

## ДОСЛІДЖЕННЯ СУТНОСТІ НЕМАТЕРІАЛЬНОЇ КУЛЬТУРНОЇ СПАДЩИНИ В КОНТЕКСТІ ЇЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

© 2017 ГЕРАСИМЕНКО О. М.

УДК 657

**Герасименко О. М. Дослідження сутності нематеріальної культурної спадщини в контексті її бухгалтерського обліку**

Поняття «нематеріальна культурна спадщина» увійшло в науковий обіг та міжнародні правові акти після тривалого обговорення і дискусій в експертному середовищі. Метою статті є дослідження сутності нематеріальної культурної спадщини, особливостей її ідентифікації та можливостей визнання об'єктом бухгалтерського обліку. В Україні термін «нематеріальна культурна спадщина» так і не набув поширення серед суб'єктів діяльності у сфері культури та в нормативно-правових актах. Як об'єкт бухгалтерського обліку нематеріальна культурна спадщина частково розглядається в міжнародних стандартах бухгалтерського обліку в державному секторі. Жодний національний стандарт особливостей визнання та формування у бухгалтерському обліку інформації про об'єкти нематеріальної культурної спадщини не встановлює. Зроблено висновок, що заперочкою вдосконалення підходів до обліку як матеріальних, так і нематеріальних активів з культурним, історичним значенням є їх об'єднання за встановленими ознаками в групу «Активи спадщини», що можливе при розробці окремого стандарту обліку для таких активів. Ведення бухгалтерського обліку нематеріальної культурної спадщини не суперечить Рекомендаціям ЮНЕСКО та є важливим для управління такими активами.

**Ключові слова:** нематеріальна спадщина, активи спадщини, нематеріальні активи спадщини.

**Табл.:** 1. **Бібл.:** 19.

**Герасименко Ольга Миколаївна** – старший викладач кафедри бухгалтерського обліку, Університет державної фіскальної служби України (вул. Університетська, 31, Ірпінь, Київська область, 08201, Україна)

**E-mail:** cina@ukr.net

УДК 657

UDC 657

**Герасименко О. Н. Исследование сущности нематериального культурного наследия в контексте его бухгалтерского учета**

Понятие «нематериальное культурное наследие» вошло в научный оборот и международные правовые акты вследствие длительных обсуждений и дискуссий в экспертной среде. Целью статьи является исследование сущности нематериального культурного наследия, особенностей его идентификации и возможностей признания объектом бухгалтерского учета. В Украине термин «нематериальное культурное наследие» так и не получил распространения среди субъектов деятельности в сфере культуры и в нормативно-правовых актах. В качестве объекта бухгалтерского учета нематериальное культурное наследие частично рассматривается в международных стандартах бухгалтерского учета в государственном секторе. Ни один национальный стандарт особенностей признания и формирования в бухгалтерском учете информации об объектах нематериального культурного наследия не устанавливает. Сделан вывод, что залогом совершенствования подходов к учету как материальных, так и нематериальных активов с культурным, историческим значением является их объединение по соответствующим признакам в группу «Активы наследия», что возможно при разработке отдельного стандарта учета для таких активов. Ведение бухгалтерского учета нематериального культурного наследия не противоречит рекомендациям ЮНЕСКО и является важным для управления такими активами.

**Ключевые слова:** нематериальное наследие, активы наследия, нематериальные активы наследия.

**Табл.:** 1. **Библ.:** 19.

**Герасименко Ольга Николаевна** – старший преподаватель кафедры бухгалтерского учета, Университет государственной фискальной службы Украины (ул. Университетская, 31, Ирпень, Киевская область, 08201, Украина)

**E-mail:** cina@ukr.net

**Gerasyenko O. M. Studying the Essence of the Intangible Cultural Heritage in the Context of its Accounting**

The concept of «intangible cultural heritage» came into the scientific circulation, as well as the international legal acts, as a result of lengthy discussions and deliberations in the expert environment. The article is aimed at studying the essence of the intangible cultural heritage, features of its identification and possibilities for its recognition as an object of accounting. In Ukraine, the term «intangible cultural heritage» has not yet gained currency among actors in the sphere of culture and in the legal and regulatory acts. As an object of accounting, intangible cultural heritage is being partly considered in the international accounting standards in the public sector. Features of recognition and formation of accounting information on the intangible cultural heritage objects are not provided by any of the national standards. It has been concluded that a prerequisite to improving the approaches to account both the material and the intangible assets with the cultural, historical value is combining them on relevant characteristics in a group of «Heritage assets» that would be possible when developing a separate accounting standard for such assets. Accounting of the intangible cultural heritage does not contradict the UNESCO recommendations and is important for management of such assets.

**Keywords:** intangible heritage, heritage assets, intangible assets of heritage.

**Tbl.:** 1. **Bibl.:** 19.

**Gerasyenko Olga M.** – Senior Lecturer of the Department of Accounting, The University of the State Fiscal Service of Ukraine (31 Universytetska Str, Irpin, Kyiv region, 08201, Ukraine)

**E-mail:** cina@ukr.net

У зарубіжній та вітчизняній науці протягом останніх десятиліть спостерігається посилення інтересу до змісту понять «культурна спадщина», «культурні цінності», «активи спадщини» тощо, а також до формування нової стратегії з їх охорони, у тому числі ідентифікації, оцінки, обліку. Зокрема, встановлено тенденцію до розширеного розуміння сутності культурної спадщини внаслідок обґрунтованого включення до її

складу нематеріальної культурної спадщини. На міжнародному рівні цьому сприяли багаторічні численні дослідження ЮНЕСКО. Поряд з цим, у Системі статистики культури ЮНЕСКО зазначено, що деякі види нематеріальної культурної спадщини надзвичайно важко піддаються кількісному і якісному виміру, а для розробки відповідних інструментів їх виміру необхідна подальша методологічна робота [1]. Зазначене актуалізує необхід-

ність дослідження можливостей ідентифікації нематеріальної культурної спадщини та її визнання об'єктом бухгалтерського обліку.

Розвитку теорії та практики бухгалтерського обліку в державному секторі сприяли роботи цілого ряду українських учених, але поряд з цим цілісні наукові дослідження щодо сутності, визнання та обліку нематеріальної культурної спадщини відсутні. Поряд з цим сутність нематеріальної культурної спадщини досліджена в працях ряду вітчизняних і зарубіжних фахівців суміжних галузей, таких як: Ю. Кавада, В. Литовченко, К. Мацуура, Б. Платонов та інших.

*Метою* статті є дослідження сутності нематеріальної культурної спадщини, особливостей її ідентифікації та можливостей визнання об'єктом бухгалтерського обліку.

**П**оняття «нематеріальна культурна спадщина» ввійшло в науковий обіг після тривалого обговорення і дискусій в експертному середовищі. Ряд авторів вважають, що формування системи охорони та збереження нематеріальної культурної спадщини розпочалося в 1973 р., коли уряд Болівії звернувся до ЮНЕСКО із пропозицією розробити принципи регламентації, розвитку та поширення фольклору [2]. Інші стверджують, що про нематеріальність деяких видів культурної спадщини людства вперше в історії ЮНЕСКО розпочали мову на Всесвітній конференції в Мехіко в 1982 р. [3]. У будь-якому разі результатом стало прийняття в 1989 р. ЮНЕСКО та Світовою організацією інтелектуальної власності Рекомендацій по збереженню традиційної культури та фольклору [4]. У цьому ж році у Вашингтоні ЮНЕСКО спільно зі Смітсонівським інститутом організувала конференцію на тему «Глобальна оцінка Рекомендацій по збереженню фольклору» [5]. Важливим результатом даного заходу було введення поняття «нематеріальна культурна спадщина». У 2000 р. пріоритетною темою Всесвітньої доповіді ЮНЕСКО «Культурне розмаїття, конфлікти та плюралізм» стала проблема збереження та розвитку спільної культурної спадщини, доповнення її нематеріальним компонентом [6, с. 165]. Одним з найбільш значимих результатів дискусій щодо нематеріальної культурної спадщини на міжнародному рівні стало представлення проекту «Проголошення шедеврів усної та нематеріальної спадщини», в якому знайшли своє відображення зразки, що мають виняткову цінність для людства, а також спадщина, яка опинилася під загрозою зникнення [7]. У подальшому, на 32-й сесії Генеральної конференції ЮНЕСКО у 2003 р., ухвалено Конвенцію про охорону нематеріальної культурної спадщини [8]. Як зауважив Генеральний директор ЮНЕСКО К. Мацуура, в рамках Конвенції про охорону нематеріальної культурної спадщини вперше було запропоновано міжнародні механізми, що дозволили ідентифікувати, передавати та підвищувати цінність форм вираження нематеріальної культурної спадщини з одночасним стимулюванням міжнародного співробітництва та допомоги [9]. У доповіді К. Мацуура також зауважив, що охорона нематеріальної культурної спадщини з 1999 р. стала одним з пріоритетів ЮНЕСКО [9].

У Конвенції про охорону нематеріальної культурної спадщини поняття «нематеріальна культурна спадщина» тлумачиться як «звичаї, форми представлення та вираження, знання та навички, а також пов'язані з ними інструменти, предмети, артефакти та культурні простори, визнані спільнотами, групами і, в деяких випадках, окремими особами як складові їхньої культурної спадщини» [8]. До об'єктів охорони нематеріальної культурної спадщини було віднесено: усні традиції та форми вираження, зокрема в мові як носії нематеріальної культурної спадщини; виконавські мистецтва; звичаї, обряди, свята; знання і звичаї, що стосуються природи та всесвіту; знання і навички, пов'язані з традиційними ремеслами [8]. У Конвенції визначено такі заходи, спрямовані на охорону нематеріальної культурної спадщини, як: ідентифікація, документування, дослідження, збереження, захист, популяризація, підвищення її ролі, передача, головним чином за допомогою формальної та неформальної освіти, а також відродження різних аспектів такої спадщини [8].

На сьогодні ЮНЕСКО сформовано ряд списків (реєстрів) нематеріальної культурної спадщини людства та практик її охорони, зокрема: Список нематеріальної культурної спадщини, що потребує термінової охорони; Репрезентативний список нематеріальної культурної спадщини людства; Реєстр передового досвіду. Правом номінування до списків нематеріальної культурної спадщини користуються країни, які ратифікували Конвенцію про охорону нематеріальної культурної спадщини (151 держава). Перш ніж подавати елементи до розгляду, будь-яка країна повинна мати свої національні переліки нематеріальної культурної спадщини [3].

**У**країна приєдналася до Конвенції про охорону нематеріальної культурної спадщини у 2008 р. Прийняття Закону України «Про приєднання України до Конвенції про охорону нематеріальної культурної спадщини» [10] було важливим насамперед з огляду на те, що до цього законодавство України не містило будь-яких правових норм, які б визначали, що саме слід вважати нематеріальною культурною спадщиною, а також зобов'язання держави щодо її збереження та розвитку [2]. Таким чином, цей закон відкрив нові можливості для реалізації стратегії охорони культурної спадщини в Україні.

Важливо відмітити, що з часу прийняття Закону України «Про приєднання України до Конвенції про охорону нематеріальної культурної спадщини» [10] термін «нематеріальна культурна спадщина» так і не набув поширення серед суб'єктів діяльності у сфері культури та у правовому полі, що регулює цю діяльність. Разом з тим, окремі зрушення в напрямку охорони нематеріальної культурної спадщини все ж таки зроблено.

*По-перше*, у Законі України «Про культуру» закріплено визначення терміна «нематеріальна культурна спадщина», а саме: «нематеріальна культурна спадщина – звичаї, форми показу та вираження, знання, навички, що передаються від покоління до покоління, постійно відтворюються спільнотами та групами під впливом їхнього досвіду, оточення, взаємодії з природою, історії та формують у них почуття самотності та наступності,

сприяючи таким чином повазі до культурного розмаїття і творчості людини» [11].

По-друге, Міністерство культури України видало наказ про затвердження примірного зразка форми облікової картки об'єкта (елемента) нематеріальної культурної спадщини України та визначення об'єктів нематеріальної культурної спадщини України [12]. До Переліку потрапили такі об'єкти нематеріальної культурної спадщини: козацькі звичаї, традиції, ігри, танці та вправи; косівська кераміка та опішнянська кераміка; кролевецькі ткани рушники, петриківський розпис, писанкарство. Крім того, підприємствам, установам та організаціям, що забезпечують створення належних умов для збереження та передачі нематеріальної культурної спадщини, доручено в місячний термін забезпечити виготовлення облікових карток на відповідні об'єкти (елементи) нематеріальної культурної спадщини [12]. Останні роки також активно проводиться робота з формування об'єктів нематеріальної культурної спадщини на регіональному рівні. Крім того, косівська кераміка та петриківський розпис номіновані до Репрезентативного списку нематеріальної культурної спадщини людства ЮНЕСКО.

Таким чином, питання ідентифікації, документування, дослідження, збереження, захисту, популяризації, передачі тощо нематеріальної культурної спадщини є предметом нормативно-правового регулювання як на міжнародному, так і на національному рівні.

Слід зазначити, що запорукою розвитку бухгалтерського обліку є його вчасна реакція на реалії сьогодення.

Це стосується і необхідності встановлення можливостей та особливого підходу до відображення в системі бухгалтерського обліку як культурної спадщини в цілому, так і нематеріальної культурної спадщини зокрема.

При дослідженні Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному обліку встановлено, що в МСБО ДС 17 «Основні засоби» [13] наведено особливі ознаки та приклади активів, які мають культурне, історичне значення або певне значення для середовища, та об'єднано такі активи поняттям «активи спадщини». Крім активів культурної спадщини, до активів спадщини віднесено і, наприклад, заповідні зони і природні заповідники [13]. Поряд з цим, облік нематеріальних активів МСБО ДС 17 «Основні засоби» не регулюється, а це значить, що нематеріальна культурна спадщина як складова активів спадщини в стандарті не розглядається. Натомість у січні 2010 р. прийнято МСБО ДС 31 «Нематеріальні активи» [14], в якому значна увага приділена нематеріальним активам спадщини, а саме – наведено особливості їх визнання, ознаки, порядок розкриття інформації (табл. 1).

Наведені в табл. 1 витяги з МСБО ДС 31 «Нематеріальні активи» щодо нематеріальних активів спадщини в основному збігаються з рекомендаціями, які містяться в МСБО ДС 17 «Основні засоби» щодо активів спадщини. У стандартах наведено лише різні приклади об'єктів дослідження, а саме: прикладами активів спадщини є історичні будівлі і пам'ятники, місця археологічних розкопок, заповідні зони і природні заповідники, твори мистецтва; прикладами нематеріальних активів спадщини є

Таблиця 1

Рекомендації МСБО ДС 31 «Нематеріальні активи» щодо нематеріальних активів спадщини

Критерії, що розкриваються	Зміст критеріїв
Визначення терміна	Деякі нематеріальні активи визнаються як нематеріальні активи спадщини через їх культурне, природне чи історичне значення
Приклад об'єкта дослідження	Записані матеріали важливих історичних подій і право використання портретів відомої громадської особи, наприклад на поштових марках або колекційних монетах
Ознаки об'єкта дослідження	а) малоімовірно, що їх культурна, природна, освітня та історична цінність може бути повністю відображена у фінансовій оцінці, заснованій виключно на ринковій вартості; б) юридичні та/або встановлені законом зобов'язання можуть забороняти або суттєво обмежувати їх вибуття шляхом продажу; в) їх вартість може збільшуватися з часом; г) може бути важко визначити строк їх корисного використання, який, у деяких випадках, може досягати декількох століть
Обов'язковість визнання	Стандарт не вимагає, щоб організація визнавала нематеріальні активи спадщини
За якою вартістю оцінюється	Наявність як майбутніх економічних вигод, так і можливостей корисного використання може вплинути на вибір методу оцінки
Особливості оцінки окремих об'єктів	Деякі нематеріальні активи спадщини мають майбутні економічні вигоди або можливість корисного використання, що відрізняються від їх успадкованої вартості. У таких випадках вони можуть визнаватися і оцінюватися подібно до інших нематеріальних активів
Розкриття інформації у звітності	Організації, які визнають нематеріальні активи спадщини, зобов'язані розкривати інформацію щодо цих активів з таких питань: а) використаний метод оцінки; б) метод нарахування амортизації, якщо така нараховується; в) повна балансова вартість; г) накопичена сума амортизації на кінець періоду, якщо така є; е) звірка балансової вартості на початок і кінець періоду з розкриттям її компонентів

записані матеріали важливих історичних подій і право використання портретів відомої громадської особи, наприклад на поштових марках або колекційних монетах. Тобто в МСБО ДС 17 «Основні засоби» [13] та МСБО ДС 31 «Нематеріальні активи» [14] дублюється інформація щодо активів спадщини та нематеріальних активів спадщини, при цьому ймовірно, що основна різниця між цими активами лише в ознаці матеріальності. Також за наведеними ознаками нематеріальних активів спадщини абсолютно зрозуміло, що вони включають в себе зокрема й об'єкти нематеріальної культурної спадщини. Поряд з цим, наведені в МСБО ДС 31 «Нематеріальні активи» [14] приклади нематеріальних активів спадщини дещо суперечливі. Адже, наприклад, право використання портретів відомої громадської особи навряд чи є нематеріальною культурною спадщиною, хоч і є нематеріальним активом, який може і повинен бути ідентифікований і оцінений. Таким чином, важливо більш чітко виокремити нематеріальні активи, які у відповідності до Конвенції про охорону нематеріальної культурної спадщини [8] є нематеріальною культурною спадщиною, із загальної сукупності нематеріальних активів.

У національних стандартах бухгалтерського обліку в державному секторі замість терміна «активи спадщини» використовують термін «музейні фонди», який за законодавством України стосується виключно музейних предметів, музейних колекцій, музейних зібрань, предметів музейного значення [15]. У результаті ґрунтовних досліджень зроблено висновки, що 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 [15]. Щодо нематеріальної культурної спадщини чи нематеріальних активів спадщини в цілому, то жодний національний стандарт, зокрема і НП(С) БОДС 122 «Нематеріальні активи» [16], особливостей визнання та формування в бухгалтерському обліку інформації про такі активи не встановлює.

При дослідженні міжнародних і національних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі зроблено висновок, що запорукою вдосконалення підходів до обліку як матеріальних, так і нематеріальних активів з культурним, історичним значенням або певним значенням для середовища є їх об'єднання за встановленими ознаками в окрему групу «Активи спадщини», що можливе при розробці окремого стандарту обліку для таких активів. Це дозволить уникнути дублювання інформації в стандартах. Дані питання, зокрема, ґрунтовно розглядалося й на міжнародному рівні на засіданні Ради з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі при Міжнародній федерації бухгалтерів у вересні 2015 р. за результатами вивчення досвіду різних країн, таких як Великобританія, Франція, Південна Африканська Республіка та інших [15].

Важливим також є встановлення особливостей ідентифікації та можливостей визнання об'єктом бух-

галтерського обліку нематеріальної культурної спадщини. Адже про складність кількісного та якісного виміру деяких видів нематеріальної культурної спадщини зазначено як у дослідженнях ЮНЕСКО, так і в працях окремих дослідників. До того ж, погляди окремих дослідників щодо сутності та визнання нематеріальної культурної спадщини є досить суперечливими.

У Системі статистики культури ЮНЕСКО зазначено, що «унікальною рисою нематеріальної культурної спадщини є те, що її можна визначити як таку, коли співтовариство визнає її як частину своєї спадщини. Інакше кажучи, в її вираженні або практиці немає нічого такого, що дало б змогу стороннім (урядам, статистикам, дослідникам) визначити її як нематеріальну культурну спадщину. Тому ідентифікація, як і визначення нематеріальної культурної спадщини, залишається прерогативою громад, груп, а в деяких випадках – окремих осіб, які створюють, зберігають і передають цю спадщину. Нематеріальна культурна спадщина не може розглядатися як окрема область культурної діяльності або виробництва; швидше вона знаходить відображення в усіх культурних сферах. Наприклад, нематеріальна культурна спадщина може відображатися в художніх промислах або виконавських мистецтвах. Тому вона представлена як наскрізна область в системі статистики культури» [1].

Ю. Кавада у праці «Ініціативи щодо захисту нематеріальних об'єктів культурної спадщини» зазначає, що поділ спадщини на матеріальну та нематеріальну не є абсолютним. Часто обидва види спадщини виявляються тісно взаємопов'язаними та існують як два виміри одного об'єкта [17, с. 168–169].

В окремих дослідженнях, присвячених формуванню вартості культурних цінностей чи нерухомих об'єктів культурної спадщини, вказується, що така вартість базується на моделі двох активів: сумі вартостей активів матеріального та нематеріального [18, с. 149]. Є. Яскевич, досліджуючи формування вартості будівель – об'єктів культурної спадщини, зазначає, що вона формується за рахунок вартості матеріального «носія» та вартості вкладу нематеріального активу в носій. У зв'язку з цим при проведенні оцінки важливо встановити ступінь впливу нематеріального активу на об'єкт нерухомоті [19].

Таким чином, у працях дослідників існують різні підходи до розуміння сутності нематеріальної культурної спадщини, її зв'язку з матеріальною спадщиною, особливостей виміру тощо, що актуалізує подальші дослідження в зазначеному напрямку. Вважаємо, що найбільш чітко і ґрунтовно сутність нематеріальної культурної спадщини розкрито в Конвенції про охорону нематеріальної культурної спадщини [8], яку необхідно брати за основу і при дослідженні ідентифікації та можливостей відображення нематеріальної культурної спадщини в системі бухгалтерського обліку.

З одного боку, розгляд питання щодо бухгалтерського обліку нематеріальної культурної спадщини певною установою здається абсурдним. Адже як, наприклад, облікувати українське декоративно-орнаментальне малярство – петриківський розпис? З іншого боку, якщо певний об'єкт пройшов процес ідентифікації, включає-

ний до Переліку елементів нематеріальної культурної спадщини, закріплений за відповідною установою (підприємством, організацією), на нього заведено облікову картку об'єкта (елемента) нематеріальної культурної спадщини, то чому цей об'єкт не може бути розглянутий як нематеріальний актив, що знаходиться на відповідальному зберіганні, та відображений у системі позабалансового обліку? Це абсолютно відповідає завданням, які ставляться перед відповідальною установою (підприємством, організацією) щодо створення належних умов для збереження та передачі певного об'єкта нематеріальної культурної спадщини. При цьому вважаємо, що першочергово об'єкт нематеріальної культурної спадщини можна оцінити за умовною вартістю, наприклад в 1 гривню. У подальшому вартість доцільно збільшувати на витрати, пов'язані з дослідженням, збереженням, захистом, популяризацією, передачею, відродженням тощо об'єкта спадщини. Такий облік забезпечить необхідною інформацією як для контролю за цільовим використанням коштів, так і для прийняття управлінських рішень. Крім того, його ведення не суперечить Рекомендаціям ЮНЕСКО, відповідно до яких культурна спадщина має дуальну природу, а саме: економічну та духовну складові. У Системі статистики культури ЮНЕСКО зазначено, що «область культурної спадщини характеризується моделлю, відмінною від інших. Велика частина діяльності в цій галузі пов'язана зі збереженням і охороною. У цьому плані з економічної точки зору культурна спадщина є активом. Цінність активів може підвищуватися або знижуватися залежно від того, в якому вони підтримуються стані» [1]. У Всесвітній доповіді ЮНЕСКО «Культурне розмаїття, конфлікти та плюралізм» звертається увага на необхідність удосконалення механізму економічної підтримки захисту спадщини. Як підкреслюється в доповіді, концепція культурної спадщини як культурного капіталу повинна містити збалансовану оцінку одночасно культурної та економічної цінності об'єктів спадщини [6, с. 138].

## ВИСНОВКИ

Нематеріальна культурна спадщина поєднує в собі унікальні зразки духовної культури різних націй та народностей. Популяризація нематеріальної культурної спадщини сприяє її визнанню та охороні за підтримки світової спільноти, а також підвищує позитивний імідж країни.

Проведені дослідження свідчать, що в Україні термін «нематеріальна культурна спадщина» так і не набув поширення серед суб'єктів діяльності у сфері культури та в нормативно-правових актах, що регулюють цю діяльність. У працях дослідників існують різні підходи до розуміння сутності нематеріальної культурної спадщини. Як об'єкт бухгалтерського обліку нематеріальна культурна спадщина частково розглядається в міжнародних стандартах бухгалтерського обліку в державному секторі. Жодний національний стандарт особливостей визнання та формування в бухгалтерському обліку інформації про об'єкти нематеріальної культурної спадщини не встановлює. Запорукою вдосконалення підходів до обліку як матеріальних, так і нематеріаль-

них активів з культурним, історичним значенням або певним значенням для середовища є їх об'єднання за встановленими ознаками в окрему групу «Активи спадщини», що можливе при розробці окремого стандарту обліку для таких активів. Уведення бухгалтерського обліку нематеріальної культурної спадщини не суперечить Рекомендаціям ЮНЕСКО та має важливе значення для управління такими активами. ■

## ЛІТЕРАТУРА

1. Система статистики культури ЮНЕСКО-009 (ССК)/ UNESCO Institute for Statistics, Montreal, Quebec, Canada, 2010. URL: <http://www.uis.unesco.org/culture/Documents/framework-cultural-statistics-culture-2009-rus.pdf>
2. Литовченко В. В. Роль ЮНЕСКО в охороні та збереженні культурної спадщини в Україні (1954–2010 рр.): дис. ... канд. іст. наук: 07.00.02. Київ, 2014. 242 с.
3. Об'єкти Світової спадщини ЮНЕСКО в Україні: пам'ятка/ уклад. О. О. Скаченко, наук. ред. Ю. М. Ключко. Київ: Вид. центр КНУКіМ, 2014. 71 с.
4. Рекомендация о сохранении фольклора (15 ноября 1989 г.) // Нормативные акты ЮНЕСКО по охране культурного наследия: Конвенции. Протоколы. Резолюции. Рекомендации. М.: ЮниПринт, 2002. С. 217–223.
5. Доклад о предварительном исследовании по вопросу о целесообразности международного регулирования – на основе нового нормативного правового акта – охраны традиционной культуры и фольклора. 161EX/15 (Париж, 16 мая 2001 г.). URL: <http://unesdoc.unesco.org/images/0012/001225/122585r.pdf>
6. Всемирный доклад ЮНЕСКО по культуре, 2000+: Культурное многообразие: конфликт и плюрализм. Париж: ЮНЕСКО, 2000. 416 с.
7. Шедевры устного и нематериального наследия человечества. Провозглашения 2001, 2003 и 2005 гг. URL: <http://www.unesco.ru/media/docs/2010/Shedevry.pdf>
8. Конвенция ЮНЕСКО «Про охорону нематеріальної культурної спадщини». Міжнародний документ від 17 жовтня 2003 р. № 995\_d69. URL: [http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/995\\_d69](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/995_d69)
9. Мацуура К. Предисловие // Шедевры устного и нематериального наследия человечества. Провозглашения 2001, 2003 и 2005 гг. Париж-М.: ООО «Новая элита», 2008. 104 с.
10. Закон України «Про приєднання України до Конвенції про охорону нематеріальної культурної спадщини» від 6 березня 2008 р. № 132-17. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/132-17>
11. Закон України «Про культуру» від 14 грудня 2010 р. № 2778-VI. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2778-17>
12. Наказ Мінікультури України «Про затвердження примірного зразка форми облікової картки об'єкта (елемента) нематеріальної культурної спадщини України та визначення об'єктів нематеріальної культурної спадщини» від 14 грудня 2012 р. № 1521. URL: [http://mincult.kmu.gov.ua/mincult\\_old/uk/publish/article/318477?jsessionid=7E78C90FF4E20FB28482C3DC95C896BC.app1](http://mincult.kmu.gov.ua/mincult_old/uk/publish/article/318477?jsessionid=7E78C90FF4E20FB28482C3DC95C896BC.app1)
13. IPSAS 17 – Property, plant and equipment. December 2001. URL: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ipsas-17-property-plant-2.pdf>
14. IPSAS 31 – Intangible Assets. January 2010. URL: [http://www.ifac.org/system/files/publications/files/B7%20IPSAS\\_31.pdf](http://www.ifac.org/system/files/publications/files/B7%20IPSAS_31.pdf)
15. Герасименко О. М. Дослідження сутності активів спадщини як категорії термінологічного апарату бухгалтерського обліку. *Технологический аудит и резервы производства*. 2016. № 6/4 (32). С. 4–9.

16. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. № 1202. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1018-10>

17. Кавада Ю. Инициативы по защите нематериальных объектов культурного наследия // Всемирный доклад ЮНЕСКО по культуре, 2000+: Культурное многообразие: конфликт и плюрализм. Париж: ЮНЕСКО, 2000. С. 168–169.

18. Платонов Б. О. Основи оціночної діяльності: підручник. Київ: НАККіМ, 2013. 227 с.

19. Яскевич Е. Е. Теория и практика оценки зданий памятников культурного наследия. *Имущественные отношения в Российской Федерации*. 2009. № 6 (93). С. 70–88.

**Науковий керівник – Калюга Є. В.**, доктор економічних наук, професор, заслужений економіст України, завідувач кафедри обліку і оподаткування Національного університету біоресурсів і природокористування України (Київ)

## REFERENCES

“Doklad o predvaritelnom issledovanii po voprosu o tseleobraznosti mezhdunarodnogo regulirovaniya – na osnove novogo normativnogo pravovogo akta – okhrany traditsionnoy kul'tury i folklor. 161EX/15 (Parizh, 16 maya 2001 g.)” [Report on the preliminary study on the feasibility of international regulation on the basis of a new legislative act - the protection of traditional culture and folklore. 161EX/15 (Paris, 16 may 2001)]. <http://unesdoc.unesco.org/images/0012/001225/122585r.pdf>

Herasymenko, O. M. “Doslidzhennia sutnosti aktyviv spadshchyny yak katehorii terminolohichnoho aparatu bukhhalterskoho obliku” [The research entity assets heritage as a category accounting terminology]. *Tekhnologicheskyy audit i rezervy proizvodstva*, no. 6/4 (32) (2016): 4-9.

“IPSAS 17 – Rroperty, plant and equipment” IPSASB, December 2001. <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ipsas-17-property-plant-2.pdf>

“IPSAS 31 – Intangible Assets” IPSASB, January 2010. [http://www.ifac.org/system/files/publications/files/B7%20IPSAS\\_31.pdf](http://www.ifac.org/system/files/publications/files/B7%20IPSAS_31.pdf)

Kavada, Yu. “Initsiatyvy po zashchite nematerialnykh obektov kulturnogo naslediya” [Initiatives for the protection of intangible cultural heritage]. *Vsemirnyy doklad YuNESKO po kulture, 2000+: Kulturnoye mnogoobraziye: konflikt i plyuralizm*. Paris: YuNESKO, 2000. 168-169.

[Legal Act of Ukraine] (2008). <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/132-17>

[Legal Act of Ukraine] (2010). <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2778-17>

[Legal Act of Ukraine] (2012). [http://mincult.kmu.gov.ua/mincult\\_old/uk/publish/article/318477;jsessionid=7E78C90FF4E20FB28482C3DC95C896BC.app1](http://mincult.kmu.gov.ua/mincult_old/uk/publish/article/318477;jsessionid=7E78C90FF4E20FB28482C3DC95C896BC.app1)

Lytovchenko, V. V. “Rol YuNESKO v okhoroni ta zberezheni kulturnoi spadshchyny v Ukraini (1954–2010 rr.)” [The role of UNESCO in the protection and preservation of cultural heritage in Ukraine (1954–2010)]. *Dys. ... kand. ist. n.: 07.00.02*, 2014.

[Legal Act of Ukraine] (2010). <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1018-10>

Matsuura, K. “Predisloviye” [Preface]. In *Shedevry ustnogo i nematerialnogo naslediya chelovechestva. Provozglasheniya 2001, 2003 i 2005 gg.* Paris; Moscow: Novaya elita, 2008.

*Obiekty Svitovoi spadshchyny YuNESKO v Ukraini: pamiatka* [World heritage sites of UNESCO in Ukraine: memo]. Kyiv: VTs KNU-KiM, 2014.

“Pro okhoronu nematerialnoi kulturnoi spadshchyny YuNESKO” [About the safeguarding of the intangible cultural heritage of UNESCO]. Konventsia, Mizhnarodnyi dokument vid 17.10.2003 r. <http://zakon.rada.gov.ua>

Platonov, B. O. *Osnovy otsinochnoi diialnosti* [Basis of the evaluation activities]. Kyiv: NAKKіM, 2013.

“Rekomendatsiya o sokhraneni folklor (15 noyabria 1989 g.)” [The recommendation about preservation of folklore (15 November 1989)].: 217-223. Moscow: YuniPrint, 2002.

“Sistema statistiki kul'tury YuNESKO - 009 (SSK)” [The framework for cultural statistics UNESCO - 009 (SSK)]. UNESCO Institute for Statistics, Montreal, Quebec, Canada, 2010. <http://www.uis.unesco.org/culture/Documents/framework-cultural-statistics-culture-2009-rus.pdf>

“Shedevry ustnogo i nematerialnogo naslediya chelovechestva. Provozglasheniya 2001, 2003 i 2005 gg.” [The masterpieces of the oral and intangible heritage of humanity. The proclamation of the 2001, 2003 and 2005]. <http://www.unesco.ru/media/docs/2010/Shedevry.pdf>

*Vsemirnyy doklad YuNESKO po kulture, 2000+: Kulturnoye mnogoobraziye: konflikt i plyuralizm* [The UNESCO world report on culture 2000+: Cultural diversity conflict and pluralism]. Paris: YuNESKO, 2000.

Yaskevich, E. E. “Teoriya i praktika otsenki zdaniy pamyatnikov kulturnogo naslediya” [Theory and practice of evaluation of buildings of cultural heritage]. *Imushchestvennyye otnosheniya v Rossiyskoy Federatsii*, no. 6 (93) (2009): 70-88.