



ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ КУЛЬТУРНИХ ЦІННОСТЕЙ

Шайкан А.В.,

д.е.н., професор, завідувач кафедри обліку і аудиту підприємницької діяльності
ДВНЗ «Криворізький національний університет»

- ▣ Стаття присвячена дослідженню поняття культурних цінностей. На підставі проведеного аналізу чинного українського законодавства, міжнародних актів, позицій науковців сформульовано висновок щодо співвідношення досліджених категорій. У статті досліджено питання визначення культурних цінностей як активів, а також порядок віднесення цих об'єктів до основних засобів підприємства.
- ▣ Культурні цінності, твори мистецтва, основні засоби, об'єкт обліку, облік культурних цінностей, охорона культурних цінностей.

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА КУЛЬТУРНЫХ ЦЕННОСТЕЙ

Шайкан А.В.,

д.э.н., профессор, заведующий кафедрой учета и аудита предпринимательской деятельности
ГВУЗ «Криворожский национальный университет»

- ▣ Статья посвящена исследованию понятия культурных ценностей. На основании проведенного анализа действующего украинского законодательства, международных актов, позиций ученых сформулирован вывод о соотношении исследованных категорий. В статье исследованы вопросы определения культурных ценностей как активов, а также порядок отнесения данных объектов к основным средствам предприятия.
- ▣ Культурные ценности, произведения искусства, основные средства, объект учета, учет культурных ценностей, охрана культурных ценностей.

THEORETICAL ASPECTS OF ACCOUNTING OF CULTURAL PROPERTY

Shaikan A.V.,

Doctor of Economics, Professor, Head of the Department of Accounting and Audit of Entrepreneurial Activity
of SHEE "Kryvyi Rih National University"

- ▣ The article is devoted to investigation of the concept of cultural property. It formulates the opinion on the correlation of the investigated categories basing on the conducted analysis of the current Ukrainian legislation, international acts, and positions of scholars. This article explores the question of the definition of cultural property in the capacity of assets, and the order of recognition of these objects as fixed assets of the enterprise.
- ▣ Cultural property, works of art, fixed assets, object of accounting, accounting of cultural property, protection of cultural property.

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). Аналіз наукових підходів щодо дослідження поняття культурних цінностей показує, що ця проблема вивчена фрагментарно, не отримала достатньої розробки теоретичного аспекту та потребує подальшого вивчення й удосконалення. Сформульовані визначення не відображають її ролі та місця в сучасному світі, оскільки відсутня концептуальна єдність у цій сфері.

При цьому також очевидно, що вказані об'єкти потребують спеціального порядку обліку, що забезпечує відображення їхньої реальної оцінки, тобто відображення в обліку творів мистецтва повинно давати надійну і доречну інформацію про реальну вартість культурних цінностей.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми

Тривалий час питання, пов'язані з поняттям культурних цінностей, досліджувалися фахівцями в галузі історії, філософії, мистецтвознавства. Окремі аспекти дослідження питання культурних цінностей містяться в наукових розробках вітчизняних фахівців, зокрема правової науки (В. Акуленко, В. Печерський, О. Кофанова, О. Процюк, Л. Прибега, Я. Фурман); культурології, пам'яткознавства (О. Дулов, С. Заремба, О. Калашникова). Викликають інтерес праці російських дослідників: М. Богуславського, С. Долгова, А. Джамбатова, Н. Кузнєцової, Е. Лачиної, С. Молчанова, В. Растопчина.

Цілі статті

Метою статті є узагальнення теоретичних засад вивчення національної та міжнародної бази, думок провідних вітчизняних та закордонних фахівців у зв'язку з дослідженням поняття «культурні цінності», а також теоретичних аспектів обліку культурних цінностей як об'єктів основних засобів за НП(С)БОДС 121 «Основні засоби».

Викладення основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів

Згідно із Законом України «Про культуру» [2], культура – це сукупність матеріального і духовного надбання певної людської спільноти (етносу, нації), нагромадженого, закріпленого і збагаченого протягом тривалого періоду, що передається від покоління до покоління, включає всі види мистецтва, культурну спадщину, культурні цінності, науку, освіту та відображає рівень розвитку цієї спільноти. Разом з тим у вказаному законі термін «культурні цінності» застосовується у визначеному Законом України «Про вивезення, ввезення та повернення культурних цінностей» значенні [1]. Згідно з останнім, культурні цінності – це об'єкти матеріальної та духовної культури, що мають художнє, історичне, етнографічне та наукове значення і підлягають збереженню, відтворенню та охороні відповідно до законодавства України, а саме: оригінальні художні твори живопису, графіки та скульптури, художні композиції та монтажні з будь-яких матеріалів, твори декоративно-прикладного і традиційного народного мистецтва; предмети, пов'язані з історичними подіями, розвитком суспільства та держави, історією науки і культури, а також такі, що стосуються життя та діяльності видатних діячів держави, політичних партій, громадських і релігійних організацій, науки, культури та мистецтва; предмети музейного значення, знайдені під час археологічних розкопок; складові частини та фрагменти архітектурних, історичних, художніх пам'яток і пам'яток монументального мистецтва; старовинні книги та інші видання, що становлять історичну, художню, наукову та літературну цінність, окремо чи в колекції; манускрипти та інкунабули, стародруки, архівні документи, включаючи кіно-, фото- і фонові документи, окремо чи в колекції; унікальні та рідкісні музичні інструменти; різноманітні види зброї, що має художню, історичну, етнографічну та наукову цінність; рідкісні поштові марки, інші філателістичні матеріали, окремо чи в колекції; рідкісні монети, ордени, медалі, печатки та інші предмети колекціонування; зоологічні колекції, що

становлять наукову, культурно-освітню, навчально-виховну або естетичну цінність; рідкісні колекції та зразки флори і фауни, мінералогії, анатомії та палеонтології.

Значно більше уваги приділено поняттю культурних цінностей на міжнародному рівні. Так, у Рекомендації ЮНЕСКО про збереження культурних цінностей, яким загрожує небезпека внаслідок проведення громадських чи суспільних робіт, 1968 р., під культурними цінностями розуміються як рухомості, так і нерухомості. До нерухомих об'єктів віднесені місцевості археологічного, історичного чи наукового значення, споруди чи інші об'єкти, як релігійні, так і світські, які становлять історичну, наукову, художню або архітектурну цілісність, архітектурні ансамблі, історичні квартали в містах чи селищах. До рухомих віднесені цінності, що перебувають у нерухомих об'єктах або здобуті у них, а також цінності, приховані у землі, які можуть бути виявлені у місцях, що мають археологічне та історичне значення, чи в інших місцях. Слід зауважити, що Каткова Т.Г. до недоліків цього визначення відносить жорстку прив'язку поняття рухомих культурних цінностей до поняття нерухомих культурних цінностей, яка не враховує, що перші можуть існувати і поза усіляким зв'язком з іншими [8].

Відповідно до ст. 1 Гаагської конвенції, культурними цінностями визнаються незалежно від їх походження і власника: а) цінності, рухомі або нерухомі, які мають велике значення для культурної спадщини кожного народу, такі як пам'ятники архітектурного мистецтва або історії, релігійні або світські, археологічні місця розташування, архітектурні ансамблі, витвори мистецтва, рукописи, книги і деякі інші об'єкти; б) будівлі, головним і дійсним призначенням яких є збереження або експонування рухомих культурних цінностей, вказаних у п. «а»), такі як музеї, великі бібліотеки, сховища архівів, а також укриття, призначені для збереження, у разі збройного конфлікту, рухомих культурних цінностей, вказаних у п. «а»); в) центри, в яких є значна кількість культурних цінностей, вказаних у п.п. «а» і «в»), так звані центри зосередження культурних цінностей.

Згідно зі ст. 1 Конвенції ЮНЕСКО 1970 року, під культурними цінностями розуміються цінності релігійного або світського характеру, які розглядаються кожною державою як такі, що мають значення для археології, доісторичного періоду, історії, літератури, мистецтва і науки і які належать до перерахованих в Конвенції категорій. До таких категорій, зокрема, входять: рідкісні колекції і зразки флори та фауни, мінералогії, анатомії,

палеонтології; цінності, що стосуються історії, включаючи історію науки і техніки, історію воєн і суспільств, а також пов'язані з життям національних діячів, мислителів, учених та артистів і з великими національними об'єктами; археологічні знахідки, етнологічні матеріали, художні цінності і тому подібне (всього 11 категорій предметів) [4].

У рамках Ради Європи також ведеться активна робота з регулювання відносин, які виникають щодо культурних цінностей. Так, наприклад, Постанова Ради Європейських спільнот «Про вивезення культурних цінностей» замість визначення відповідного поняття містить класифікацію рухомих культурних цінностей. Усі вказані об'єкти поділені на 14 категорій. До цього переліку входять, наприклад, такі об'єкти: археологічні предмети більш ніж 100-річної давності з різних археологічних джерел; складові частини пам'ятників мистецтва та архітектури або релігійних пам'ятників, які виділені в результаті їх розділення і налічують більш ніж 100 років; картини і полотна, виготовлені з будь-якого матеріалу і на будь-якому носії, повністю ручної роботи (у т.ч. акварелі, гуаш і пастелі); і багато іншого [5]. Таким чином, у багатьох міжнародних документах, присвячених регулюванню відносин, які виникають щодо культурних цінностей, використовується метод перерахування категорій. На думку Александрової М.О., причиною використання такого підходу є об'єктивна складність вироблення універсального змістовного визначення, причому не лише для цілей міжнародного права, але і в рамках національного законодавства [4].

На думку Васнева О.Г., найточнішими є визначення, що містяться в міжнародно-правових актах: вони ідентичні і коротко відбивають суть вказаної категорії [6, с. 146]. Джамбатов О.О., визначаючи поняття через об'єкт культурної спадщини, вказував, що об'єкт культурної спадщини є створеною працею людини складною нерухомою річчю або майновим комплексом, що зареєстрований в установленому порядку, має властивості оригінальності і виняткове значення з погляду історії народів Росії, її культури і науки [7, с. 7].

Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про культурні цінності та розкриття її у фінансовій звітності визначає Н(С)БОДС 121 «Основні засоби» [3].

Відповідно до НП(С)БОДС 121, об'єкт основних засобів визнається активом, коли: існує ймовірність отримання суб'єктом бухгалтерського обліку в державному секторі майбутніх економічних вигід, пов'язаних з його використанням, або він має потенціал корисності для суспільства;

і вартість об'єкта основних засобів може бути визначена.

Основні засоби класифікуються за такими групами:

- 1) основні засоби;
- 2) включають інші необоротні матеріальні активи;
- 3) незвершені капітальні інвестиції.

Об'єкт основних засобів оцінюється за первісною вартістю, якою є:

- вартість придбання у разі купівлі за плату;
- собівартість виробництва у разі самостійного виготовлення (створення);
- справедлива вартість у разі отримання без оплати від фізичних та юридичних осіб (крім суб'єктів державного сектору);
- первісна (переоцінена) вартість основних засобів у разі отримання без оплати від суб'єктів державного сектору;
- залишкова вартість переданого об'єкта основних засобів у разі отримання у результаті обміну на інший актив;
- умовна вартість у разі відсутності активного ринку.

Первісною вартістю основних засобів, отриманих безоплатно від фізичних та юридичних осіб (крім суб'єктів державного сектору), є їхня справедлива вартість на дату отримання з урахуванням витрат.

Умовна вартість застосовується до активів (за відсутності активного ринку в разі використання повноважень конфіскації, безоплатної передачі), що мають історично успадковану вартість та потенціал корисності, який обмежується характеристиками культурної або історичної спадщини, зокрема музейні фонди (історичні будинки та пам'ятники, археологічні ділянки, заповідники та природоохоронні зони, твори мистецтва тощо).

Згідно з НП(С)БОДС 121, не підлягають амортизації музейні фонди (пам'ятки культурної спадщини національного або місцевого значення, які внесені (підлягають внесенню) до Державного реєстру нерухомих пам'яток України, унікальні документи Національного архівного фонду України, які внесені (підлягають внесенню) до Державного реєстру національного культурного надбання, що зберігаються в бібліотеках згідно із Законом України «Про Національний архівний фонд та архівні установи» тощо, як об'єкти з невизначеним строком корисного використання).

Витрати на поліпшення об'єкта основних засобів (реконструкцію, реставрацію), збільшують його первісну вартість протягом усього строку використання, якщо існує ймовірність отримання

суб'єктом державного сектору майбутніх економічних вигід, що перевищують первісно оцінений рівень його продуктивності, та збільшення потенціалу корисності цього об'єкта.

Витрати на утримання об'єкта основних засобів (проведення технічного нагляду, технічного обслуговування та ремонту), які здійснюються для відновлення або підтримання суб'єктом державного сектору майбутніх економічних вигід або потенціалу корисності на первісно оціненому рівні продуктивності об'єкта основних засобів, визнаються витратами звітного періоду, в якому їх зазнали.

У разі прийняття рішення суб'єктом державного сектору об'єкт основних засобів може переоцінюватися, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу. У разі переоцінки об'єкта основних засобів здійснюється одночасна переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт. Переоцінка основних засобів тієї групи, об'єкти якої вже зазнали переоцінки, надалі має проводитися з такою регулярністю, щоб їхня залишкова вартість на дату балансу суттєво не відрізнялася від справедливої вартості. Порогом суттєвості для проведення переоцінки об'єктів основних засобів приймається величина, що дорівнює 10-відсотковому відхиленню залишкової вартості об'єктів основних засобів від їхньої справедливої вартості.

Переоцінена первісна вартість та сума зносу об'єкта основних засобів визначаються множенням відповідно первісної вартості і суми зносу об'єкта основних засобів на індекс переоцінки. Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість.

Якщо залишкова вартість об'єкта основних засобів дорівнює нулю, то його переоцінена залишкова вартість визначається додаванням справедливої вартості цього об'єкта до його

первісної (переоціненої) вартості без зміни суми зносу об'єкта. При цьому для об'єктів, що продовжують використовуватися, обов'язково визначається ліквідаційна вартість. Відомості про зміни первісної вартості та суми зносу основних засобів заносяться до реєстрів їх аналітичного обліку.

Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів зараховується до капіталу в дооцінках, а сума уцінки – до складу витрат звітного періоду. Якщо до проведення дооцінки відбулася уцінка об'єкта основних засобів, то сума його дооцінки визнається доходами у сумі, що не перевищує суми зазначеної уцінки, із зарахуванням суми перевищення до капіталу в дооцінках звітного року. Якщо до проведення уцінки відбулася дооцінка об'єкта основних засобів, то сума його уцінки зараховується на зменшення капіталу в дооцінках, але не більше суми дооцінки, із включенням різниці до складу витрат звітного періоду.

У примітках до фінансової звітності передбачено надання інформації про основні засоби.

Висновки

Можна зробити висновок, що для правильної та повної характеристики того чи іншого явища необхідною умовою є визначення його поняття. Це дозволить виділити його особливості та відмежувати від суміжних понять, що зумовлює доцільність визначення поняття «культурні цінності».

Щодо обліку культурних цінностей, то у разі отримання музейних предметів, музейних колекцій та музейних зібрань безкоштовно або за результатами конфіскацій музейні установи за НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» мають можливість відобразити їх у складі основних засобів за первісною вартістю, що розраховується на підставі переоціненої вартості або умовної вартості активів.

Зазначене свідчить про необхідність продовження досліджень обраного аспекту проблематики на відповідному науковому рівні.

1. Закон України «Про вивезення, ввезення та повернення культурних цінностей» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1068-14>.
2. Закон України «Про культуру» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2778-17>.
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби»: наказ Міністерства фінансів України [від 12.10.2010 р. № 121] [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: [сайт]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10> – Назва з екрану.
4. Александрова М.А. Гражданско-правовой режим культурных ценностей в Российской Федерации [Текст]: дис. канд. юр. наук: 12.00.03. / Мария Александровна Александрова. – Москва: РГБ, 2007. – 189 с. (из фондов Российской государственной библиотеки).
5. Бобоедова Н.Д. Административно-правовые проблемы охраны и использования памятников истории и культуры [Текст]: автореф. дне. канд. юр. наук: 12.00.02/ Надежда Дмитриевна Бобоедова. – М., 1988. – 25 с.
6. Васнев О.Г. Правовое регулирование оборота культурных ценностей [Текст]: дне. канд. юр. наук: 12.00.03 / Олег Геннадьевич Васнев. – Краснодар: РГБ, 2007. – 184 с. (из фондов Российской государственной библиотеки).
7. Джамбатов А.А. Гражданско-правовой режим объектов культурного наследия. [Текст]: дне. канд. юр. наук: 12.00.03 / Александр Александрович Джамбатов. – Ставрополь, 2005. – 199 с.
8. Каткова Т.Г. Діяльність ОВС України з питань захисту культурної спадщини: адміністративно-правовий аспект [Текст]: дис. канд. юр. наук: 12.00.07 / Тетяна Геннадіївна. – Харківський національний університет внутрішніх справ. – Харків, 2008. – 192 с.

1. The Law of Ukraine "On Export, Import and Return Cultural Property" [electronic resource]. – Access: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1068-14>.
2. The Law of Ukraine "On Culture" [electronic resource]. – Access: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2778-17>.
3. National Regulations (Standards) of Accounting for the Public Sector 121 "Fixed Assets", Decree of the Ministry of Finance of Ukraine [from 12.10.2010r. Number 121] [electronic resource] // The Verkhovna Rada of Ukraine: [site]. – Access: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10> – Name from the screen.
4. Alexandrova M.A. Civil-law mode of cultural property in the Russian Federation [Text]: Candidate jur. Sciences: 12.00.03. / Maria Aleksandrovna Alexandrova. – Moscow: RSL, 2007. – 189 p. (From the stock of the Russian State Library).
5. Boboedova N.D. Legal and administrative problems of protection and use of historical and cultural monuments [Text]: auto ref. Candidate Legal Sciences: 12.00.02 / Nadezhda Dmytryevna Boboedova. – M., 1988. – 25 p.
6. Vasnev O.H. Legal regulation of circulation of cultural property [Text] Candidate Legal Sciences: 12.00.03 / Oleg Hennadiyevych Vasnev. – Krasnodar: RSL, 2007. – 184 p. (From the stock of the Russian State Library)
7. Dzhambatov A.A. Civil-law mode of cultural heritage. [Text] Candidate jur. Sciences: 12.00.03 / Alexander Aleksandrovych Dzhambatov. – Stavropol, 2005. – 199 p.
8. Katkova T.G. Activities of Internal Affairs of Ukraine on the protection of cultural heritage: the administrative and legal aspects [Text]: Cand. Legal Sciences: 12.00.07 / Tatiana Gennadiivna Katkova. – National University of Internal Affairs. – Kharkiv, 2008. – 192 p.

Дата подання рукопису: 22.02.2015 р.