

2.2. АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ УЧЕТА ПРОИЗВЕДЕНИЙ ИСКУССТВА

Коновалова И.Р., д.э.н., профессор,
директор ООО «Новый аудит»;
Рафеева Е.С., соискатель

В статье представлены актуальные вопросы, связанные с отражением в учете произведений искусства. Рассмотрены проблемы, возникающие с оценкой рассматриваемых активов, определением их текущей рыночной стоимости. Также в статье представлена международная практика учета произведений искусства, определение их как актива предприятия, а также порядок отнесения данных объектов к основным средствам предприятия.

Как и любой актив, имеющийся у предприятия на праве собственности или в оперативном управлении (пользовании), произведения искусства подлежат учету с целью формирования полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении. Очевидно, что произведения искусства являются специфическими объектами, обладающими присущими только им качествами (например, исторической или художественной ценностью, связью с определенной исторической личностью). При этом также очевидно, что данные объекты требуют специального порядка учета, обеспечивающего отражение их в реальной оценке, — то есть отражение в учете произведений искусства должно давать надежную и уместную информацию о реальной стоимости активов предприятия.

Система учета, существовавшая во времена Советского Союза, не применима к современным требованиям к отчетности. Так, в Советском Союзе не предусматривалась иная форма владения произведениями искусства (особенно обладающими ценностью), кроме как государственная (мы не принимаем во внимание частные коллекции физических лиц). Таким образом, и особый порядок регулирования учета данного вида активов не требовался. Принятые после распада СССР в РФ стандарты учета для организаций бюджетной сферы (государственных музеев) базировались на действовавших в Советском Союзе принципах, а уточняющие законы (например, постановление Правительства РФ от 12 февраля 1998 г. №179 «Об утверждении положений о Музейном Фонде Российской Федерации, о Государственном каталоге Музейного фонда Российской Федерации, о лицензировании деятельности музеев в Российской Федерации» (с изменениями от 8 мая 2002 г.) [4] также не внесли особых изменений в учет, которые бы способствовали более жесткому регулированию порядка учета и хранения. В связи с этими недоработками нередки случаи хищений культурных ценностей (например, небезызвестные факты пропавших культурных ценностей Эрмитажа). Введенные стандарты бухгалтерского учета для коммерческих и некоммерческих организаций (не являющихся государственными) также не способствовали более полному отражению в учете произведений искусства и не предусматривали определенный порядок по их отражению в отчетности. В связи с вышеизложенным, а также в связи с повышением спроса на произведения искусства остроактуальным можно назвать вопрос об исследовании проблемы бухгалтерского учета произведений искусства как особого вида активов предприятия.

Для рассмотрения объекта исследования нам прежде всего следует определиться в понятии «произведения

искусства». Законодательство РФ самостоятельного определения произведения искусства не дает, включая их в категорию «Культурные ценности».

С нашей точки зрения, можно дать следующее определение: под произведениями искусства понимаются продукты художественного творчества в целом, включая произведения изобразительного пластического искусства (живопись, скульптура, графика, монументальное искусство, фотоискусство), продукты неизобразительного пластического искусства (архитектура, декоративно-прикладное искусство), продукты художественной литературы, музыки, кино и театра.

Анализ норм действующего законодательства позволяет произвести следующую нижеперечисленную классификацию произведений искусства.

1. Классификация по гражданско-правовому статусу



Рис. 1. Гражданско-правовой статус произведений искусства

Как представлено на рис. 1, произведения искусства можно подразделить на объекты договоров купли-продажи и объекты авторских прав.

Особенности осуществления сделок по купле-продаже регулируются гл. 2 Гражданского кодекса РФ (ГК РФ) [1]. По договору купли-продажи одна сторона (продавец) обязуется передать вещь (товар) в собственность другой стороне (покупателю), а покупатель обязуется принять этот товар и уплатить за него определенную денежную сумму (цену). Все необходимые условия должны прописываться в договоре и отвечать требованиям обеих сторон. Эти условия касаются:

- предмета договора;
- прав, обязанностей сторон и ответственности за их невыполнение;
- оплата предоставляемой услуги;
- срока исполнения обязанности передать товар и т.д.

Следует отметить, что, согласно п. 4 ст. 454 ГК РФ, договор купли-продажи применяется также к продаже имущественных прав. Ст. 460 ГК РФ гласит, что продавец обязан передать покупателю товар свободным от любых прав третьих лиц, за исключением случая, когда покупатель согласился принять товар, обремененный правами третьих лиц. Таким образом, сделки по купле-продаже произведений искусства допустимы в случае отсутствия авторских прав на произведения искусства, например, с предметами антиквариата. Относительно предметов антиквариата следует отметить, что под антиквариатом понимают культурные ценности, созданные более 50 лет тому назад:

- исторические, в том числе связанные со знаменательными событиями в жизни народов;
- художественные, в том числе картины и рисунки целиком ручной работы;
- предметы и их фрагменты, найденные в результате археологических раскопок;
- искусно оформленные предметы культового назначения: гравюры, эстампы, литографии и их оригинальные печатные формы;
- произведения декоративно-прикладного искусства, в том числе изделия традиционных народных промыслов и дру-

гие художественные изделия из стекла, керамики, дерева, металла, кости, ткани и прочих материалов;

- редкие рукописи и документальные памятники;
- архивы, включая фоно- и фотоархивы, и другие материалы;
- уникальные и редкие музыкальные инструменты;
- старинные монеты, ордена, медали, печати и т.д.

При этом существовало требование по обязательному лицензированию деятельности по реализации предметов антиквариата. Начиная с 2002 г., после отмены данного требования, каких-либо особенностей при реализации возможно значимых произведений искусства не предусмотрено. По мнению А. Соколова (экс-министра культуры и массовых коммуникаций РФ) «...антикварный рынок значительно влияет на ситуацию вокруг хищений ценностей из музеев». Серьезным просчетом он назвал отмену лицензирования на антикварном рынке, что сделало его гораздо более стихийным. Лицензирование антиквариата чиновник читает важным фильтром, при отсутствии которого «возникает та криминальная среда, которая существует сейчас» [10].

Однако существующие в законодательстве противоречия создают проблему относительно правомерности заключения договоров купли-продажи при реализации произведений художественного жанра. Так, ст. 125 ГК РФ гласит, что результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации, оговоренные в ст. 1225 ГК РФ не могут отчуждаться или иными способами переходить от одного лица к другому. Однако права на такие результаты и средства, а также материальные носители, в которых выражены соответствующие результаты или средства, могут отчуждаться или иными способами переходить от одного лица к другому в случаях и в порядке, оговоренном ГК РФ. Ст. 1225 ГК РФ к охраняемым результатам интеллектуальной деятельности и средствам индивидуализации относит в том числе произведения науки, литературы и искусства. Особый порядок отчуждения прав в отношении произведений искусства предусмотрен гл. 4 ГК РФ, согласно которой и возможно произвести классификацию произведений искусства как объект авторского права.

Согласно гл. 4 ГК РФ, авторские права на произведения искусства подразделяются на имущественные и неимущественные. В табл. 1 представлено деление авторских прав согласно части 4 ГК РФ.

Таблица 1

ДЕЛЕНИЕ АВТОРСКИХ ПРАВ СОГЛАСНО ЧАСТИ 4 ГК РФ

Имущественные авторские права (исключительные авторские права)	Неимущественные авторские права
<p>Воспроизведение; распространение произведения путем продажи или иного отчуждения его оригинала или экземпляров; публичный показ произведения; импорт оригинала или экземпляров произведения в целях распространения; прокат оригинала или экземпляров произведения; публичное исполнение произведения; сообщение в эфир; сообщение по кабелю; перевод или другая переработка произведения; практическая реализация архитектурного, дизайнерского, градостроительного или садово-паркового проекта; доведение произведения до всеобщего сведения</p>	<p>Право авторства; право автора на имя; право на неприкосновенность произведения; право на обнародование произведения</p>

Согласно части 4 ГК РФ, предусмотрены следующие способы отчуждения прав на произведения искусства, а также на их материальные носители.

1. Путем заключения договора об отчуждении исключительного права на произведение (ст. 1285 ГК РФ). По договору об отчуждении исключительного права на произведение автор или иной правообладатель передает или обязуется передать принадлежащее ему исключительное право на произведение в полном объеме приобретателю такого права.
2. Путем заключения лицензионного договора о предоставлении права использования произведения. По лицензионному договору одна сторона – автор или иной правообладатель (лицензиар) предоставляет либо обязуется предоставить другой стороне (лицензиату) право использования этого произведения в установленных договором пределах.

Стороной договора не всегда является сам автор произведения, это может быть любой иной правообладатель, в том числе и юридическое лицо (например, работодатель, обладающий всеми исключительными авторскими правами на служебное произведение). Следует отметить важную особенность, в российском законодательстве в области авторского права, как и в законодательстве зарубежных стран, неисключительными правами могут обладать только физические лица.

Иных способов отчуждения прав на произведения искусства ГК РФ предусмотрено.

Важным аспектом составления авторского договора является отражение объема и характера передаваемых прав на использование произведения. ГК РФ установлено, что передаваемые права считаются неисключительными, если в договоре не предусмотрено иное.

Авторский договор должен содержать информацию о предмете договора, о передаваемых правах, о сроке договора, о правах и обязанностях сторон, а также условия о размере авторского вознаграждения или о порядке его определения. Форма, сроки, порядок выплаты и размер авторского вознаграждения самостоятельно определяются сторонами. Обычно вознаграждение автора определяется в виде процента от дохода за соответствующий способ использования произведения. Если такой вариант расчета вознаграждения невозможен, то оно определяется в виде фиксированной суммы.

Что касается формы авторского вознаграждения, ст. 1235 ГК РФ установлено, что договор должен быть заключен в письменной форме. Следует отметить, если авторский договор заключен не в письменной форме, то это не влечет его недействительность, а означает, что стороны лишаются права ссылаться на свидетельские показания для подтверждения факта наличия договора.

Следует отметить, что ГК РФ прописано, что право собственности на результаты интеллектуальной деятельности не тождественно авторскому праву. Данный момент является одним из ключевых моментов в рассматриваемом вопросе. Действительно, при приобретении произведения искусства к приобретателю переходят исключительные права, несущие под собой в основном нематериальную составляющую (права, вытекающие из договоров о передаче исключительных авторских прав).

2. Классификация по ценности произведения искусства

Классификация по ценности произведений искусства представлена на рис. 2.

В соответствии с законодательством РФ в области культуры произведения искусства включены в категорию культурные ценности. Под культурными ценностями, со-

гласно вышеназванному закону, понимаются нравственные и эстетические идеалы, нормы и образцы поведения, языки, диалекты и говоры, национальные традиции и обычаи, исторические топонимы, фольклор, художественные промыслы и ремесла, произведения культуры и искусства, результаты и методы научных исследований культурной деятельности, имеющие историко-культурную значимость здания, сооружения, предметы и технологии, уникальные в историко-культурном отношении территории и объекты.



Рис. 2. Классификация произведений искусства по ценности для общества

Однако данная дефиниция не является единичной. Более приемлемым, с точки зрения А.Т. Боннера [11], является определение культурных ценностей, данное Федеральным законом «О вывозе и ввозе культурных ценностей» [3], согласно которому под культурными ценностями понимаются движимые предметы материального мира, находящиеся на территории РФ, а именно:

- картины и рисунки целиком ручной работы на любой основе и из любых материалов;
- оригинальные художественные композиции и монтажи из любых материалов;
- художественно оформленные предметы культового назначения, в частности иконы;
- гравюры, эстампы, литографии и их оригинальные печатные формы;
- произведения декоративно-прикладного искусства.

В РФ с целью сохранения культурного наследия народов создан Музейный фонд [4; 5]. Так, Законом «О Музейном фонде Российской Федерации» определено, что к культурным ценностям относятся предметы религиозного или светского характера, имеющие значение для истории и культуры и относящиеся к категориям, определенным в ст. 7 Закона РФ «О вывозе и ввозе культурных ценностей».

Таким образом, основополагающим в отнесении произведений искусства к культурным ценностям является их значимость для истории и культуры.

В зарубежной прессе выделяют следующие основные характеристики культурных ценностей:

- они охраняются, подлежат сохранению и должны содержаться в особых условиях;
- часто они подлежат учету для их способности приносить в будущем наличный приток денежных средств, могут существовать ограничения по их использованию;
- они часто незаменимы и их стоимость может увеличиваться с течением времени, даже если их физические качества ухудшились;
- возникают сложности с оценкой их полезных свойств.

На основе отсылочных критериев можно дать следующее определение культурных ценностей, которое применяется в Великобритании: культурные ценности – активы с историческими, художественными, научными, технологическими, геофизическими или естественными качествами, которые учитываются и сохраняются в основном для их вклада в знания и культуру и эта цель есть главная из целей сохранения ценностей субъектами предпринимательств. Анализ нормативно-правовых

актов зарубежных стран позволяет сделать вывод о том, что одним из важнейших критериев отнесения произведений искусства к категории «Культурные ценности» является их историческая, научная и культурная значимость. Таким образом, подход к отнесению произведений искусства к культурным ценностям, действующий в РФ идентичен подходу, действующему в большинстве развитых стран.

Как уже отмечалось ранее, в РФ с целью сохранения культурного наследия создан Музейный фонд. При этом следует учитывать, что под музейными предметами и музейными коллекциями понимаются не только культурные ценности, находящиеся непосредственно в стенах музеев. Законом определено более широкое понятие музейного предмета – это культурная ценность, качество либо особые признаки которой делают необходимым для общества ее сохранение, изучение и публичное представление. Таким образом, даже произведения искусства, находящиеся в частной коллекции, законодательством могут быть отнесены к музейным предметам при их определенной исторической и культурной значимости.

Все музейные предметы и музейные коллекции (совокупность музейных предметов) подлежат внесению в Государственный каталог музейного фонда РФ после проведения государственной историко-культурной экспертизы. Доступ к государственному каталогу является открытым (за исключением сведений о негосударственной части Музейного фонда при отсутствии согласия на открытое опубликование собственника).

На рис. 3 представлено деление Музейного фонда РФ.

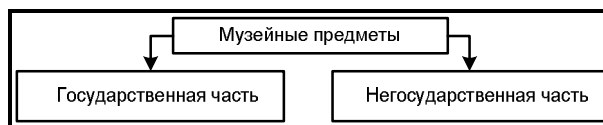


Рис. 3. Деление Музейного фонда РФ

Имущественные и неимущественные права и обязанности в отношении государственной части Музейного фонда осуществляет Министерство культуры РФ (Минкультуры РФ). Музейные предметы и музейные коллекции, находящиеся в федеральной собственности, закрепляются Минкультуры РФ на праве оперативного управления за государственными федеральными музеями, другими государственными федеральными организациями, обеспечивающими хранение культурных ценностей, а также могут передаваться в безвозмездное бессрочное пользование или пользование на определенный срок государственным музеям, находящимся в ведении субъектов РФ, либо в ведении муниципальных образований на основании соответствующих договоров.

Музейные предметы и музейные коллекции, включенные в состав Музейного фонда РФ и не относящиеся к его государственной части, составляют его негосударственную часть.

Собственникам музейных коллекций и музейных предметов, включенных в состав Музейного фонда РФ, выдается соответствующее свидетельство.

Следует отметить, что при реализации, изменении, прекращении права собственности на предметы, относящиеся к негосударственной части Музейного фонда РФ, преимущественное право выкупа принадлежит государству. Вне зависимости от формы собственности все музейные предметы и коллекции подлежат учету и

хранению в соответствии с едиными правилами и условиями, определяемыми Минкультуры РФ.

В соответствии с постановлением Правительства РФ от 12 февраля 1998 г. №179 «Об утверждении положений о Музейном Фонде Российской Федерации, о Государственном каталоге Музейного Фонда Российской Федерации, о лицензировании деятельности музеев в Российской Федерации», учет музейных предметов и музейных коллекций осуществляется их собственниками или музеями или иными организациями, в оперативном управлении или пользовании которых они находятся, с использованием специальной учетной документации, обеспечивающей возможность полной идентификации этих предметов и коллекций и содержащей сведения об их местонахождении, сохранности, форме пользования и т.д.

Проведя классификацию произведений искусства, следует определиться с субъектами, которые могут обладать правами относительно произведений искусства. Можно провести следующую классификацию (рис. 4).



Рис. 4. Субъекты прав относительно произведений искусства

Предметом нашего исследования являются произведения изобразительного искусства, т.е. живописные и графические работы, правообладателем которых являются юридические лица. Характерными чертами данного вида произведений искусства являются:

- неповторимость и уникальность;
- неразрывная связь нематериальной составляющей с материальным носителем;
- старение.

Автор картины отражает свое видение, и оно единично. Какой бы хорошей не была копия, даже в случае если она выполнена тем же художником, она не будет в полной мере идентичной оригиналу. Ценность картины представляет не холст либо рама сами по себе, ценность представляет совокупность: работа мастера (является основополагающей составляющей ценности) на

определенном материальном носителе (причем ценность может варьироваться от вида этого носителя, будь то холст, картон, бумага), вид красителя, которым нанесена картина. Картины и иные графические работы, как и все предметы материального мира, подвержены старению. Эта черта является одним из основных отличий произведений художественного искусства от других видов произведений искусства. Так, произведения литературы могут быть переписаны на другой материальный носитель, также как и произведения музыкального жанра. Предметы же изобразительного искусства, как отмечалось ранее, уникальны.

В международной прессе активно идет обсуждение вопроса: являются ли культурные ценности активами организации и подлежат ли они отражению в балансе? Так, согласно принципам международной отчетности, активы определяются как «права или другой доступ к будущим экономическим выгодам, которые могут быть у субъекта как результат прошлых операций или событий». Многие культурные ценности, находящиеся у организаций на праве собственности или ином праве, не обеспечивают чистый приток поступлений для нее, и некоторые исследователи считают, что по этой причине культурные ценности не должны рассматриваться как активы. Вместе с тем, для некоторых организаций (музеи, художественные галереи) культурные ценности являются основными средствами для цели деятельности, без них эти субъекты не смогут функционировать. Ценности могут быть реализованы, они могут принести доход косвенно посредством платного доступа или эксплуатации прав на воспроизведение. Имеющиеся у организаций объекты полезны: они могут быть выставлены для приобретения образовательного или культурного опыта для общества или они могут сохраняться для будущего размещения или для академических и научных исследований. Будущие экономические выгоды, ассоциируемые с произведениями искусства, первоначально находятся в форме его служебного потенциала, а не в форме наличных поступлений. Следовательно, культурные ценности подпадают под определение активов, данное выше.

Вопрос порядка отражения культурных ценностей в учете активно рассматривается Ассоциацией профессиональных бухгалтеров Великобритании. Так, после принятия в 2005 г. ФРС 15 «Основные средства» (стандарт Великобритании) большинство музеев и галерей отражают в балансе только недавно приобретенные культурные ценности, хотя есть организации, продолжающие отражать в учете все ценности, в том числе и приобретенные ранее.

Однако не во всех странах используется подобный описанному выше подход. Например, в США стандарт SFAAS 29 «Культурные ценности и управляемая земля» (для организаций бюджетной сферы) требует принятия к учету всех приобретенных культурных ценностей, не разрешается лишь отражение на балансе ценностей, переданных в качестве дара или пожертвования. По нашему мнению, такой подход не будет обеспечивать возможность распределения расходов по конкретному виду объектов, что, в свою очередь, не обеспечит надежную информацию для пользователей.

В российском законодательстве о культуре четко определено, что не допускается отражение на балансе организации культурных ценностей, переданных ей на ответственное хранение или пользование и включенных в

состав музейного фонда (например, у организаций бюджетной сферы). В этом случае, культурные ценности отражаются на забалансовых счетах. В настоящее время остро ощущается необходимость переработки существующих принципов и стандартов учета. По мнению А. Вилкова, заместителя руководителя Федеральной службы по надзору за соблюдением законодательства в области культурного наследия, основная проблема заключается в том, что музейное сообщество не уделяет должного внимания учету экспонатов. «Наши музеи ударились в выставочную деятельность, стали больше уделять внимания пропаганде нашего искусства, наших культурных ценностей, в том числе и за рубежом», – полагает А. Вилков. Как описывалось выше, стандарты учета базируются на принципах, разработанных и действующих в советские времена, и не учитывают требования настоящего времени. Основными учетными документами для государственных музеев являются главная инвентарная книга (книга поступлений) и другие инвентарные книги, акты приема музейных предметов и музейных коллекций на временное (постоянное) хранение, акты выдачи музейных предметов и музейных коллекций во временное пользование, акты списания музейных предметов и музейных коллекций (в случае исключения их из состава фонда).

Проведем анализ законодательства в области бухгалтерского учета для установления группы активов, к которой следует относить произведения искусства (применительно к коммерческим организациям). Проведенный анализ приведен в табл. 2.

Из рассмотренных положений законодательства РФ следует, что право, вытекающее из авторских и иных договоров на произведения искусства, подлежит учету как нематериальный актив. ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов», введенное в действие взамен ПБУ 14/2000, четко определяет один из критериев признания актива в качестве нематериального – это отсутствие материально-вещественной формы. Однако далее, в п. 4 исследуемого положения, прописано, что к нематериальным активам относятся, например, произведения науки, литературы и искусства. Неясно, каким образом может быть применимо требование об отсутствии материально-вещественной формы, например, к произведениям литературы, либо в рассматриваемом нами случае, к картинам.

Как отмечалось ранее произведения искусства – это сложный объект, права на произведения определяются не как права собственности (вытекающие из договоров купли-продажи), а как исключительные права, несущие под собой в основном нематериальную составляющую (права, вытекающие из договоров о передаче исключительных авторских прав). Возникает вопрос: каким образом должно производиться отделение стоимости авторских прав на произведение от стоимости его материального носителя?

Таким образом, в соответствии с действующим законодательством произведения искусства живописного жанра должны быть отнесены к основным средствам. Так, произведения искусства живописного жанра отвечают критериям, предусмотренным ПБУ 6/01:

- объект так или иначе предназначен для использования в производстве продукции (если организация, например, выступает в роли галереи) либо для управленческих нужд (в случае приобретения произведения для украшения интерьера);
- срок полезного использования произведения искусства не ограничен;

- организация не предполагает его последующую перепродажу в будущем (позже будет расписана ситуация, при которой последующая перепродажа произведения предполагается);
- произведения искусства способны приносить экономические выгоды (доход) в будущем посредством дальнейшей реализации, размещения для всеобщего обозрения, увеличения стоимости активов организации и т.д.

В бухгалтерском учете операции с основными средствами ведутся в соответствии со следующими документами:

- ПБУ 6/01 «Учет основных средств», утвержденное приказом Министерства финансов РФ (Минфин РФ) от 30 марта 2001 г. №26н;
- Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденные приказом Минфина РФ от 13 октября 2003 г. №91н.

Согласно ПБУ 6/01, актив принимается организацией к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, если одновременно выполняются следующие условия:

- объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для представления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;
- объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта;
- объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

В бухгалтерском учете основных средств необходимо использовать унифицированные формы, которые приведены в постановлении Госкомстата РФ от 21 января 2003 г. №7.

Поступление основных средств в организацию оформляется актом, составленным по форме №ОС-1 «Акт о приемке-передаче объектов основных средств».

Для учета объектов основных средств предназначены инвентарные карточки (формы ОС-6 и ОС-6а). В этих формах указываются первоначальная стоимость основного средства, срок его полезного использования, а также сумма накопленной амортизации.

Внутренние перемещения основных средств оформляются накладной по форме ОС-2, а передача отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов основных средств – по форме №ОС-3.

Рассмотрим возможность отнесения произведений искусства к основным средствам по МСФО. Следует признать, что ПБУ 6/01 и МСФО 16 трактуют основные средства одинаково. Материальные активы – это те активы, которые используются хозяйствующим субъектом для производства или поставки товаров и услуг, для сдачи в аренду другим компаниям или для административных целей. Они используются в течение более чем одного отчетного периода и способны приносить экономические выгоды в будущем.

Однако классификация основных средств в МСФО несколько отличается от привычной российской и включает следующие группы:

- земля, здания;
- производственное оборудование;
- суда, самолеты, транспортные средства;
- мебель и прочие принадлежности;
- оборудование административных учреждений.

Таблица 2

АНАЛИЗ НОРМАТИВНО-ПРАВОВЫХ АКТОВ

Нормативный акт	Положение
Общероссийский классификатор основных фондов	<p>Определение основных фондов: основными фондами являются произведенные активы, используемые неоднократно или постоянно в течение длительного периода, но не менее одного года, для производства товаров, оказания рыночных и нерыночных услуг. Основные фонды состоят из материальных и нематериальных основных фондов.</p> <p>К материальным основным фондам (основным средствам) относятся: здания, сооружения, машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, жилища, вычислительная техника и оргтехника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь, рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения и прочие виды материальных основных фондов.</p> <p>К нематериальным основным фондам (нематериальным активам) относятся компьютерное программное обеспечение, базы данных, оригинальные произведения развлекательного жанра, литературы или искусства, наукоемкие промышленные технологии, прочие нематериальные основные фонды, являющиеся объектами интеллектуальной собственности, использование которых ограничено установленными на них правами владения</p>
Приказ Минфина РФ «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету» (п. 55)	<p>К нематериальным активам, используемым в хозяйственной деятельности в течение периода, превышающего 12 месяцев, и приносящим доход относятся права, возникающие в том числе из авторских и иных договоров на произведения науки, литературы, искусства и объекты смежных прав. Исходя из того, что при приобретении произведения искусства к приобретателю переходит право собственности на данный объект (либо исключительные авторские права на произведение) права на произведения искусства могут быть отнесены и к нематериальным активам</p>
ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»	<p>Для принятия к бухгалтерскому учету объекта в качестве нематериального актива необходимо одновременное выполнение следующих условий:</p> <p>объект способен приносить организации экономические выгоды в будущем, в частности, объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации (в том числе в предпринимательской деятельности, осуществляемой в соответствии с законодательством РФ); организация имеет право на получение экономических выгод, которые данный объект способен принести в будущем (в том числе организация имеет надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самого актива и права данной организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации – патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации, документы, подтверждающие переход исключительного права без договора и т.п.), а также имеются ограничения доступа иных лиц к таким экономическим выгодам (далее – контроль над объектом); возможность выделения или отделения (идентификации) объекта от других активов;</p> <p>объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев; организацией не предполагается продажа объекта в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;</p> <p>фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена;</p> <p>отсутствие у объекта материально-вещественной формы.</p> <p>При выполнении условий, рассмотренных выше, к нематериальным активам относятся, например, произведения науки, литературы и искусства; программы для электронных вычислительных машин; изобретения; полезные модели; селекционные достижения; секреты производства (ноу-хау); товарные знаки и знаки обслуживания.</p> <p>В составе нематериальных активов учитывается также деловая репутация, возникшая в связи с приобретением предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части)</p>
ПБУ 6/01 «Учет основных средств»	<p>Актив принимается организацией к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, если одновременно выполняются следующие условия:</p> <p>объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;</p> <p>объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;</p> <p>организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта;</p> <p>объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.</p> <p>К основным средствам относятся: здания, сооружения, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности, рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения, внутрихозяйственные дороги и прочие соответствующие объекты.</p> <p>П. 17 – не подлежат амортизации объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки; объекты природопользования; объекты, отнесенные к музейным предметам и музейным коллекциям, и др.)</p>

Примечание к табл. 2: при разработке ОКОФ учтены:

- Международная стандартная отраслевая классификация всех видов экономической деятельности (МСОК) (International standard industrial classification of all economic activities, ISIC);
- международный классификатор основных продуктов (КОП) (Central product classification, CPC);
- стандарты Организации Объединенных Наций по международной системе национальных счетов (СНС);
- Общероссийский классификатор видов экономической деятельности, продукции и услуг (ОКДП), для которого МСОК и КОП являются базовыми;
- Положение о бухгалтерском учете и отчетности в РФ.

ОКОФ разработан в соответствии с Государственной программой перехода РФ на принятую в международной практике систему учета и статистики в соответствии с требованиями развития рыночной экономики, а также постановлением Правительства РФ от 12 февраля 1993 г. №121 по реализации указанной государственной программы.

Таким образом, Общероссийский классификатор разработан в соответствии с Международными стандартами и призван способствовать сближению российского законодательства по учету к международному.

Следует отметить, что в зарубежной литературе не рассматривается вопрос, к какой группе активов относятся произведения искусства – культурные ценности. Согласно мнению исследователей, культурные ценности безусловно являются основными средствами. Кроме того, в бухгалтерских стандартах Великобритании (ФРС 15 «Основные средства») в критериях отнесения активов к основным средствам имеется ссылка на неотъемлемые исторические и подобные активы особой исторической, научной и художественной важности, что позволяет классифицировать произведения искусства как основные средства.

В случае отнесения произведений искусства к объектам основных средств не ясно, к какой группе основных средств отнести произведения искусства. Так, является ли возможным отнести произведения искусства к мебели и прочим принадлежностям (в соответствии с МСФО 16 «Основные средства») и производственному и хозяйственному инвентарю и принадлежностям (в соответствии с ПБУ 6/01 «Основные средства») [6].

Любой актив не может быть поставлен на учет в качестве объекта основных средств без его предварительной квалификации как произведения искусства, при этом следует разграничить все основные средства предприятия и имеющиеся у него произведения искусства посредством введения дополнительного субсчета к счету 01 «Основные средства». Основными критериями определения актива как произведения искусства должны стать его уникальность и неповторимость.

Немаловажным является вопрос оценки произведения искусства. В соответствии с требованиями российских стандартов бухгалтерского учета активы принимаются к учету по первоначальной стоимости. При этом в первоначальную стоимость включается сумма фактических затрат организации на приобретение культурных ценностей. Правила определения первоначальной стоимости основных средств в ПБУ 6/01 близки к требованиям МСФО – в целом совпадает перечень затрат, включаемых и не включаемых в первоначальную стоимость объекта. Как по МСФО 16, так и по ПБУ 6/01 в первоначальную стоимость включаются: покупная цена, импортные пошлины, невозмещаемые налоги, затраты на доставку, стоимость профессиональных услуг и т.д., и не включаются административные и другие общие накладные расходы, если они не относятся непосредственно к приобретению объекта или к доведению его до рабочего состояния.

К сожалению, концепция сохранения капитала, в основе которой лежит учет инфляционных процессов, не нашла должного отражения в российской системе учета, что, в свою очередь, не позволяет собственникам объективно оценивать конечный финансовый результат работы хозяйствующего субъекта.

В случае, если культурные ценности передаются в качестве пожертвования или дара, оценка производится в текущей рыночной стоимости (в зарубежных стандартах справедливой стоимости).

Немаловажным является то, что определение текущей рыночной стоимости (либо справедливой стоимости) применительно к произведениям искусства является затруднительным в связи со следующими обстоятельствами:

- так называемая «несравнимая» природа – зачастую культурные ценности являются единичными и уникальными, таким образом невозможно провести сравнение с подобными активами в связи с отсутствием таковых;

- нехватка активного рынка: редкие культурные ценности также редко продаются. В связи с этим средние ценовые индексы не сформированы.

Российские стандарты учета, как и например, стандарты США, предусматривают возможность в отсутствие активного рынка под текущей стоимостью рассматривать стоимость, основанную на результатах независимой оценки или оценочной техники.

С целью отражения полной и достоверной информации о стоимости активов организации немаловажной, с нашей точки зрения, является проведение переоценки. В отношении последующей оценки основных средств в МСФО приняты два подхода:

- основной подход, не предполагающий переоценки основных средств;
- допустимый альтернативный подход, разрешающий переоценку основных средств.

В российском ПБУ 6/01 нет такой альтернативы, однако отечественный подход к переоценке основных средств соответствует допустимому подходу по МСФО. Последующая оценка основных средств по российским и международным стандартам может существенно отличаться, так как МСФО требуют обязательной уценки основных средств в случае их обесценения, а российские нормативы – нет. При определении стоимости, до которой должна производиться уценка основных средств, МСФО вводят понятие, отсутствующее в наших нормативах: «возмещаемая стоимость». В соответствии с МСФО возмещаемая стоимость – это большее из двух значений: чистой продажной цены актива и стоимости его использования. В отличие от МСФО, в ПБУ 6/01 не вводится понятие «возмещаемая стоимость» и не требуется обязательная уценка объекта. Самостоятельно решая вопрос о переоценке основных средств, хозяйствующий субъект в соответствии с ПБУ 6/01 вправе не уменьшать их балансовую стоимость, даже несмотря на очевидное обесценение.

Следует также учитывать, что перечень факторов, определяющих срок полезного использования основных средств, в целом совпадает в МСФО 16 и ПБУ 6/01. Однако есть и существенное отличие. В соответствии с МСФО 16 срок полезной службы объекта основных средств при принятии его к учету определяется оценочным путем на основе опыта работы хозяйствующего субъекта с аналогичными активами. В случае, если его первоначальная оценка в течение использования объекта оказалась неточной, срок полезной службы должен быть пересмотрен и изменен. В отличие от МСФО, по ПБУ 6/01 срок полезного использования объекта основных средств пересматривается только при проведенной реконструкции или модернизации.

Как показывает практика, подход, применяемый в МСФО в отношении последующих капиталовложений, имеет определенные преимущества перед методом, используемым в отечественной практике бухгалтерского учета. Согласно МСФО, порядок отражения расходов, связанных с восстановлением объектов основных средств, в финансовой отчетности зависит прежде всего от уровня понесенных затрат, от которых в свою очередь зависит дальнейший срок службы объекта, при этом в МСФО 16 «Учет основных средств» расходы четко подразделяются на приносящие экономические выгоды и не приносящие последних. Так, в данном стандарте предусмотрено, что «последующие затраты, относящиеся к объекту основных средств, который уже был признан, должны увеличивать его

балансовую стоимость, если компания с большей долей вероятности получит будущие экономические выгоды, превышающие первоначально рассчитанные нормативные показатели функционирования актива». В отличие от этого положения, в ПБУ 6/01 предусмотрен подход, базирующийся на технологическом содержании восстановительных работ: «Затраты на модернизацию и реконструкцию объекта основных средств после их окончания могут увеличивать первоначальную стоимость такого объекта, если в результате модернизации и реконструкции улучшаются первоначально принятые нормативные показатели функционирования объекта основных средств» (п. 27 ПБУ 6/01 «Учет основных средств»). Таким образом, в российской системе учета только затраты на модернизацию и реконструкцию (если они приводят к вышеуказанным последствиям) могут увеличить стоимость объекта. Следует отметить, что затраты на реставрацию не увеличивают первоначальную стоимость произведений искусств, а включаются в состав прочих расходов организации в связи с тем, что результатом реставрации не является улучшение (повышение) первоначально принятых показателей функционирования. Кроме того, необходимость прямого включения в состав расходов затрат на реставрацию произведений искусства обусловлена возможностью не начислять амортизацию – в противном случае расходы по проведению реставрационных работ не нашли отражение в формировании финансового результата деятельности предприятия.

Таким образом, как российское, так и международное законодательство не дает четкого определения к какой категории объектов производственных фондов относить произведения искусства, а также не предусматривает особенностей по учету столь сложного объекта. ПБУ 6/01 «Основные средства» лишь косвенно дают отсылку на возможность отнесения произведения искусства к основным средствам, предусматривая возможность не амортизировать данный вид актива.

Затронув вопрос об амортизации произведений искусства, следует отметить, что в законодательстве зарубежных стран культурные ценности амортизации также не подлежат (например, FAS 93 (США) «Признание амортизации организациями, целью деятельности которых не является извлечение прибыли» разрешает не применять амортизацию для индивидуальных произведений искусства или исторических сокровищ с необычно долгой жизнью).

Так, произведения искусства могут играть роль сокровищ, экспонатов музеев и галерей (служить удовлетворению эстетических потребностей людей без получения прибыли от оказания услуг), а также роль орудий труда. Следовательно, они не теряют свои ценности, потребительских свойств, постоянно реставрируются, не являются орудиями труда, поэтому не амортизируются в целях бухгалтерского учета.

При этом существуют споры, что в том случае, если в качестве основных средств (наглядных пособий в хозрасчетных изостудиях и кабинетах изотерапии больных, предметов психологической разгрузки работников, предметов рекламы и оснащения комнат приема представителей контрагентов) используются произведения малоизвестных авторов, выполненные на низком или среднем художественном уровне и поэтому не ценимые на рынке произведений искусства, то амортизация в целях бухгал-

терского учета начисляется. При этом учитываются следующие обстоятельства: такие произведения не реставрируются из-за дороговизны услуг реставраторов и низкой цены самих произведений, они подвергаются физическому и моральному износу. В целях же налогового учета такие произведения искусства подлежат амортизации с экономической точки зрения, но формально, с юридической точки зрения, не подлежат амортизации. Окончательное решение по этой проблеме можно принять лишь после появления арбитражной практики.

Мы должны понимать, что произведения искусства могут находиться как в собственности государственной, при этом они могут быть переданы на хранение субъектам разных уровней (субъектов РФ, муниципалитетов), так и в частной собственности. При этом произведения искусства могут приобретаться коммерческими организациями как для уставной деятельности (например, галереями), так и организациями, не ставящими цели извлечения прибыли в дальнейшем от приобретения произведения искусства (например, в случае приобретения произведения искусства для украшения интерьера). В зависимости от описываемых факторов и будет варьироваться способ их отражения в учете.

Следует отметить, что в случае если произведения искусства теряют характеристики основных средств, они должны быть отражены в качестве товара (например, в случае, если предполагается их последующая перепродажа). Так, как показывает практика, современные галереи учитывают произведения искусства на сч. 41 «Товары» в согласованной с авторами (собственниками картин) оценке. Учет произведений искусства на счете 01 «Основные средства» не происходит.

Рассматривая порядок учета произведений искусства коммерческими и некоммерческими организациями, не ставящими целью извлечение прибыли от приобретения произведений искусства следует отметить, что в Великобритании подобным организациям рекомендовано ведение пятилетнего резюме деятельности касательно операций с произведениями искусства. Так, в резюме прописываются:

- сальдо на начало периода;
- сколько приобретено произведений искусства (количественное и стоимостное выражение);
- источники финансирования (гранты, вливания, собственные средства и др.);
- направления расходования источников финансирования;
- выбытие произведений искусств (количественное и стоимостное выражение).

При этом рассматриваемые субъекты ежегодно публикуют открытые отчеты с указанием основных показателей деятельности, а также изменения в структуре имеющихся основных средств, в котором и расшифровываются основные показатели, приведенные в резюме. Подробные отчеты вкупе с резюме делают отчетность предприятий более прозрачной и доступной для пользователей. Кроме того, в случае применения капитализационного подхода к отражению произведений искусства 5-ее резюме позволяет провести четкое отделение доходов и расходов, относящихся непосредственно к произведениям искусства.

Выводы

Резюмируя изложенное выше, можно сделать вывод о том, что в современном российском законодательстве в области бухгалтерского учета имеются существенные пробелы относительно порядка отражения такого специфического объекта как

произведения искусства. Несмотря на острую актуальность вопроса исследования в данной сфере являются крайне редкими, в отличие от западных стран, например Великобритании.

Мы должны понимать, что произведения искусства в связи со своей уникальностью и неповторимостью должны быть квалифицированы как особый объект основных средств либо товаров (в случае, если они были приобретены как таковые) отдельно от других видов активов предприятия, таких как стул или стол. Права, возникающие у правопробретателя по сути нематериальны и не тождественны праву собственности, возникающему из договоров купли-продажи.

Учитывая тот факт, что уровень культурного развития нации является показателем и экономического уровня развития государства в целом, разработка более четких принципов учета произведений искусства будет способствовать сохранению данных объектов для будущих поколений.

Литература

1. Гражданский кодекс РФ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 21 нояб. 1996 г. №129-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. О ввозе и вывозе культурных ценностей [Электронный ресурс] : закон РФ от 15 апр. 1993 г. №4804-1 : с изм. и доп. от 2 нояб. 2004 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. О музейном фонде Российской Федерации и музеях в Российской Федерации : федер. закон от 26 мая 1996 г. №54-ФЗ : с изм. от 10 янв. 2003 г., 22 авг. 2004 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Об утверждении положений о Музейном Фонде Российской Федерации, о Государственном каталоге Музейного фонда Российской Федерации, о лицензировании деятельности музеев в Российской Федерации [Электронный ресурс] : постановление Правительства РФ от 12 февр. 1998 г. №179 : с изм. от 8 мая 2002 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 31 окт. 2000 г. №94н : в ред. приказов М-ва финансов РФ от 7 мая 2003 г. №38н, от 18 сент. 2006 г. №115н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
7. Положение по ведению бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации [Электронный ресурс] : утв. приказом М-ва финансов РФ от 29 июля 1998 г. №34н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
8. Учет нематериальных активов [Электронный ресурс] : ПБУ 14/2007 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 27 дек. 2007 г. №153н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
9. Учет основных средств [Электронный ресурс] : ПБУ 6/01 : в ред. приказов М-ва финансов РФ от 18 мая 2002 г. №45н, от 12 дек. 2005 г. №147н, от 18 сент. 2006 г. №116н, от 27 нояб. 2006 г. №156н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
10. Архангельские новости [Текст]. – 2006. – 22 авг.
11. Боннер А.Т. Правовые споры, связанные с произведениями искусства [Текст] / А.Т. Боннер // Законодательство. – 2005. – №3, 4, 5, 6, 7.
12. Коновалова И.Р. Бухгалтерский учет [Текст] : курс лекций / И.Р. Коновалова. – Екатеринбург, 2006.
13. Общероссийский классификатор основных фондов.
14. Тумасян Р.З. Бухгалтерский учет [Текст] / Р.З. Тумасян. – М. : Омега-Л, 2009.

Коновалова Ирина Рафаиловна

Рафеева Елена Сергеевна

Ключевые слова

Бухгалтерский учет; произведения искусства; культурные ценности; право собственности; авторское право; активы; основные средства; нематериальные активы; оценка; текущая рыночная стоимость; «справедливая» стоимость.

РЕЦЕНЗИЯ

Очевидно, что произведения искусства являются специфическими объектами, обладающими присущими только им качествами (например, исторической или художественной ценностью, связью с определенной исторической личностью). При этом также очевидно, что данные объекты требуют специального порядка учета, обеспечивающего отражение их в реальной оценке – то есть отражение в учете произведений искусства должно давать надежную и уместную информацию о реальной стоимости активов предприятия.

Актуальность темы статьи обусловлена увеличением интереса частных и юридических лиц к приобретению произведений искусства в качестве вложения денежных средств, а также отсутствием методологической базы для корректной организации учета применительно к данным объектам.

Основной целью исследования является выявление и анализ специфических гражданско-правовых отношений, связанных с произведениями искусства, разработка и обоснование базовых принципов отражения данных объектов в учете.

Научная новизна основных положений диссертационного исследования заключается в теоретическом обосновании и разработке вариантов методологического и практического решения проблем ведения бухгалтерского учета произведений искусства на предприятиях различной формы собственности и организационно-правовой формы.

В статье отражены следующие основные научные результаты:

- дана классификация произведений искусства;
- исследованы гражданско-правовые аспекты отношений, связанных с оборотом произведений искусства;
- определен круг субъектов-правообладателей;
- выявлены и проанализированы наиболее актуальные проблемы, касающиеся отражения в бухгалтерском учете произведений искусства;
- рассмотрена практика Великобритании по отражению в учете данного вида объектов.

Статья рекомендуется к публикации в издании «Аудит и финансовый анализ».

Хмельницкая З.Б., д.э.н., профессор, ГОУ ВПО «Уральский государственный экономический университет».

2.2. ACTUAL QUESTIONS OF THE ACCOUNT OF WORKS OF ART

I.R. Konovalova, Doctor of economics;
E.S. Rafeeva, the competitor

In the article are presented the pressing questions, connected with reflection in the account of works of art. The problems arising with an estimation of considered actives are considered, also like the problems of definition of their current market cost. Also in the article examin the international practice of the account of works of art, their definition as active of the enterprise, and also the order of reference of products of art to the fixed assets of the enterprise.

Literature

1. Civil Code of the Russian Federation.
2. Law of the Russian Federation №4804-1 of April 15, 1993 on the Export and Import of Cultural Values.
3. Federal Law №54-FZ of May 26, 1996 on Museum Fund of Russian Federation and Museums in Russian Federation.
4. Decision of the Government of the Russian Federation №179 of February 12, 1998 on the Approval of Regulation on Museum Fund of Russian Federation, on Federal Catalogue of Museum Fund of Russian Federation, on licensing of activity of Museum or Russian Federation.
5. All-Russian classifier of capital assets.
6. Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation №26n of March 30, 2001 on the Approval of Regulations on Business Accounting, «Recording of the Fixed Assets PBU 6/01».
7. Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation № 153n of December 27, 2007 on the Approval of Regulations

- on Business Accounting, «Recording of the Intangible Assets PBU 14/2007».
8. Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation № 34n of July 29, 1998 on the Approval of Regulations on Business Accounting and Statement.
 9. A.Bonner, Legal dispute, according with works of art – «Legislation», №3, 4, 5, 6, 7, March-July 2005.
 10. IA «Arhangelsk' news», August 22, 2006.
 11. I.Konovalova. Accounting. Course of lections – Ekaterinburg, «Poligrafist», 2006-p. 11.
 12. D.Pshenichenko. Accounting of fixed assets on IFRS and RPBU – «International accounting», №6, 8, June, July 2007;
 13. R.Tumasian. Accounting – M., «Omega-L», 2009 – p. 173, 174.

Keywords

Accountancy; works of art; cultural heritage; property right; copyright; assets; fixed assets; intangible assets; valuation; market value; fair value.