються активами та підлягають відображенню в балансі. Згідно з принципами міжнародної звітності, активи визначаються як права або інший доступ до майбутніх економічних вигод, які можуть бути у суб'єкта як результат минулих операцій або подій. Багато культурних цінностей, що знаходяться у організаціях на правах власності чи іншому праві, не забезпечують надходження економічних вигод, і тому з цієї причини культурні цінності не мають всіх підстав, щоб розглядатися як активи. Разом з тим, для деяких організацій (музеї, художні галереї) культурні цінності є основними засобами для мети діяльності, без них ці суб'єкти не зможуть функціонувати. Цінності можуть бути реалізовані, вони можуть принести дохід побічно за допомогою платного доступу або експлуатації прав на відтворення. Найявні у організацій культурні цінності вважаються корисними, так як вони можуть бути виставлені для придбання освітнього або культурного досвіду для суспільства або вони можуть зберігатися для майбутнього розміщення або для академічних та наукових досліджень. Майбутні економічні вигоди, асоційовані з творами мистецтва, першочергово знаходяться у формі його службового потенціалу, а не у формі готівкових надходжень. Отже, культурні цінності підпадають під визначення активів, дане вище.

Питання порядку відображення культурних цінностей в обліку активно розглядається Асоціацією

професійних бухгалтерів Великої Британії. Так, після прийняття в 2005 р. FRS 15 «Основні засоби» (стандарт Великої Британії) більшість музеїв і галерей відображають в балансі тільки недавно придбані культурні цінності, проте є організації, що продовжують відображати в обліку всі цінності, в тому числі і придбані раніше.

Однак не у всіх країнах використовується подібний описаному вище підхід. Наприклад, в США стандарт SFAAS 29 «Культурні цінності і керована земля» (для організацій бюджетної сфери) вимагає прийняття до обліку всіх придбаних культурних цінностей, не дозволяється лише відображення на балансі цінностей, переданих як дарунок або пожертвування. Такий підхід не забезпечуватиме можливість розподілу витрат по конкретному виду об'єктів, що, в свою чергу, не забезпечить надійну інформацію для користувачів.

В українському законодавстві не допускається відображення у балансі організації культурних цінностей, переданих їй на відповідальне зберігання або користування. В цьому випадку культурні цінності відображаються на позабалансових рахунках. З урахуванням вищевикладених особливостей обліку культурних цінностей постає необхідність удосконалення їх обліку з метою збереження.

Як описувалося вище, стандарти обліку культурних цінностей в організаціях базуються на принципах, розроблених і діючих в радянські часи, і не враховують потреб теперішнього часу. Основними обліковими документами для державних музеїв є головна інвентарна книга (книга надходжень) та інші інвентарні книги, акти прийому музейних предметів і музейних колекцій на тимчасове (постійне) зберігання, акти видачі музейних предметів і музейних колекцій у тимчасове користування, акти списання музейних предметів і музейних колекцій (у разі виключення їх зі складу фонду). Проведемо аналіз положень бухгалтерського обліку для встановлення групи активів, до якої слід відносити твори мистецтва.

Право, яке впливає з авторських і інших договорів на твори мистецтва, підлягає обліку як нематеріальний актив. П(С)БО 8 «Облік нематеріальних активів» чітко визначає один з критеріїв визнання активу як нематеріального – це відсутність матеріально речової форми. Однак далі, в п. 5 досліджуваного положення, прописано, що до нематеріальних активів належать, наприклад, право на художні твори. Отже, вимога про відсутність матеріально-речової форми не може бути застосована до творів мистецтва [1].

Твори мистецтва – це складний об'єкт, права на твори визначаються не як права власності (що впливають з договорів купівлі-продажу), а як виняткові права, що несуть під собою в основному нематеріальну складову. При цьому не можна відокремити вартість авторських прав на твір мистецтва від вартості його матеріального носія.

Враховуючи вищевикладене, відповідно до чинного законодавства, твори мистецтва живописного жанру повинні бути віднесені до основних засобів. Так, твори мистецтва живописного жанру відповідають критеріям, передбаченим П(С)БО 7 «Основні засоби» та НПСБО ДС 121 «Основні засоби» [2; 3]:

- об'єкт, так чи інакше призначений для використання у виробництві продукції (якщо організація є галереєю) або для управлінських потреб (у разі придбання творів для прикраси інтер'єра);

- строк корисного використання твору мистецтва не обмежений;

- організація не передбачає його наступного перепродажу в майбутньому;

- твори мистецтва здатні приносити економічні вигоди (дохід) у майбутньому за допомогою подальшої реалізації, розміщення для загального огляду, збільшення вартості активів організації і т. д.

Облік операцій з основними засобами регламентовано наступними документами:

- П(С)БО 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 р. № 92;

- Методичні рекомендації наказ № 561 від 20.09.2003 р.

Актив приймається організацією до бухгалтерського обліку як основних засобів, якщо одночасно виконуються наступні умови:

- об'єкт, призначений для використання у виробництві продукції, при виконанні робіт чи наданні послуг, для управлінських потреб організації чи для надання організацією за плату в тимчасове володіння і користування або у тимчасове користування;

- об'єкт, призначений для використання протягом тривалого часу, тобто строку, тривалістю понад 12 місяців або звичайного операційного циклу, якщо він перевищує 12 місяців;

- організація не передбачає наступний перепродаж даного об'єкта;

- об'єкт, здатний приносити організації економічні вигоди (дохід) у майбутньому.

У бухгалтерському обліку основних засобів необхідно використовувати уніфіковані форми.

Надходження основних засобів в організацію оформляється актом, складеним за формою № ОЗ-1 «Акт про приймання-передачу об'єктів основних засобів».

Для обліку об'єктів основних засобів призначені інвентарні картки (форми ОС-6 і ОЗ-6а). У цих формах вказуються первісна вартість основного засобу, термін його корисного використання, а також сума накопиченої амортизації.

Внутрішні переміщення основних засобів оформлюються накладною за формою ОЗ-2, а передача відреставрованих об'єктів основних засобів – за формою № ОЗ-3.

Розглянемо можливість віднесення творів мистецтва до основних засобів за МСФЗ. Слід визнати, що П(С)БО 7 «Основні засоби» та МСБО 16 «Основні засоби» трактують основні засоби однаково. Основні засоби – матеріальні активи, які підприємство/установа утримує з метою використання їх у процесі виробництва/діяльності або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік) [4]. Проте класифікація основних засобів в МСБО дещо відрізняється від національної і включає наступні групи:

- земля;
- земля та будівлі;
- машини та обладнання;
- кораблі;
- літаки;
- автомобілі;
- меблі та приладдя;
- офісне обладнання.

Слід зазначити, що в зарубіжній літературі не розглядається питання, до якої групи активів відносяться твори мистецтва – культурні цінності, вони вважаються основними засобами. Крім того, в бухгалтерських стандартах Великої Британії (FRS 15

«Основні засоби»), в критеріях віднесення активів, до основних засобів є посилання на невід’ємні історичні та подібні активи особливо історичного, наукового та художнього значення, що дозволяє класифікувати твори мистецтва як основні засоби.

В музеях та організаціях облік основних засобів як в синтетичному, так і в аналітичному розрізі, організується в бухгалтерії в розрізі інвентарних об’єктів та місць знаходження основних засобів, тобто в розрізі матеріально-підзвітних осіб. Основні засоби всі закріплюються за матеріально-підзвітними особами, з якими оформлюються договори про матеріальну відповідальність.

Обліковою одиницею основних засобів є інвентарний об’єкт. Під інвентарним об’єктом розуміється предмет культурних цінностей або комплекс предметів, виконуючих певну функцію.

З метою полегшення техніки обліку та організації дієвого контролю за рухом і збереженням культурних цінностей кожному інвентарному об’єкту, незалежно від того, чи знаходиться він в експозиції музеїв або у їх сховищах, присвоюється інвентарний номер – його шифр, що закріплюється за ним на весь час його існування.

Кількість знаків в інвентарному номері об’єкту повинно бути таке, щоб було відомо: номер синтетичного рахунку, номер групи основних засобів за формами звітності та особистий номер безпосереднього об’єкту.

В музеях присвоєння інвентарних номерів відбувається таким чином: Інвентарний номер має вісім номерів, перші три знаки означають номер субрахунку, четвертий – підгрупу, а останні чотири знаки – порядковий номер предмета в підгрупі. Для тих субрахунків, в яких підгрупи не виділені, четвертий знак позначається нулем. Таке шифрування номерів не містить повної інформації, необхідної бухгалтеру для обліку основних засобів. Зокрема, з метою полегшення ведення податкового обліку доцільно було б передбачати в інвентарному номері основного засобу місце для визначення балансової групи основних фондів. У випадку якщо основний засіб не належить до основних фондів, його позначати нулем.

Документування операцій з обліку культурних цінностей як основних засобів необхідно як з метою здійснення бухгалтерського обліку, так і з метою оперативного контролю за рухом та використанням засобів, для їх збереження. Необхідно чітко знати, де вони знаходяться, хто відповідає за їх використання та збереження. За допомогою оформлення кожної операції з основними засобами необхідно забезпечити:

- контроль за своєчасним та повним оприбуткуванням та вибуттям основних засобів, як в цілому по музеях, так і за місцями їх знаходження з метою забезпечення їх збереження;

- отримання даних про використання культурних цінностей та контролю за витрачанням коштів на їх утримання;

- контроль за своєчасним проведенням реставрації та величиною витрат на його проведення.

Початковим етапом обліку є складання первинних документів – документів, зміст яких несе інформацію про подію, що відбулася, виражену як у натуральному, так і в грошовому вимірниках.

Форми первинних документів для оформлення операцій з основними засобами для всіх галузей народного господарства єдині. Які форми застосовувати при надходження основних засобів на підприємстві залежить від того, що собою являють об’єкти основних засобів.

У разі класифікації творів мистецтва як об’єктів основних засобів потрібно визначити групу основних засобів, до якої відносяться твори мистецтва.

Будь-який актив не може бути поставлений на облік в якості об’єкта основних засобів без його попередньої кваліфікації як твору мистецтва, при цьому слід розмежувати всі основні засоби та наявні у нього твори мистецтва за допомогою введення додаткового субрахунку до рахунку 10 «Основні засоби». Основними критеріями визначення активу як твору мистецтва повинні бути його унікальність і неповторність [5].

Слід також враховувати, що перелік факторів, які визначали термін корисного використання основних засобів, в цілому збігається з МСБО 16 та П(С)БО 7. Відповідно до МСБО 16, термін корисного використання об’єкта основних засобів при прийнятті його до обліку визначається оціночним шляхом на основі досвіду роботи господарюючого суб’єкта з аналогічними активами. У разі якщо його первісна оцінка протягом використання об’єкта виявилася неточною, термін корисного використання повинен бути переглянутий і змінений.

Підхід, передбачений в МСФЗ щодо наступних капіталовкладень, має певні переваги. Згідно МСФЗ, порядок відображення витрат, пов’язаних з відновленням об’єктів основних засобів, у фінансовій звітності залежить насамперед від рівня понесених витрат, від яких, в свою чергу, залежить подальший термін служби об’єкта.

Слід зазначити, що витрати на реставрацію збільшують первісну вартість творів мистецтва. Необхідність прямого включення до складу витрат на реставрацію творів мистецтва обумовлена можливістю не нараховувати амортизацію – в іншому випадку витрати з проведення реставраційних робіт не знайшли відображення в формуванні фінансового результату діяльності підприємства.

Як національне, так і міжнародне законодавство не дає чіткого визначення, до якої категорії об’єктів виробничих фондів відносити твори мистецтва, а також не передбачає особливостей з обліку такого складного об’єкта. П(С)БО 7 «Основні засоби» лише вказують на можливість класифікації творів мистецтва до основних засобів, передбачаючи можливість не амортизувати даний вид активу.

До питання про амортизацію творів мистецтва, слід зазначити, що в законодавстві зарубіжних країн культурні цінності амортизації не підлягають (наприклад, FAS 93 (США) «Визнання амортизації організаціями, метою діяльності яких не є отримання прибутку» дозволяє не застосовувати амортизацію для індивідуальних творів мистецтва чи історичних скарбів з надзвичайно тривалим терміном існування).

Твори мистецтва можуть бути скарбом, експонатом музеїв і галерей (служити задоволенню естетичних потреб людей без отримання прибутку від надання послуг). Отже, вони не втрачають своєї цінності, споживчих властивостей, постійно реставруються, відсутній термін корисного використання, тому не амортизуються в цілях бухгалтерського обліку.

При цьому існують суперечки, що в тому випадку, якщо в якості основних засобів використовуються твори маловідомих авторів, виконані на низькому або середньому художньому рівні і тому не оцінені на ринку творів мистецтва, то амортизація в цілях бухгалтерського обліку нараховується. При цьому враховуються наступні обставини: такі твори не реставруються через дорогі послуги реставраторів і низьку вартість самих творів, вони піддаються

фізичному і моральному зносу. З метою ж податкового обліку такі твори мистецтва підлягають амортизації з економічної точки зору, але формально, з юридичної точки зору, не підлягають амортизації. Остаточне рішення з цієї проблеми можна прийняти лише після появи арбітражної практики [6].

Твори мистецтва можуть перебувати як у власності держави, при цьому вони можуть бути передані на зберігання суб'єктам різних рівнів, так і в приватній власності. При цьому твори мистецтва можуть придбаватися комерційними організаціями як для статутної діяльності (наприклад, галереями), так і організаціями, що не ставлять цілі з отримання прибутку від придбаних творів мистецтва (наприклад, у разі придбання творів мистецтва для краси інтер'єру). Залежно від описуваних факторів і буде прийнятий порядок їх відображення в обліку.

Слід зазначити, що в разі якщо твори мистецтва втрачають характеристики основних засобів, вони повинні бути відображені в якості товару (наприклад, у випадку, якщо передбачається їх подальший перепродаж). Так, як показує практика, сучасні галереї враховують твори мистецтва на рахунок 28 «Товари» в узгодженій з авторами (власниками картин) оцінці. Облік творів мистецтва на рахунок 01 «Основні засоби» не відбувається.

Розглядаючи порядок обліку творів мистецтва комерційними та некомерційними організаціями, що не ставлять метою отримання прибутку від придбання творів мистецтва, слід відзначити, що у Великій Британії подібним організаціям рекомендовано ведення п'ятирічного резюме діяльності стосовно операцій з творами мистецтва. Так, в резюме прописуються:

- сальдо на початок періоду;
- скільки придбано творів мистецтва (кількісний і вартісний показник);
- джерела фінансування (гранти, вливання, власні кошти та ін.);
- напрями витрачання джерел фінансування;
- вибуття творів мистецтв (кількісний і вартісний показник).

При цьому аналізовані суб'єкти щорічно публікують відкриті звіти із зазначенням основних показників діяльності, а також зміни в структурі наявних основних засобів, в якому і розшифровуються основні показники, наведені в резюме. Докладні звіти разом з резюме складають звітність суб'єктів більш прозорою і доступною для користувачів. Крім того, в разі застосування капіталізаційного підходу до відо-

браження творів мистецтва 5-ї резюме дозволяє провести чітко відокремлення доходів і витрат, що відносяться безпосередньо до творів мистецтва.

Висновки з даного дослідження. В сучасному законодавстві в області бухгалтерського обліку прямо не визначений порядок відображення такого специфічного об'єкта, як твори мистецтва. Незважаючи на гостру актуальність питання, дослідження в даній сфері є вкрай рідкісними на відміну від західних країн, наприклад, Великої Британії.

Треба враховувати, що твори мистецтва у зв'язку зі своєю унікальністю і неповторністю повинні бути кваліфіковані як особливий об'єкт основних засобів, інвестиційної нерухомості або товарів (у разі якщо вони були придбані як такі) окремо від інших видів активів. Права, що виникають у право набувача, по суті, нематеріальні і не тотожні праву власності, що виникає з договорів купівлі-продажу.

Враховуючи той факт, що рівень культурного розвитку нації є показником і економічного рівня розвитку держави в цілому, визначення більш чіткого порядку обліку творів мистецтва сприятиме збереженню даних об'єктів для майбутніх поколінь.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» : Наказ Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242 // Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.
2. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» : Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 // Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби» : Наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. № 121 // Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10>.
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 (МСБО 16) «Основні засоби» : Наказ Міністерства фінансів України // Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_014.
5. Брюшкова Л.П. Проблема учета музейных фондов как направление научных исследований / Л.П. Брюшкова // Научно-исследовательская работа в музее : тезисы докладов на конференции МГУКИ 20 октября – 3 ноября 2005 г. – М., 2006 г. – С. 45–51.
6. Брюшкова Л.П. Учет музейных ценностей / Л.П. Брюшкова // Музей. – 2009. – № 8. – С. 13–20.