



Герасименко О. М.

ДОСЛІДЖЕННЯ СУТНОСТІ АКТИВІВ СПАДЩИНИ ЯК КАТЕГОРІЇ ТЕРМІНОЛОГІЧНОГО АПАРАТУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Досліджено сутність активів спадщини у відповідності до міжнародних і зарубіжних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектора та обґрунтовано доцільність їх впровадження в термінологічний апарат бухгалтерського обліку в Україні. Встановлено межі застосування термінів «культурна спадщина», «культурні цінності», «музейні фонди». Розроблено класифікацію активів спадщини за різними ознаками та запропоновано їх визначення.

Ключові слова: активи спадщини, музейні фонди, культурні цінності, культурна спадщина.

1. Вступ

Однією з передумов розвитку будь-якої науки є дослідження та уточнення основних понять, термінів, категорій, які притаманні цій науці та в сукупності формують її понятійно-термінологічний апарат. Становлення України як незалежної держави загострило проблему створення національної термінології в усіх без винятку галузях суспільної діяльності. Зокрема, сучасний етап розвитку бухгалтерського обліку в державному секторі України характеризується його реформуванням до вимог міжнародних стандартів, що тягне за собою запровадження великої кількості нових термінів. Інтенсивний розвиток термінології бухгалтерського обліку спостерігається і на міжнародному рівні та пов'язаний, передусім, з потребою відповідності облікової інформації вимогам сьогодення.

В цілому, розвиток української термінології в галузі бухгалтерського обліку та її гармонізація з міжнародною має велике значення для повноцінного функціонування державної мови в соціально-суспільному, науковому та культурному житті країни, визначає її світовий рівень. Основними тенденціями її розвитку є інтернаціоналізація термінів та уточнення наукових понять.

При дослідженні вітчизняної термінології бухгалтерського обліку встановлено, що ряд проблем, пов'язаних з пошуком термінів, які б правильно й однозначно позначали усі облікові категорії (поняття), залишаються невирішеними. Основною причиною зазначених проблем, на думку автора, є складність узгодження сформованої протягом тривалого часу термінологічної системи вітчизняного обліку з динамічним впровадженням понять міжнародних стандартів.

Зокрема, при опрацюванні законодавчої і нормативної бази, літературних джерел з бухгалтерського обліку, музеєзнавства, охорони культурної спадщини встановлено необхідність визначення меж застосування та змістовного наповнення таких понять як: музейні фонди, активи спадщини, культурна спадщина, культурні цінності та інших. Впорядкування зазначених термінів та визначення їх змісту дозволить більш ґрунтовно дослідити та удосконалити підходи до методології, організації та методики обліку операцій з об'єктами,

які в міжнародних стандартах обліку та стандартах обліку ряду зарубіжних країн об'єднуються поняттям «активи спадщини».

2. Об'єкт дослідження та його технологічний аудит

Термін «активи спадщини» є складовою термінологічного апарату міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектора (International Public Sector Accounting Standards) [1] та стандартів бухгалтерського обліку ряду країн, таких як Великобританія [2], Франція [3], Південна Африканська республіка [4], Казахстан [5] та інших. Натомість в національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку в державному секторі (далі НП(С)БОДС) [6] термін «активи спадщини» відсутній. Тому, дослідження сутності зазначеного терміну є основою для формування висновків щодо доцільності його впровадження в термінологічний апарат вітчизняного бухгалтерського обліку. При цьому, важливою умовою якісних та ґрунтовних результатів дослідження є опрацювання міжнародних [7–9] та вітчизняних [10–12] нормативно-правових актів, які регулюють особливі відносини до музейних фондів, об'єктів культурної спадщини та інших активів спадщини.

3. Мета та задачі дослідження

Мета дослідження полягає в визначенні сутності активів спадщини та обґрунтуванні доцільності їх впровадження в термінологічний апарат вітчизняного бухгалтерського обліку.

Для досягнення поставленої мети дослідження визначено такі наукові завдання:

1. Дослідити сутність терміну «активи спадщини» у відповідності до міжнародних і зарубіжних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектора.

2. Дослідити змістовне наповнення та визначити межі застосування таких понять як: музейні фонди, культурна спадщина, культурні цінності.

3. Розробити класифікацію активів спадщини за різними ознаками.

4. Обґрунтувати доцільність впровадження в термінологічний апарат бухгалтерського обліку в Україні терміну «активи спадщини» та запропонувати його визначення.

4. Аналіз літературних даних

Розвитку теорії та практики бухгалтерського обліку в державному секторі сприяли роботи цілого ряду українських вчених, але поряд з цим цілісні наукові дослідження щодо сутності, визнання та обліку активів спадщини відсутні. Частково дані питання розкрито в дисертаційному дослідженні [13]. В науковій статті [14] автором виділено ознаки, які виокремлюють активи спадщини із загальної сукупності активів юридичної особи. Щодо інших ключових понять дослідження, таких як культурна спадщина, культурні цінності, то їх зміст та особливості застосування ґрунтовно досліджені в працях ряду фахівців з музеєзнавства, охорони культурної спадщини, права. При цьому погляди дослідників різняться. Одні дослідники зазначають, що зміст зазначених понять постійно змінюється залежно від означеного предмета регулювання [15]. Окремі науковці відстоюють точку зору стосовно доцільності включення рухомих культурних цінностей до складу культурної спадщини [16–18]. Іншого погляду дотримуються вітчизняні вчені в роботі [19], зазначаючи, що поняття культурні цінності є більш загальним поняттям. В дослідженні [20] зазначається, що поняття «культурні цінності» однозначне з поняттям «культурна спадщина». Разом з тим автор не заперечує факти непоширення поняття «культурна спадщина» на рухомі культурні цінності.

5. Матеріали та методи досліджень

Для вирішення поставлених завдань було використано наступні методи: аналізу та синтезу, логічного узагальнення, аналогій, порівняльного співставлення.

6. Результати досліджень

При опрацюванні міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектора та стандартів окремих зарубіжних країн встановлено ряд розбіжностей в підходах розробників стандартів до визначення активів спадщини та їх складу. В одних стандартах міститься визначення активів спадщини (FRS 30 «Heritage assets» [2], GRAP 103 «Heritage Assets» [4]), в інших — наведено лише загальні характеристики активів спадщини та їх приклади (IPSAS 17 «Property, plant and equipment» [1]), або ж стандарт містить вичерпний перелік таких активів (Standard 17 «Heritage Assets» [3]). Крім того, на думку автора даної роботи, суттєвою відмінністю є уточнення в окремих нормативних актах меж застосування категорії «активи спадщини», наприклад, лише до матеріальних активів (FRS 30 «Heritage assets» [2]) або активів культурної спадщини (Правила ведення бухгалтерського обліку в державних установах Казахстану [5]).

Зокрема, в міжнародному стандарті бухгалтерського обліку для державного сектора 17 «Property, plant and equipment» та стандарті Франції 17 «Heritage Assets» визначення активів спадщини відсутнє. При цьому, в IPSAS 17 «Property, plant and equipment» зазначено, що «деякі активи визнаються як «успадковані» через

їх культурне, історичне значення або певне значення для середовища. Прикладами активів спадщини можуть бути історичні будівлі і пам'ятники, місця археологічних розкопок, заповідні зони і природні заповідники, твори мистецтва» [1].

В стандарті Франції 17 «Heritage Assets» міститься застереження щодо складності формулювання визначення активів спадщини, натомість наведено їх вичерпний перелік [3].

Відповідно до стандарту Великобританії 30 «Heritage assets» активи спадщини — це матеріальні активи з історичними, художніми, науковими, технологічними, геофізичними та екологічними властивостями, які утримуються головним чином за їх внесок в знання і культуру [2].

Стандарт 103 «Heritage Assets» Південної Африканської республіки визначає активи спадщини, як активи, які мають культурне, екологічне, історичне, природне, наукове, технологічне або художнє значення і утримуються на невизначений час в інтересах нинішнього і майбутніх поколінь [4].

В Правилах ведення бухгалтерського обліку в державних установах, які регулюють облік в Казахстані, під активами спадщини розуміють активи, які внаслідок своєї культурної, екологічної або історичної значимості є активами культурної спадщини [5].

Слід зазначити, що Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі ((International Public Sector Accounting Standards Board (далі IPSASB)) при Міжнародній федерації бухгалтерів (International Federation of Accountants (далі IFAC)) досить активно досліджує і використовує напрацювання національних установників стандартів стосовно активів спадщини, насамперед, з метою перегляду і доповнення існуючих міжнародних стандартів. Зокрема, на засіданні IPSASB в вересні 2015 року за результатами вивчення досвіду різних країн досить ґрунтовно розглядалися питання визначення активів спадщини, їх складу та ознак, загальних підходів до визнання активами, а також доцільності удосконалення діючих міжнародних стандартів в частині активів спадщини чи розробки окремого стандарту. На засіданні IPSASB запропоновано визначення активів спадщини, а саме: активи спадщини являють собою активи, які, як очікується, будуть утримуватись і охоронятись протягом невизначеного терміну в інтересах нинішнього і майбутніх поколінь, через їх рідкість, важливість і/або особливе значення [21].

Враховуючи різноманітні підходи до розкриття природи активів спадщини в різних стандартах обліку та з метою більш глибокого усвідомлення їх сутності, важливо виділити ознаки, які виокремлюють активи спадщини із загальної сукупності активів юридичної особи. За результатами опрацювання міжнародних стандартів обліку та стандартів окремих зарубіжних країн автором до таких ознак віднесено [14]:

1. *Цінність та автентичність (оригінальність)*. Активи спадщини мають певну цінність: художню, історичну, етнографічну, наукову, археологічну, естетичну, етнологічну, архітектурну, мистецьку чи іншу. Як правило, вони є незамінними.

2. *Складність грошової оцінки*. Вважається, що такі активи є безцінними. Насправді вартість більшості активів може бути визначена виключно за допомогою експертної оцінки. Складність грошової оцінки заключається і в тому, що з часом, наприклад, їхня вартість

може збільшуватися, навіть якщо їх фізичний стан погіршується.

3. *Невизначений термін експлуатації*. Такі активи, як правило, мають невизначений строк корисного використання.

4. *Законодавчі обмеження операцій з активами*. Як правило законодавчими актами передбачено обмеження стосовно продажу чи іншого вибуття музейних предметів, приватизації об'єктів культурної спадщини тощо.

Таким чином, активи спадщини мають цілий ряд спільних ознак, які є вирішальними при формуванні облікової політики та відображенні інформації про них в системі бухгалтерського обліку. Отже, вони можуть бути виділені в окрему обліково-економічну категорію як теоретичну абстракцію, що характеризується специфічними ознаками (властивими тільки цій категорії); сутністю і формою вияву; місцем у системі категорій тощо.

Як зазначалося, в національних стандартах бухгалтерського обліку термін «активи спадщини» не використовується. Натомість, в НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» в окрему групу основних засобів виділено музейні фонди, як активи, що мають історично успадковану вартість та потенціал корисності, який обмежується характеристиками культурної або історичної спадщини [6]. В національному стандарті наведено приклади музейних фондів: історичні будинки та пам'ятники, археологічні ділянки, заповідники та природоохоронні зони, твори мистецтва тощо [6]. Такий перелік повністю відповідає прикладам активів спадщини, які наведені в IPSAS 17 «Property, plant and equipment». Таким чином, в міжнародних та національних стандартах мова йде про одні і ті ж активи, тільки в міжнародних стандартах вони іменуються активами спадщини, а в національних — музейними фондами.

Для детального розуміння сутності та складу музейних фондів проаналізовано законодавчо-нормативну базу України та встановлено, що термін «музейні фонди» є базовими для музейної справи, а не охорони культурної чи природної спадщини. Зокрема, Закон України «Про музеї та музейну справу» містить визначення Музейного фонду України, як сукупності окремих музейних предметів, музейних колекцій, музейних зібрань, які постійно зберігаються на території України, незалежно від їх походження та форм власності, а також музейних предметів і музейних колекцій, що знаходяться за межами України і є власністю України або відповідно до міжнародних договорів підлягають поверненню в Україну [10].

Законодавство України поділяє Музейний фонд України на державну та недержавну частину. При цьому, до державної частини Музейного фонду України належать музейні предмети, музейні колекції, музейні зібрання, що є державною власністю, зберігаються у державних музеях чи музеях, які належать до сфери управління місцевих органів виконавчої влади та органів місцевого самоврядування, а також у музеях, створених при підприємствах, в установах, організаціях і навчальних закладах державної та комунальної форм власності чи у їх складі. До державної частини Музейного фонду України належать також предмети музейного значення, що підлягають внесенню до державної частини Музейного фонду України, музейні колекції, музейні зібрання, що зберігаються на підприємствах, в установах та організаціях державної і комунальної форм власності [10].

До недержавної частини Музейного фонду України належать музейні предмети, музейні колекції, музейні зібрання, що зберігаються в музеях приватної форми власності, музеях підприємств, установ, організацій приватної форми власності та не віднесені або не підлягають віднесенню до державної частини Музейного фонду України, зокрема предмети музейного значення, що підлягають внесенню до недержавної частини Музейного фонду України та є власністю релігійних організацій, громадян та об'єднань громадян [10].

Таким чином, відповідно до Закону України «Про музеї та музейну справу» складовими Музейного фонду України є виключно музейні предмети, музейні колекції, музейні зібрання, предмети музейного значення. Відповідно, історичні будинки та пам'ятники, археологічні ділянки, заповідники та природоохоронні зони не можуть бути віднесені до музейних фондів. Характеристика складових Музейного фонду України наведена в табл. 1.

Таблиця 1

Складові Музейного фонду України у відповідності з Законом України «Про музеї та музейну справу»

Складові Музейного фонду України	Визначення терміну
Музейні предмети	культурна цінність, якість або особливі ознаки якої роблять необхідним для суспільства її збереження, вивчення та публічне представлення
Музейні колекції	сукупність музейних предметів, що об'єднані однією або кількома спільними ознаками
Музейні зібрання	сукупність музейних колекцій та музейних предметів, а також пов'язаних з ними бібліотечних фондів, архівів, каталогів та наукової документації музею
Предмети музейного значення	культурна цінність, особливі ознаки якої є підставою для внесення її до Музейного фонду України та набуття статусу музейного предмета з метою збереження, вивчення і публічного представлення

Враховуючи, що юридична сила закону як основного джерела права закріплена в Конституції України та полягає, зокрема, в тому, що всі підзаконні нормативно-правові акти приймаються на основі законів та за своїм змістом не повинні їм суперечити, вважаємо, що в національних стандартах бухгалтерського обліку необхідно привести у відповідність термінологію, зокрема термін «музейні фонди» замінити терміном «активи спадщини». Запозичений з міжнародної практики термін «активи спадщини» дозволить об'єднати активи, які мають специфічні, відмінні від інших активів ознаки в єдину групу. Така зміна дозволить також привести у відповідність законодавчо-нормативні акти України та забезпечить їх гармонізацію з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку.

Ряд науковців, зокрема і в галузі бухгалтерського обліку, для означення об'єктів, що за міжнародними стандартами належать до активів спадщини, використовують такі терміни, як «культурна спадщина» чи «культурні цінності».

При дослідженні термінів «культурна спадщина» і «культурні цінності» проаналізовано Конвенції і Рекомендації ЮНЕСКО, Ради Європи, інші міжнародні правові акти, вітчизняне законодавство та встановлено, що зміст зазначених термінів постійно змінюється залежно від означеного предмета регулювання. Такої думки дотримуються окремі науковці, зазначаючи, що

це доречно для художньої літератури, а в законодавчих текстах себе не виправдовує [15].

Становлення терміну «культурні цінності» фактично відбулося в 20 столітті та пов'язане з двома світовими війнами, внаслідок яких виникли проблеми повернення попереднім власникам витворів мистецтва. Це потребувало від світової спільноти встановлення певних правил і відносин. Основу особливого відношення до культурних цінностей закладено в Гагській конвенції «Про захист культурних цінностей в випадках збройного конфлікту» від 1954 року [7], яку в 1970 році доповнила Конвенція ЮНЕСКО «Про заходи, спрямовані на заборону і попередження незаконного ввозу, вивозу і передачі права власності на культурні цінності» [8]. Перелік культурних цінностей в Гагській конвенції є найбільш повним, проте конвенція не містить загального теоретичного осмислення досліджуваного терміну.

Відповідно до Гаазької Конвенції 1954 р. «Про захист культурних цінностей у випадку збройного конфлікту» культурними цінностями вважаються незалежно від їхнього походження і власника:

1) цінності, рухомі чи нерухомі, котрі мають велике значення для культурної спадщини кожного народу, такі як пам'ятники архітектури чи мистецтва, історії, релігійні або світські, археологічні місця розташування, архітектурні ансамблі, що представляють історичний чи художній інтерес, твори мистецтва, рукопис, книги, інші предмети художнього, історичного або археологічного значення, а також наукові колекції чи важливі колекції книг, архівних матеріалів та репродукцій цінностей, зазначених вище;

2) будинки, головним і дійсним призначенням яких є збереження чи експонування рухомих культурних цінностей, зазначених у пункті 1, такі як музеї, великі бібліотеки, сховища архівів, а також укріття, призначені для збереження у випадку збройного конфлікту рухомих культурних цінностей, зазначених у пункті 1;

3) центри, у яких зберігається значна кількість культурних цінностей, зазначених у пунктах 1 і 2, так звані «центри зосередження культурних цінностей» [7].

Конвенція 1970 р. «Про заходи, спрямовані на заборону та запобігання незаконному ввезенню, вивезенню та передачі права власності на культурні цінності» деталізує склад культурних цінностей, який містить лише рухомі культурні цінності [8].

Щодо вітчизняного законодавства то у відповідності з Законом України «Про музеї та музейну справу» та Законом України «Про вивезення, ввезення та повернення культурних цінностей» під культурними цінностями розуміють «об'єкти матеріальної та духовної культури, що мають художнє, історичне, етнографічне та наукове значення і підлягають збереженню, відтворенню, охороні» [10, 11]. На думку автора даної роботи, наведене визначення поняття «культурні цінності» надто широке, тому існує необхідність уточнення понятійного апарату, адже в зазначених законодавчих актах предметом регулювання є саме рухомі культурні цінності.

Отже, термін «культурні цінності» в Конвенції 1954 р., охоплює весь комплекс пам'яток — як рухомих, так і нерухомих, а в Конвенції 1970 р. «Про заходи, спрямовані на заборону та запобігання незаконному ввезенню, вивезенню та передачі права власності на культурні цінності» та Законі України «Про вивезення, ввезення та повернення культурних цінностей» до культурних цінностей відносять лише рухомі об'єкти.

Щодо культурної спадщини, то у Конвенції ЮНЕСКО «Про охорону всесвітньої культурної та природної спадщини» 1972 р. до культурної спадщини віднесено:

— пам'ятки: твори архітектури, монументальної скульптури й живопису, елементи та структури археологічного характеру, написи, печери та групи елементів, які мають видатну універсальну цінність з точки зору історії, мистецтва чи науки;

— ансамблі: групи ізольованих чи об'єднаних будівель, архітектура, єдність чи зв'язок з пейзажем яких є видатною універсальною цінністю з точки зору історії, мистецтва чи науки;

— визначні місця: твори людини або спільні витвори людини й природи, а також зони, включаючи археологічні визначні місця, що є універсальною цінністю з точки зору історії, естетики, етнології чи антропології [9].

Закон України «Про охорону культурної спадщини» містить окремі визначення для термінів «культурна спадщина» та «об'єкти культурної спадщини». Зокрема, культурна спадщина — сукупність успадкованих людством від попередніх поколінь об'єктів культурної спадщини [12]. Об'єкт культурної спадщини у відповідності з вітчизняним законодавством це — визначне місце, споруда (витвір), комплекс (ансамбль), їхні частини, пов'язані з ними рухомі предмети, а також території чи водні об'єкти (об'єкти підводної культурної та археологічної спадщини), інші природні, природно-антропогенні або створені людиною об'єкти незалежно від стану збереженості, що донесли до нашого часу цінність з археологічного, естетичного, етнологічного, історичного, архітектурного, мистецького, наукового чи художнього погляду і зберегли свою автентичність [12].

Закон України «Про охорону культурної спадщини» класифікує об'єкти культурної спадщини. При цьому, основними відмінностями щодо сутності культурної спадщини у Конвенції ЮНЕСКО «Про охорону всесвітньої культурної та природної спадщини» та Законі України «Про охорону культурної спадщини» є розмежування в правовому акті ЮНЕСКО культурної та природної спадщини.

В дисертаційному дослідженні [13] зазначено, що при визначенні поняття «культурні цінності» у його зміст вкладаються найрізноманітніші характеристики. Це ускладнює оперування цією категорією в правовій та обліковій діяльності [13]. Разом з тим, автор досить часто використовує в дослідженні термін «культурна спадщина», не розмежовуючи його з поняттям «культурні цінності», при цьому розроблена в роботі класифікація культурних цінностей за різними ознаками, включає в себе лише рухомі об'єкти. Крім того, автором не досліджено місце категорії «культурні цінності» в термінологічному апараті бухгалтерського обліку.

Окремі вчені відстоюють точку зору стосовно доцільності включення рухомих культурних цінностей до складу культурної спадщини [16, 17].

В роботі [16] визначено поняття культурної спадщини як пам'ятки історії та культури, історико-культурні території і об'єкти, вагомими для збереження і розвитку самобутності народів, їх внеску у світову цивілізацію. При цьому під пам'ятками історії та культури розуміються твори матеріальної і духовної творчості, втілені у рухомі і нерухомі матеріальні об'єкти, які є унікальними, незамінним результатом і свідченням історичного розвитку народів, особистостей і держави, а також які мають суспільно-вагому універсальну культурну цінність.

У дослідженні [17] зазначено, що культурна спадщина містить у собі культурні цінності, які передаються із покоління в покоління. Це і нерухомості, і рухомості, і нематеріальні твори людської діяльності. Спадщина передбачає зв'язок минулого, сучасного, майбутнього. Існування цього зв'язку обумовлює зміст спадщини, як явища безперервної передачі культурних цінностей. Отже, на думку автора [17], культурна спадщина — це сукупність культурних цінностей.

В статті [18] автор вважає, що термін «культурна спадщина» більш високого рангу ніж термін «культурні цінності».

Іншого погляду дотримуються вітчизняні вчені в роботі [19]. Вони зазначають, що поняття культурні цінності та культурна спадщина при всій їх близькості за змістом, усе ж не є тотожними. Термін культурні цінності є більш загальним поняттям, оскільки воно, згідно з Конвенцією 1954 р., охоплює весь комплекс пам'яток — як рухомих, так і нерухомих, тоді як поняття культурна спадщина, за Конвенцією ЮНЕСКО «Про охорону всесвітньої культурної та природної спадщини» 1972 р., переважно стосується нерухомих об'єктів.

В дослідженні [20] зазначається, що поняття «культурні цінності» однозначне з поняттям «культурна спадщина». Разом з тим автор не заперечує факти непоширення поняття «культурна спадщина» на рухомі культурні цінності.

На думку автора даної роботи, розмежування рухомих культурних цінностей та нерухомих об'єктів культурної спадщини в вітчизняних та міжнародних правових актах має досить важливе значення, що в першу чергу пов'язано з особливостями їх функціонування, збереження тощо, але поряд з цим погоджуємось з позицією авторів, які вважають, що дефініція «культурна спадщина» за смисловим значенням може включати як рухомі і нерухомі об'єкти спадщини, так і нематеріальну спадщину. Дотримання цієї позиції буде абсолютно виправдане за умови змін в законодавчих актах, які містять визначення культурної спадщини.

Крім того, вважаємо доцільним включення до термінологічного апарату бухгалтерського обліку понять «культурна спадщина» і «культурні цінності», але як складових більш широкого поняття «активи спадщини».

Для дослідження сутності будь-якої облікової категорії важливо встановити не лише спільні ознаки, що притаманні певному поняттю, а і сформулювати його визначення. Розкриваючи зміст будь-якого поняття, створюють його класифікацію з метою розподілу поняття на групи за спільними властивостями.

Досліджений понятійно-термінологічний апарат міжнародних і вітчизняних нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку, музейної справи, охорони культурної та природної спадщини, сприяє формуванню класифікації активів спадщини за різними ознаками.

За складом активів спадщини поділяються на рухомі культурні цінності, об'єкти нерухомих культурної спадщини, об'єкти природної спадщини, об'єкти нематеріальної спадщини, інші активи спадщини.

За походженням активи спадщини поділяються на активи культурного походження та активи природного походження.

За формою функціонування активи спадщини можуть бути рухомі чи нерухомі.

За формою власності активи спадщини перебувають в державній або недержавній формі власності.

За матеріальною формою активи спадщини можуть бути матеріальні та нематеріальні.

За органом управління активи спадщини поділяють на групи, залежно від органу державного управління ними (наприклад, активи, які перебувають в управлінні Міністерства культури України тощо).

За місцем розташування (знаходження) активи спадщини можуть поділятися як, наприклад, за територіальною ознакою, так і за підприємствами, установами, організаціями, в оперативному керівництві яких вони перебувають тощо.

За унікальністю активи спадщини можуть бути унікальні та типові.

За терміном експлуатації активи спадщини поділяють на активи з визначеним терміном експлуатації та активи з невизначеним терміном експлуатації.

За законодавчим регулюванням доцільно виділяти в окремі групи активи спадщини, операції з якими обмежуються законодавством, та активи спадщини, операції з якими не обмежуються або частково обмежуються законодавством.

За порядком відображення в системі бухгалтерського обліку можуть бути виділені активи спадщини, інформація про які відображена на балансових рахунках обліку, та активи спадщини, які не обліковуються на балансових рахунках.

З врахуванням особливостей законодавчо-нормативної бази України, узагальнення результатів досліджень науковців, автором запропоновано визначення активів спадщини, а саме: активи спадщини — це сукупність рухомих культурних цінностей, об'єктів нерухомих культурної, природної чи нематеріальної спадщини, а також інших активів, особливі ознаки яких роблять необхідним їх збереження, вивчення та охорону протягом невизначеного часу. Дане визначення дозволяє зробити акцент на особливі ознаки активів спадщини, а також систематизувати їх за групами.

7. SWOT-аналіз результатів дослідження

Сильною стороною у проведеному дослідженні є обґрунтування впровадження в термінологічний апарат бухгалтерського обліку в Україні терміну «активи спадщини» за результатами з'ясування сутності активів спадщини у відповідності до міжнародних і зарубіжних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектора; встановлення меж застосування термінів «культурна спадщина», «культурні цінності», «музейні фонди»; розробки класифікації активів спадщини за різними ознаками та їх визначення.

Слабкою стороною є те, що сутність активів спадщини досліджена лише за результатами опрацювання міжнародних стандартів та стандартів окремих країн, що обмежує всебічне використання зарубіжного досвіду.

Можливостями для подальших досліджень є переймання досвіду зарубіжних країн щодо визнання та обліку активів спадщини.

Загрозами для результатів проведених досліджень є те, що процес введення стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі України досить складний і непередбачуваний через соціально-економічну нестабільність країни. До того ж окремі активи спадщини, як наприклад музейні предмети, не відображаються в обліку за грошовою оцінкою, що ускладнює їх визнання активами.

8. Висновки

1. Досліджено сутність терміну «активи спадщини» у відповідності до міжнародних і зарубіжних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектора. Встановлено, що активами спадщини притаманні спільні ознаки, які є вирішальними при формуванні облікової політики та відображенні інформації про них в системі бухгалтерського обліку.

2. В результаті дослідження змістовного наповнення понять: «музейні фонди», «культурна спадщина», «культурні цінності» визначено межі їх застосування, а також доцільність включення до термінологічного апарату бухгалтерського обліку в складі активів спадщини.

3. Розроблено класифікацію активів спадщини за:
- складом;
 - походженням;
 - формою функціонування;
 - формою власності;
 - матеріальною формою; органом управління;
 - місцем розташування (знаходження);
 - унікальністю; терміном експлуатації;
 - законодавчим регулюванням;
 - порядком відображення в системі бухгалтерського обліку.

4. Обґрунтовано доцільність впровадження в термінологічний апарат бухгалтерського обліку в Україні терміну «активи спадщини» та запропоновано їх визначення як сукупності рухомих культурних цінностей, об'єктів нерухомої культурної, природної чи нематеріальної спадщини, а також інших активів, особливі ознаки яких роблять необхідним їх збереження, вивчення та охорону протягом невизначеного часу. Дане визначення дозволяє зробити акцент на особливі ознаки активів спадщини, а також систематизувати їх за групами.

Література

1. IPSAS 17 – Property, plant and equipment [Electronic resources]. – IPSASB, 2001. – Available at: \www/URL: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ipsas-17-property-plant-2.pdf>
2. FRS 30 – Heritage assets [Electronic resources]. – Accounting Standards Board, 2009. – Available at: \www/URL: <https://www.frc.org.uk/getattachment/11989f89-363e-474e-ababd54917239e28/FRS-30->
3. Opinion n° 2013-03 of 14 January 2013 relating to including the provisions of Opinion n° 2012-07 of 18 October 2012 in the Central Government Accounting Standards (new Standard 17 on heritage assets) [Electronic resources]. – CNOCP, 2013. – Available at: \www/URL: http://www.economie.gouv.fr/files/files/directions_services/cnocp-en/opinion/board_opinion/2013/Opinion-n-2013-03-Standard-17.pdf
4. GRAP 103 – Heritage Assets [Electronic resources]. – Accounting Standards Board, 2016. – Available at: \www/URL: <http://www.asb.co.za/LinkClick.aspx?fileticket=ownCoJY0xxc%3d&portalid=0>
5. Об утверждении Правил ведения бухгалтерского учета в государственных учреждениях [Электронный ресурс]: Приказ Министра финансов Республики Казахстан от 3 августа 2010 года № 393. – Режим доступа: \www/URL: http://adilet.zan.kz/rus/docs/V100006443_
6. Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202. – Режим доступу: \www/URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10>
7. Конвенция о защите культурных ценностей в случае вооруженного конфликта [Электронный ресурс]: Конвенция ООН от 14.05.1954. – Режим доступа: \www/URL: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/995_157
8. Конвенция про заходи, спрямовані на заборону та запобігання незаконному ввезенню, вивезенню та передачі права власності на культурні цінності [Електронний ресурс]: Конвенція ЮНЕСКО від 14.11.1970. – Режим доступу: \www/URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/995_186
9. Конвенция про охорону всесвітньої культурної і природної спадщини [Електронний ресурс]: Конвенція ЮНЕСКО від 16.11.1972. – Режим доступу: \www/URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/995_089
10. Про музеї та музейну справу [Електронний ресурс]: Закон України від 29.06.1995 № 249/95-ВР. – Режим доступу: \www/URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/249/95-%D0%B2%D1%80>
11. Про вивезення, ввезення та повернення культурних цінностей [Електронний ресурс]: Закон України від 21.09.1999 № 1068-XIV. – Режим доступу: \www/URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1068-14>
12. Про охорону культурної спадщини [Електронний ресурс]: Закон України від 08.06.2000 № 1805-III. – Режим доступу: \www/URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1805-14/page>
13. Коваленко, О. В. Облік і контроль культурних цінностей в Україні [Текст]: дис. ... канд. екон. наук / О. В. Коваленко. – Київ, 2015. – 302 с.
14. Герасименко, О. М. Проблемні питання розкриття інформації про активи спадщини в умовах застосування національних П(С)БО для державного сектора [Текст] / О. М. Герасименко // Сталій розвиток економіки: Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – 2011. – № 4. – С. 32–37.
15. Акуленко, В. І. Міжнародне право охорони культурної спадщини [Текст] / В. І. Акуленко, О. І. Мельничук // Пам'ятки України: історія та культура. – 2005. – № 1. – С. 144–153.
16. Душкина, Л. И. Терминологический словарь-справочник по безопасности культурных ценностей [Текст] / Л. И. Душкина, С. С. Гуцало, Л. С. Песковская, Н. А. Принцев, К. В. Штыкова. – 2-е изд. – М.: Центр безопасности культурных ценностей ГосНИИР Министерства культуры Российской Федерации, 2001. – 111 с.
17. Каткова, Т. Г. Поняття культурної спадщини за міжнародним та українським законодавством [Текст] / Т. Г. Каткова // Право і безпека. – 2005. – Т. 4, № 5. – С. 148–152.
18. Шестаков, В. А. Музейний предмет як клас культурних цінностей [Текст] / В. А. Шестаков // Вестник Волгоградского государственного университета. – 2009. – № 1 (9). – С. 80–89
19. Акуленко, В. І. Культурна спадщина людства: збереження та використання [Текст]: навчальний посібник / В. І. Акуленко, І. П. Магазинщикова, М. І. Моздир, О. О. Тарасенко; за ред. І. П. Магазинщикової. – Львів, 2002. – 160 с.
20. Богуславский, М. М. Международная охрана культурных ценностей [Текст] / М. М. Богуславский. – М.: Международные отношения, 1979. – 192 с.
21. International Federation of Accountants [Electronic resources]. – Available at: \www/URL: <http://www.ifac.org>

ИССЛЕДОВАНИЕ СУЩНОСТИ АКТИВОВ НАСЛЕДИЯ КАК КАТЕГОРИИ ТЕРМИНОЛОГИЧЕСКОГО АППАРАТА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Исследована сущность активов наследия в соответствии с международными и зарубежными стандартами бухгалтерского учета для государственного сектора и обоснована целесообразность их внедрения в терминологический аппарат бухгалтерского учета в Украине. Установлены границы применения терминов «культурное наследие», «культурные ценности», «музейные фонды». Разработана классификация активов наследия по различным признакам и предложено их определение.

Ключевые слова: активы наследия, музейные фонды, культурные ценности, культурное наследие.

Герасименко Ольга Миколаївна, старший викладач, кафедра бухгалтерського обліку, Університет державної фіскальної служби України, Ірпінь, Україна, e-mail: cina@ukr.net

Герасименко Ольга Николаевна, старший преподаватель, кафедра бухгалтерского учета, Університет государственной фискальной службы Украины, Ирпень, Украина.

Gerasyenko Olga, University of the State Fiscal Service of Ukraine, Irpin, Ukraine, e-mail: cina@ukr.net