

DOI: 10.26794/2408-9303-2026-13-4-9-21  
УДК 657(045)  
JEL M41

## Подходы к формированию стоимости и учету объектов культурного наследия в некоммерческих организациях

А.В. Чепулянис<sup>а</sup>, А.В. Титова<sup>б</sup>

<sup>а</sup> ООО «БалтПроект», Санкт-Петербург, Российская Федерация;

<sup>б</sup> Уральский государственный экономический университет, Екатеринбург, Российская Федерация

### АННОТАЦИЯ

В соответствии с формирующейся практикой в некоммерческих организациях учет нематериальных активов осуществляется согласно ФСБУ 14/2022. При этом существуют проблемы, связанные с объектами культурного наследия — отдельной категорией таких активов. Из-за отсутствия четких норм учета, оценки и представления данных об искусстве в финансовой отчетности создается двойственная ситуация. С одной стороны, возникают определенные методологические трудности, а с другой — появляются возможности для разработки индивидуальных подходов, с помощью которых может быть проведена наиболее точная оценка. Учетная задача в данном случае будет заключаться в обеспечении сохранности объектов культурного, исторического и духовного значения. **Целью** исследования явилось определение подходов к бухгалтерскому учету последних для выявления их ценностной составляющей. В ходе работы проведен анализ отечественного и зарубежного опыта в данной сфере, классифицированы критерии видов духовной ценности (эстетическая, художественная, историческая, научная и религиозная [духовно-религиозная]). **Результаты** работы будут полезны сотрудникам финансовых и экономических служб, а также руководству некоммерческих организаций (НКО), в чьем ведении находятся объекты культурного наследия (например, музеи, фонды, общественные организации, исторические общества), статья поможет разобраться, как правильно оценить такой актив для отчетности, обосновать затраты на содержание или реставрацию, а также выстроить учетную политику с учетом специфики объектов культурного наследия (ОКН). В статье разбираются нюансы учета объектов культурного наследия: как отражать объект в балансе, как учитывать источник финансирования (целевые взносы, пожертвования), как фиксировать затраты на сохранение. Это напрямую снижает риск ошибок в отчетности и споров с контролирующими органами. Специалисты по оценке найдут в материале полезные ориентиры: какие подходы (затратный, доходный, сравнительный) и в каких ситуациях уместны для ОКН, как учитывать нематериальную составляющую (историко-культурную ценность), а также какие правовые ограничения (охранные обязательства, зоны охраны) влияют на итоговую стоимость.

**Ключевые слова:** объекты культурного наследия; бухгалтерский учет; нематериальные активы; ФСБУ 14/2022

**Для цитирования:** Чепулянис А.В., Титова А.В. Подходы к формированию стоимости и учету объектов культурного наследия в некоммерческих организациях. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing*. 2026;13(4):9-21. DOI: 10.26794/2408-9303-2026-13-4-9-21

### ORIGINAL PAPER

## Approaches to Value Formation and Accounting of Cultural Heritage Objects in Non-Profit Organizations

A.V. Chepulyanis<sup>a</sup>, A.V. Titova<sup>b</sup>

<sup>a</sup> BaltProekt LLC, Saint Petersburg, Russian Federation;

<sup>b</sup> Ural State University of Economics, Yekaterinburg, Russian Federation

### ABSTRACT

In accordance with the emerging accounting practice, accounting for intangible assets in non-profit organisations is carried out in accordance with FSB 14/2022. At the same time, there are problems related to cultural heritage objects as a separate category of intangible assets. The lack of clear accounting standards, evaluation and presentation of art data in financial statements leads to an ambivalent situation. On the one hand, this entails certain methodological difficulties, and on the other hand, such uncertainty opens up opportunities for the development of individual approaches implying

© Чепулянис А.В., Титова А.В., 2026

the most accurate asset valuation. The accounting task in this case will be to ensure the safety of objects of cultural, historical and spiritual significance. **The purpose of the study** is to determine approaches to accounting for intangible assets, and to evaluate their value component. In the course of the work, domestic and foreign experience in assessing cultural heritage sites was analysed, as well as aesthetic, artistic, historical, scientific religious, spiritual-and-religious criteria for types of spiritual value were classified. **The result** of the research will prove valuable to employees of financial and economic services, as well as to the management of non-profit organisations (NPOs) involved in activity with cultural heritage objects (for example, museums, foundations, public organisations, historical societies). The article will aid to comprehend how correctly evaluate such an asset for reporting, justify the costs of maintenance or restoration, and also build an accounting policy taking into account the specifics of cultural heritage objects (CHN). The article clarifies the nuances of accounting for cultural heritage objects: how to reflect the object on the balance sheet, how to take into account the source of financing (targeted contributions, donations), how to record preservation costs. This directly mitigates the risk of errors in reporting and diminishes disputes with regulatory authorities. Valuation experts will find here useful guidelines regarding the cost-based, income-based, or comparative approaches and what situations are appropriate for cultural heritage objects, how to take into account the intangible component (historical and cultural value), as well as what legal restrictions (protection obligations, protection zones) have an influence on the final value.

**Keywords:** cultural heritage sites; accounting; intangible assets; FSB 14/2022

**For citation:** Chepulyanis A.V., Titova A.V. Approaches to value formation and accounting of cultural heritage objects in non-profit organizations. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2026;13(4):9-21. DOI: 10.26794/2408-9303-2026-13-4-9-21

## ВВЕДЕНИЕ

Начиная с 2024 г. регулирование бухгалтерского учета объектов нематериальных активов (НМА) осуществляется в соответствии с новым федеральным стандартом ФСБУ 14/2022. Данная версия этого нормативного документа (как и предыдущая) не содержит достаточного количества нюансов касательно его применения в отношении деятельности некоммерческих организаций (НКО).

Согласно стандарту в качестве НМА признается имущество НКО, удовлетворяющее следующим критериям:

- не имеет материально-вещественной формы;
- предназначено для использования в ходе работы НКО, направленной на достижение целей, ради которых она создана (как уставной, так и предпринимательской);
- предназначено для применения НКО в течение длительного периода (более 12 мес.);
- обеспечивает достижение уставных целей НКО, ради которых она создана, и приращение ее полезного потенциала, а в случае осуществления предпринимательской деятельности — получение экономических выгод (дохода) в будущем;
- доступ иных лиц к таким активам НКО имеет право ограничить;
- в отношении такого актива при его приобретении (создании) у НКО имеются исключительные права;
- может быть выделено и идентифицировано из других активов или отделено от них [1].

К объектам НМА, в частности, могут быть отнесены:

- результаты интеллектуальной деятельности;
- средства индивидуализации юридического лица, товаров, работ, услуг и предприятий;
- разрешения (лицензии) на осуществление отдельных видов деятельности.

## КЛАССИФИКАЦИЯ ОБЪЕКТОВ КУЛЬТУРНОГО НАСЛЕДИЯ В НЕКОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

*Произведения искусства* представляют собой продукт художественного творчества человека, обладающий культурной идентичностью, материальной и духовной (эстетической, культурной, исторической) ценностями.

Подробная классификация произведений искусства представлена на *рисунке*.

При принятии их к учету в качестве НМА необходимо принимать во внимание следующие нюансы:

- имеет ли объект *срок полезного использования*?
- подвержен ли этот актив *износу* (физическому и моральному)?
- есть ли у актива *рыночная цена и ликвидационная стоимость*?
- *связан ли этот актив с другим физически* (например, изображение на стене храма)?
- обладает ли это произведение искусства какой-либо *духовной (эстетической, культурной, исторической) ценностью*?
- *увеличивается ли ценность* этого произведения искусства со временем или, наоборот, *уменьшается*?
- *существенен ли данный актив с точки зрения отражения и раскрытия информации о нем в финансовой отчетности некоммерческой компании*?

Одним из важнейших признаков НМА выступает отсутствие материально-вещественной формы, однако зачастую такие объекты, (если имеются в виду произведения искусства и литературы) имеют материальный носитель (вещь), в котором выражены результаты интеллектуальной деятельности (книги, картины, иконы, ювелирные изделия).

Поскольку необходимо разделять вещественную и нематериальную составляющие одного актива, у него возникает две стоимостные оценки, и организация, по нашему мнению, должна обеспечить их раздельный учет.

Первая — вещественная (материальная) — составляющая оценивается по сумме фактических затрат на приобретение, создание материального носителя или по расчетной стоимости и отражается в составе основных средств или запасов НКО. Стоимостная оценка и порядок учета такого актива осуществляется по правилам, установленным ФСБУ 5/2019, ФСБУ 6/2020, ФСБУ 26/2020. При этом необходимо обращать внимание на следующие особенности:

- первоначальная стоимость объекта НМА уменьшается на величину расчетной стоимости этого материального носителя (вещи);
- при невозможности определить фактические затраты на приобретение, создание материального носителя (вещи) его расчетная стоимость определяется исходя из его справедливой стоимости, чистой стоимости продажи, стоимости аналогичных ценностей (в этом случае привлекается эксперт-оценщик);
- расчетная стоимость материального носителя (вещи) не может быть выше первоначальной стоимости объекта НМА;
- расчетная стоимость материального носителя (вещи), определенная на момент его признания отдельным объектом бухгалтерского учета, не может быть выше балансовой стоимости объекта НМА<sup>1</sup>.

Организация принимает решение учитывать такой материальный носитель (вещь) отдельно от объекта НМА исходя из принципов рациональности.

Особой проблемой считается оценка стоимости самого НМА, которая складывается из фактических затрат на приобретение/создание актива и его ду-

ховной ценности [2–4]. Порядок включения затрат и формирования первоначальной стоимости НМА регулируется положениями ФСБУ 26/2020, где определен перечень затрат, капитализирующихся в стоимости будущего нематериального актива.

Духовная ценность, в свою очередь, имеет сложную структуру и трудно поддается денежной оценке для отражения в учете и раскрытию в финансовой отчетности (табл. 1).

Проведенное исследование показало, что вопрос определения подходов к отражению духовной ценности в учете и отчетности организации является дискуссионным.

### **ДУХОВНАЯ ЦЕННОСТЬ ПРОИЗВЕДЕНИЙ ИСКУССТВА, СОДЕРЖАЩИХСЯ НА БАЛАНСЕ НЕКОММЕРЧЕСКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ**

Как было отмечено выше, в нормативных документах (РСБУ) порядок учета, оценки, раскрытия информации о произведениях искусства в финансовой отчетности закреплён нечетко, что подразумевает, с одной стороны, определенные методологические ограничения, а с другой — позволяет создать уникальный подход, дающий возможность наиболее объективно провести оценку таких активов, определить способы раскрытия информации о них в отчетности организаций, обеспечивающих их сохранность. [5, 6]

В положениях стандарта ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» говорится о том, что при отсутствии или конкретизации в федеральных стандартах порядка ведения бухгалтерского учета по тем или иным объектам компания имеет право самостоятельно разрабатывать методику их учета, основываясь на международных стандартах финансовой отчетности (МСФО), положениях федеральных и (или) отраслевых стандартов бухгалтерского учета, а также методических рекомендациях и указаниях [7].

Произведения искусства, как правило, находятся на балансе (в оперативном управлении) организаций общественного (государственного) сектора и НКО, содержатся за государственный счет или на средства частных пожертвований и контролируются скорее для культурных, исторических, рекреационных и других общественных целей, чем для извлечения дохода, что характеризует их как общественные блага [1].

Определить первоначальную стоимость таких объектов не всегда возможно, поскольку существуют сложности, вызванные отсутствием аналогов или связанные с процедурой оценки затрат. При

<sup>1</sup> Приказ Минфина России от 30.05.2022 № 86н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы» (зарегистрировано в Минюсте России 28.06.2022 № 69031) URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_420322/9af1df446be62932907c5f5428b24d64e2375332](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_420322/9af1df446be62932907c5f5428b24d64e2375332)

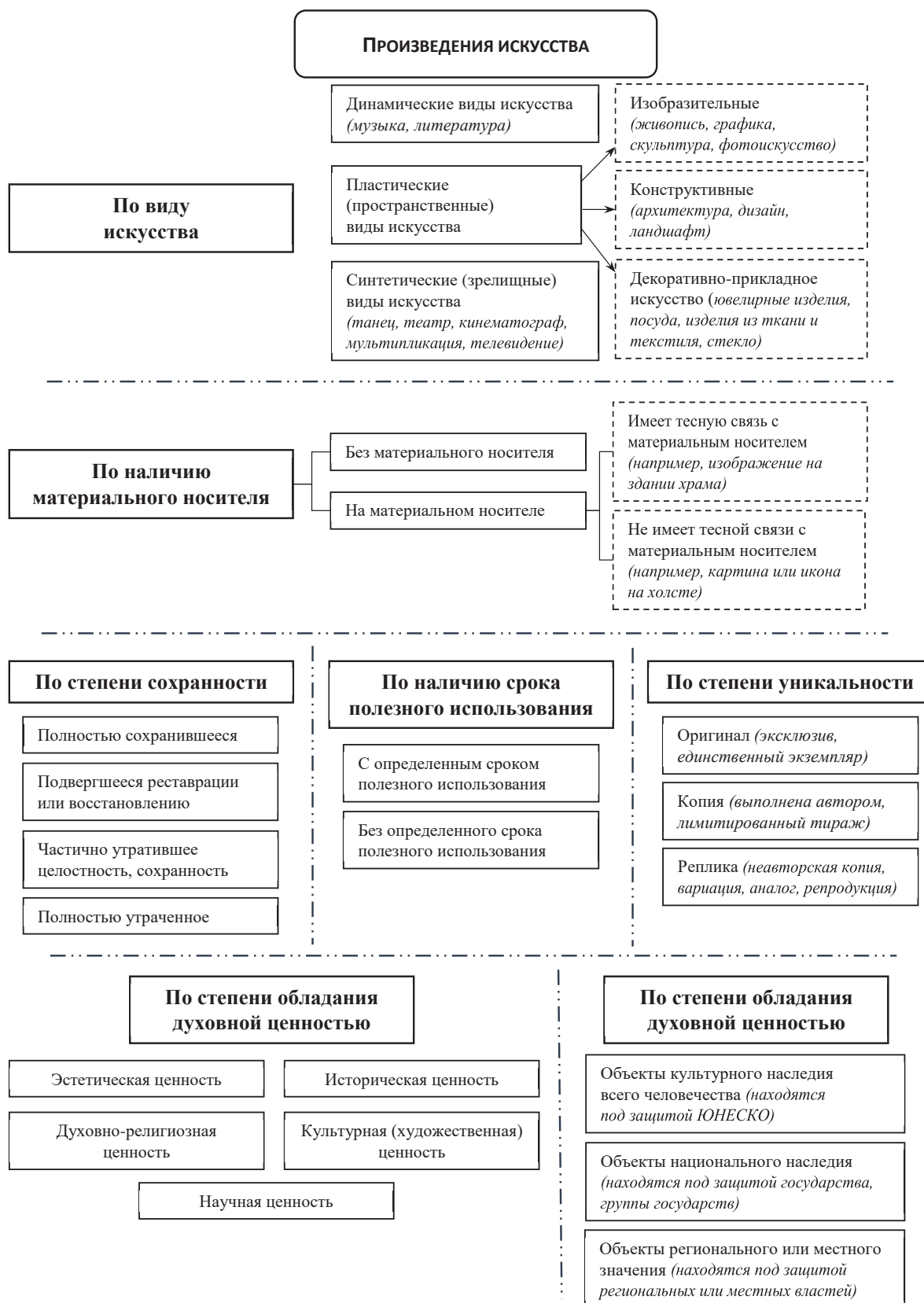


Рис. / Fig. Классификация произведений искусства в целях учета нематериальных активов /  
Classification of Works of Art in Order to Account for Intangible Assets

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

Таблица 1 / Table 1

## Виды духовных ценностей / Types of Spiritual Values

| Вид ценности /<br>Type of value            | Характеристика /<br>Characteristic                                                                                                                                                                      | Критерии оценки / Evaluation criteria                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
|--------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Эстетическая<br>ценность                   | <i>Эстетическая ценность</i> — особая форма индивидуального восприятия объектов окружающего мира с точки зрения их красоты и совершенства, зависящая от уровня культурного, духовного развития личности | <p>Практические критерии оценки:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Гармоничность — соответствие частей целого.</li> <li>• Пропорциональность — правильное соотношение элементов.</li> <li>• Симметричность — уравновешенность композиции.</li> <li>• Выразительность — способность вызывать эмоциональный отклик.</li> <li>• Оригинальность — уникальность и неповторимость.</li> <li>• Функциональность — соответствие назначению.</li> <li>• Целостность — единство всех элементов.</li> </ul> <p>Особенности оценки:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Личностная оценка — формируется на основе индивидуального опыта.</li> <li>• Социальная оценка — определяется культурными и общественными нормами.</li> <li>• Историческая изменчивость — эстетические предпочтения меняются со временем.</li> <li>• Контекстуальность — зависит от окружения и использования</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| Культурная<br>(художественная)<br>ценность | <i>Художественная ценность</i> — это набор свойств, качеств и уникальных особенностей предмета, указывающих на его универсальную социокультурную значимость в области искусства.                        | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Историческая значимость. Произведение оценивается в контексте своей эпохи.</li> <li>• Массовость и элитарность. Произведение может быть ориентировано как на широкую аудиторию, так и на узкий круг ценителей.</li> <li>• Профессиональное мастерство. Качество исполнения, техника, уровень владения материалом. Чем выше мастерство создателей, тем выше ценность произведения.</li> <li>• Концептуальная глубина. Важно оценивать идею, которую хотел донести автор, ее актуальность и значимость</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
| Историческая<br>ценность                   | <i>Историческая ценность</i> — это значимость объекта, связанного с историческими событиями, развитием общества или жизнью выдающихся личностей                                                         | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Связь с историческими событиями — оценка влияния событий, их научного или общественного признания.</li> <li>• Подлинность и сохранность — предпочтение отдается подлинникам, а дефекты и изменения могут снизить ценность.</li> <li>• Уникальность — объект считается уникальным, если он отражает историческую эпоху или является характерным образцом для своего исторического периода или типа.</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| Научная ценность                           | <i>Научная ценность</i> — это значимость научных достижений, результатов исследований и процессов, связанных с наукой, для общества и самой науки                                                       | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Научная новизна (открытие новых закономерностей, разработка оригинальных методов, новые интерпретации известных фактов).</li> <li>• Теоретическая значимость (вклад в развитие фундаментальных наук, укрепление или опровержение существующих теорий, создание предпосылок для дальнейших исследований).</li> <li>• Практическая применимость (возможность использования результатов в технологиях, медицине, образовании, экономике и других сферах, решение конкретных социальных, экологических или технических проблем).</li> <li>• Методологическая корректность (обоснованность выбора методов, воспроизводимость результатов, соответствие этическим стандартам).</li> <li>• Актуальность (соответствие современным научным трендам и запросам общества).</li> <li>• Валидность и достоверность (статистическая значимость результатов, минимизация систематических ошибок, проверка гипотез через независимые эксперименты).</li> <li>• Цитируемость и влияние на научное сообщество и науки в целом.</li> <li>• Междисциплинарность (связь с другими научными областями, интеграция подходов из разных дисциплин).</li> <li>• Долгосрочный эффект (формирование новых научных школ или направлений, влияние на образовательные программы и государственную политику)</li> </ul> |

Окончание таблицы 1 / Table 1 (continued)

| Вид ценности /<br>Type of value | Характеристика /<br>Characteristic                                                                                                                                                | Критерии оценки / Evaluation criteria                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
|---------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Духовно-религиозная ценность    | Духовно-религиозная ценность — это значимость объектов, идей, практик или текстов в контексте их влияния на духовное развитие человека, укрепление веры и связь с трансцендентным | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Связь с сакральным (боговдохновенность и роль в формировании вероучения, способность выражать духовные истины, связь с божественным или святыми).</li> <li>• Нравственно-этическая составляющая (наличие и значение моральных принципов, способность направлять человека к добродетели, милосердию, аскезе).</li> <li>• Ритуально-обрядовые традиции (их роль в поддержании связи с божественным, значимость для духовного перерождения, глубина передачи сакральных смыслов).</li> <li>• Культурно-историческое влияние (формирование цивилизаций, роль религии в передаче культурного кода, отражение духовных идеалов).</li> <li>• Универсальность и инклюзивность (способность отвечать на экзистенциальные вопросы, диалог с другими традициями, толерантность или исключительность, адаптация к современности).</li> <li>• Социальный эффект (сплочение сообщества через обряды, праздники, паломничество; помощь нуждающимся через благотворительность, роль в кризисных ситуациях через поддержку верующих в горе, войнах, болезнях)</li> </ul> |

Источник / Source: составлено авторами / developed by the authors.

Таблица 2 / Table 2

**Подходы к учету и отражению в отчетности предметов искусства и объектов культурного наследия /  
Approaches to Accounting for and Reporting of Art Objects and Cultural Heritage Assets**

| Подход и его адепты /<br>The approach and its adherents                                                                                                                                    | Трактовка подхода / Interpretation of the approach                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | Авторская позиция /<br>Author's position                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>1-й подход:</b><br>предметы искусства и объекты культурного наследия не должны отражаться на балансе организации (Бартон, Карнеги, Маутц, Уолнайзер, Паллот, Стрем, Литтрелл и Томпсон) | Подобные объекты не должны рассматриваться как активы и, таким образом, их не следует капитализировать. Данная позиция основана на том, что в первую очередь общественные блага должны учитываться в качестве активов, находящихся в доверительном управлении, так как выполняют преимущественно общественные цели (культурные, образовательные, развлекательные). Если произведения искусства не имеют финансовой ценности для организации, то сопоставление их с ее обязательствами вводит в заблуждение пользователей отчетности и искажает ее достоверность, поскольку эти активы не могут являться ресурсами для погашения обязательств организации                                                                                    | Такая трактовка относится преимущественно к организациям частного и общественного сектора. Что касается деятельности православных религиозных организаций, то такие объекты полностью вовлечены в процессы духовного производства, напрямую задействованы в богослужебных процессах, служат предметами культа и поклонения                                                                                                                    |
| <b>2-й подход:</b><br>предметы искусства и объекты культурного наследия подлежат отражению в учете и отчетности организации (Роулз, Микаллеф, Пирсон)                                      | Произведения искусства и объекты культурного наследия поддаются коммерческой оценке, даже если они не предназначены для продажи. Сторонники данного подхода проводят аналогию с землей, которая, несомненно, включается в состав активов организации, хотя явных финансовых характеристик не имеет, но при этом существует множество методов финансовой оценки ее стоимости. Произведения искусства могут не иметь рыночной стоимости, но такие затраты компенсируются за счет социальных целей, которые трудно отличить от коммерческих, поскольку и те, и другие нацелены на экономическую выгоду или потенциал обслуживания. Также сторонники этого подхода утверждают, что данные объекты зачастую не имеют экономического срока службы | Православные религиозные организации выполняют преимущественно социально-духовные функции, что в рамках их уставной деятельности соответствует направленности использования таких активов. Религиозные организации в основе своей не преследуют какие-либо экономические или коммерческие интересы, а задействование таких активов направлено на удовлетворение духовных потребностей и приращение морально-этических основ развития общества |

Источник / Source: составлено авторами на основе [10–16] / developed by the authors based on [10–16].

использовании услуг оценщика необходимо соблюдать принцип рациональности. Если расходы на определение рыночной стоимости сопоставимы с ее величиной (или превышают ее), требование рациональности нарушается.

Постановка на учет произведений искусства может производиться по расчетной стоимости в контексте всех дополнительных и будущих затрат, что, в свою очередь, позволит сформировать справедливую оценочную стоимость особо ценного имущества религиозных организаций, а также конкретные резервы предстоящих расходов (оценочные обязательства) для поддержания его материальной (и нематериальной) составляющей путем проведения охранных и реставрационно-восстановительных мероприятий [8, 9].

Также можно воспользоваться методикой признания активов культурного наследия для компаний государственного сектора: при наличии полезного потенциала (возможности получения экономических выгод) актив относится к основным средствам; в иных случаях он может отражаться на забалансовом учете в условной оценке, равной одному рублю<sup>2</sup>.

Данный подход применяется до того момента, пока не появится возможность достоверной оценки нематериального актива.

<sup>2</sup> Приказ от 15.11.2019 № 181н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета государственных финансов «Нематериальные активы»». URL: <https://base.garant.ru/73153968/>

## МЕЖДУНАРОДНАЯ ПРАКТИКА РЕГУЛИРОВАНИЯ УЧЕТА ПРЕДМЕТОВ ИСКУССТВА И ОБЪЕКТОВ КУЛЬТУРНОГО НАСЛЕДИЯ

Объекты культурного наследия с точки зрения учета и отчетности являются, как правило, незаменяемыми активами, которые находятся на балансе (в доверительном управлении) организаций некоммерческого или общественного сектора и подлежат сохранению для будущих поколений.

Для целей бухгалтерского учета Британским агентством ASB были определены следующие важные характеристики таких объектов:

- их ценность в духовном плане вряд ли можно полностью выразить в рыночной цене, основанной исключительно на финансовой оценке;
- юридические и/или законодательные обязательства могут налагать запрет или строгие ограничения на отчуждение таких объектов путем продажи;
- они часто незаменимы, и их стоимость со временем может увеличиваться, даже если их физическое состояние ухудшается;
- трудно оценить срок их полезного использования, который в некоторых случаях исчисляется несколькими сотнями лет<sup>3</sup>.

<sup>3</sup> Accounting Standard Board (ASB), (2006), "Heritage assets can accounting do better"? Discussion paper, Accounting Standards Board. URL: <https://www.iasplus.com/en/news/2006/February/news2670>

Таблица 3 / Table 3

### Классификация объектов культурного наследия по UK GAAP FRS 30 "Heritage Assets"\* / Classification of Cultural Heritage Sites According to UK GAAP FRS 30 "Heritage Assets"

| Виды / Types                                   | Определение / Definition                                                                                                                                                       | Порядок учета / Accounting procedure                                                        |
|------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------|
| Эксплуатируемые объекты культурного наследия   | Включают объекты, которые используются в целях поддержания сохранности национального наследия (например, историческое здание с офисными помещениями, парковая зона)            | Подлежат в обязательном порядке включению в состав активов путем капитализации их стоимости |
| Неэксплуатируемые объекты культурного наследия | Относятся музейные и галерейные коллекции, другие произведения искусства, национальные архивы, а также археологические памятники, руины, места захоронений, памятники и статуи | Не подлежат включению в состав активов; их стоимость не капитализируется                    |

Источник / Source: составлено авторами на основе / developed by the authors based on UK GAAP FRS 30 "Heritage Assets". URL: <https://www.frc.org.uk/library/standards-codes-policy/accounting-and-reporting/uk-accounting-standards/superseded-accounting-standards/#frs-30-heritage-assets-c080efc3>

Примечание / Note: \* UK GAAP FRS 30 "Heritage Assets" – британский стандарт финансовой отчетности.

Таблица 4 / Table 4

**Международная практика регулирования учета предметов искусства и объектов культурного наследия / International Practice of Regulating Accounting for Art Objects and Cultural Heritage Assets**

| Австралия / Australia                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | Швеция / Sweden                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Австралийские стандарты бухгалтерского учета AAS27, AAS29, AAS 31 и SAC4 (AARF, 1990, 1992, 1993 и 1996) были подготовлены Австралийским исследовательским фондом бухгалтерского учета (AARF) и поддерживают включение активов, относящихся к объектам культурного наследия, в финансовую отчетность правительственных учреждений страны                                                                                                                                                                                                                                                       | Согласно методологиям учета и отчетности приобретение объектов культурного наследия капитализируется так же, как и другие активы; ретроспективная капитализация допустима, но используется редко                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| Новая Зеландия / New Zealand                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | Великобритания / UK                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| В Новой Зеландии действует стандарт FRS-3, предусматривающий учет активов культурного наследия так же, как любых других объектов недвижимости, зданий и оборудования, и амортизацию их активов, основанную на расчетном сроке полезного использования. Соответствующие активы должны оцениваться на той же основе, что и другие физические внеоборотные активы предприятия. МСФО (IFRS) 3 требует их последующей переоценки при условии использования справедливой стоимости                                                                                                                   | В Великобритании стандарт IFRS 15 предписывает, чтобы все материальные активы, включая объекты культурного наследия, были признаны и капитализированы. Ряд музеев и галерей указывают в бухгалтерском балансе суммы, отражающие их общую стоимость. Великобритания использует смешанный подход, в соответствии с которым недавно приобретенные объекты культурного наследия признаются и капитализируются, а аналогичные объекты, приобретаемые в течение многих лет, остаются забалансовыми                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
| США / USA                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | IFAC                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
| В США Совет по стандартам финансовой отчетности (FASB) поощряет ретроспективную капитализацию коллекций произведений искусства, признавая при этом, что затраты на нее часто превышают дополнительные выгоды для пользователей (FAS 116). И наоборот, Федеральный консультативный совет по стандартам бухгалтерского учета (FASAB) требует, чтобы расходы на приобретение, строительство, реконструкцию или улучшение объектов культурного наследия включались в состав расходов. Отдельный стандарт детализирует требования к раскрытию информации с точки зрения рационального использования | Международная организация IFAC выпустила стандарт IPSAS 17, который не требует, чтобы организация признавала активы наследия. Другими словами, в нем не обсуждалось, следует ли капитализировать активы наследия или нет. В пункте 9 IPSAS 17 указано, что некоторые активы относятся к категории объектов культурного наследия из-за их культурного, экологического или исторического значения. В пунктах 84–94 описаны требования к раскрытию информации, в которых говорится о том, что государственные органы должны раскрывать информацию о признанных активах. Соответственно, организации, признающие активы, относящиеся к наследию, обязаны раскрывать в отношении них информацию по таким вопросам, как, например: <ul style="list-style-type: none"> <li>• используемая основа оценки;</li> <li>• используемый метод амортизации, если таковой применяется;</li> <li>• валовая балансовая стоимость;</li> <li>• накопленная амортизация на конец периода (если таковая имеется) и сверка балансовой стоимости на начало и конец периода с указанием ее определенных компонентов</li> </ul> |

Источник / Source: составлено авторами на основе / developed by the authors based on: Valuation Guidance for Cultural and Heritage Assets. URL: <https://www.treasury.govt.nz/publications/guide/cultural-heritage-assets#1-purpose>; IPSAS 17: Property, Plant and Equipment URL: [https://www.ifac.org/\\_flysystem/azure-private/publications/files/ipsas-17-property-plant-2.pdf](https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/ipsas-17-property-plant-2.pdf); FRS-3: Accounting for Property, Plant and Equipment. URL: <https://www.xrb.govt.nz/dmsdocument/730/>; Financial Accounting Standards No. 116. URL: [https://www.fasb.org/page/ShowPdf?path=fas116.pdf&title=FAS%20116%20\(AS%20ISSUED\)](https://www.fasb.org/page/ShowPdf?path=fas116.pdf&title=FAS%20116%20(AS%20ISSUED))

Существующие методики учета предметов искусства, преимущественно ориентированные на финансовую отчетность, демонстрируют недостаточную информативность, так как не всегда учитывают уникальные характеристики произведений искусства, такие как их культурная зна-

чимость, историческая ценность и эстетическое воздействие.

В научной литературе сложилось несколько подходов к учету и отражению в отчетности предметов искусства и объектов культурного наследия (табл. 2).

Таблица 5 / Table 5

**Сравнительный анализ подходов к учету объектов культурного наследия /  
Comparative Analysis of Approaches to Accounting of Cultural Heritage Objects**

| Наименование метода / Method name                                                                                                | Характеристика / Characteristics                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | Преимущества / Advantages                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | Недостатки / Disadvantages                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Метод полной капитализации                                                                                                       | Данный метод подразумевает отражение активов культурного наследия в качестве материальных и нематериальных активов по текущей стоимости на отчетную дату. Данный подход требует от организаций общественного и некоммерческого сектора обязательного признания и капитализации всех таких активов, независимо от времени их приобретения, в балансовом отчете с указанием соответствующих затрат или оценочной стоимости. Изменение оценочной стоимости объектов культурного наследия и произведения искусства подлежат отражению также в отчете о финансовых результатах | Это обеспечивает унифицированный учет как исторических, так и современных объектов культурного наследия и произведения искусства. Данный метод подразумевает оценку текущей стоимости активов культурного наследия, что способствует повышению прозрачности для спонсоров (меценатов, благотворителей) и финансовых партнеров, а также позволяет лицам, принимающим решения, адекватно оценивать эффективность использования ресурсов | Несмотря на то, что текущая оценка является более релевантной и информативной по сравнению с исторической стоимостью, имеет место сложность объективной оценки объектов культурного наследия, обусловленной многогранностью и уникальностью каждого культурного объекта. Поскольку многие активы культурного наследия были приобретены в отдаленном прошлом, их рыночная стоимость с течением времени может быть существенно волатильной                                                                                                                                                                                                    |
| Капитализация новых приобретений без учета объектов культурного наследия, приобретенных до перехода на учет по методу начисления | Этот подход акцентирует внимание на капитализации вновь приобретенных объектов культурного наследия, в отличие от аналогичных объектов, ранее приобретенных и учитываемых по методу начисления. Применение данного подхода обусловлено стремлением обеспечить более прозрачное и последовательное отражение финансовых потоков, связанных с объектами культурного наследия                                                                                                                                                                                                | Применение данного метода устраняет необходимость ретроспективной оценки затрат, что особенно актуально в случаях, когда информация о прошлых приобретениях может быть фрагментарной или недоступной. Это позволяет существенно упростить процесс бухгалтерского учета и повысить его достоверность                                                                                                                                   | Приводит к непоследовательности в учете аналогичных активов, поскольку в рамках одного класса активов применяются две различные учетные политики: капитализация и некапитализация. Подход вызывает проблемы с учетом последующих расходов (таких как затраты на реставрацию), что приводит к искажению финансовой информации и затрудняет сравнение финансовых результатов деятельности организации в разные периоды. Создаются предпосылки для получения неполной финансовой информации, так как капитализация одних активов и некапитализация других не позволяет сформировать целостное представление о финансовом состоянии организации |

Окончание таблицы 5 / Table 5 (continued)

| Наименование метода / Method name                                                          | Характеристика / Characteristics                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | Преимущества / Advantages                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | Недостатки / Disadvantages                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
|--------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Подход, основанный на некапитализации и отнесении объектов культурного наследия на расходы | В рамках предложенного подхода затраты на приобретение активов культурного наследия и произведений искусства не капитализируются, независимо от времени приобретения. При этом внедряется система раздельного учета операций с активами культурного наследия. В рамках этого подхода информация о приобретении и выбытии таких активов должна представляться отдельно от отчета о финансовых результатах                                                                                                                                                                                                                                              | Это обеспечивает единообразие учетной политики для всех объектов культурного наследия. Применение данного подхода позволяет избежать сложностей, присущих смешанным методам учета                                                                                                                                                             | Приобретение объектов культурного наследия отражается в отчете об исполнении бюджета как расход, что может быть воспринято как искажение сути сделки, поскольку такие активы не потребляются, а сохраняются для будущих поколений. Таким образом, их отражение в качестве расходов может привести к завышению уровня заявленных затрат и искажению финансовых показателей. Аналогично, представление доходов от продажи объектов культурного наследия как доходов в отчете об исполнении бюджета может также привести к искажению финансовых результатов.                                                       |
| Предоставление обширной информации посредством раскрытия                                   | Организации общественного и некоммерческого сектора в этом случае не обязаны капитализировать объекты культурного наследия, приобретенные в прошлом или текущем отчетном периоде. Вместо этого они должны предоставлять исчерпывающую информацию о причинах отказа от капитализации, а также о характере, количестве и целях сохранения объектов культурного наследия. Помимо этого, они должны раскрывать информацию о финансовых результатах вследствие операций по их приобретению и продаже в отчетном периоде. Представлять операции с такими активами необходимо в отдельном отчете, который должен быть четко отделен от финансовой отчетности | Подход к раскрытию информации позволяет избежать искажений в финансовой отчетности. Концепция раскрытия информации предполагает сегрегацию операций с объектами культурного наследия (таких как приобретение, выбытие и основные затраты на реставрацию) от отчета об исполнении бюджета и отчета о финансовых результатах за отчетный период | Поскольку данный подход предполагает отделение расходов на приобретение, утилизацию и реставрацию объектов культурного наследия от отчета о финансовых результатах, он не предоставляет четких указаний относительно учета отсутствия капитализации таких активов, а также не определяет порядок отражения доходов и расходов, связанных с культурным наследием, в финансовой отчетности. Действующие стандарты отчетности не содержат требования по формату (форме), структуре и содержанию отчетности по объектам культурного наследия, что создает дополнительные сложности для специалистов и пользователей |

Источник / Source: составлено авторами / compiled by the authors.

Как показывает практика, в Международных стандартах финансовой отчетности также отсутствует единая методология учета предметов искусства и объектов культурного наследия (табл. 3).

Заслуживает также внимания классификация объектов культурного наследия, предусмотренная UK GAAP FRS 30 «Heritage Assets» (табл. 4).

В литературе по бухгалтерскому учету объектов культурного наследия предлагаются следующие различные варианты учета объектов культурного наследия по методу начисления:

- полная капитализация как новых приобретений, так и ретроспективно приобретенных объектов;

- капитализация новых приобретений без учета объектов культурного наследия, приобретенных до перехода на учет по методу начисления;
- подход без капитализации и отнесение объектов культурного наследия на расходы;
- предоставление обширной информации путем раскрытия информации в рамках нефинансовой отчетности.

Сравнительный анализ подходов представлен в табл. 5.

Таким образом, можно заключить, что рассмотренные четыре подхода не обеспечивают единого и методологически обоснованного подхода к бухгалтерскому учету объектов культурного наследия. Проблема учета культурного наследия остается нерешенной и требует дальнейшего исследования и разработки соответствующих стандартов и рекомендаций.

## ВЫВОДЫ

Проведенный анализ показал, что ключевой проблемой является дуалистическая природа

объектов культурного наследия, требующая раздельного учета материальной и духовной составляющих этих активов. Последняя представляет собой сложный набор ценностей: эстетической, культурно-исторической, научной и духовно-религиозной, и их оценка для отражения в финансовой отчетности выступает научным и практическим вызовом в связи со сложностью ее проведения.

Таким образом, наиболее перспективным направлением представляется развитие нефинансовой (управленческой) отчетности, способной раскрыть многомерную духовную и культурную ценность активов. Требуется дальнейшая работа по интеграции принципов прозрачности учета (в контексте концепции подотчетности перед обществом) и формированию конкретных методик качественной оценки и раскрытия информации об объектах культурного и духовного наследия в рамках учетной политики некоммерческих, и в частности религиозных, организаций.

## СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Титова А.В. Развитие методики учета и отчетности в религиозных организациях (на примере православных религиозных организаций): дисс. ... канд. экон. наук. Екатеринбург: УрФУ; 2024. 247 с.
2. Алборов Р.А., Козменкова С.В., Мосунова Е.Л. Бухгалтерский учет признания нематериальных активов, результатов их оценки и переоценки. *Международный бухгалтерский учет*. 2022;10(496):1090-1115. DOI: 10.24891/ia.25.10.1090
3. Дружиловская Э.С. Определение, состав и признание нематериальных активов по ФСБУ 14/2022. *Бухучет в здравоохранении*. 2023;(1):34-42.
4. Железнякова Е.А., Самойлов Н.Н. Влияние ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы» на финансовую отчетность коммерческих организаций в контексте МСФО. *Учет. Анализ. Аудит*. 2025;12(3):32-47. DOI: 10.26794/2408-9303-2025-12-3-32-47
5. Коновалова И.Р., Рафеева Е.С. Актуальные вопросы учёта произведений искусства в коммерческих и негосударственных некоммерческих организациях. *Народное хозяйство. Вопросы инновационного развития*. 2010;(4):337-347.
6. Рыбак К.Е. Учёт объектов нематериального культурного наследия в музеях. *Культура: управление, экономика, право*. 2020;(3):18-29.
7. Федорова О.С. Актуальные вопросы применения ФСБУ 14/2022 из практики нашего консалтинга. *Налоги и финансовое право*. 2024;(6):7-85.
8. Гриндина Н. Учёт музейных фондов. *Учреждения культуры и искусства: бухгалтерский учёт и налогообложение*. 2006;6:1-15.
9. Шестаков В.А. Особенности формирования стоимости предметов музейного фонда РФ. *Перспективы науки*. 2013;11(50):169-171.
10. Allan D. Barton Accounting for public heritage facilities — Assets or liabilities of the government? *Accounting Auditing & Accountability Journal*. 2000(13)(2):219-236. DOI: 10.1108/09513570010323434.
11. Carnegie G., Wolnizer P. Unravelling the rhetoric about the financial reporting of public collections as assets: A response to Micallef and Peirson. *Australian Accounting Review*. 1999;(9):16-21.
12. Wolnizer P.W. Auditing as independent authentication. Diss. Dr. Sci. (Econ.). Sydney: Sydney University Press; 1985. 285 p.

13. Pallot J. Elements of a theoretical framework for public sector accounting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 1992;5(1):38-59. DOI: 10.1108/09513579210008244
14. Hassan A. G. Ouda. Towards a practical accounting approach for heritage assets: An alternative reporting model for the NPM practices. *Journal of Finance and Accounting*. 2014;2(2):19-33. DOI: 10.12691/jfa-2-2-1. <https://www.sciepub.com/reference/48731>
15. Ahmad N. The accounting practices of heritage assets. *International Journal of Economics and Financial Issues*. 2016;6(6S):80-83.
16. Micallef F., G. Peirson financial reporting of cultural, heritage, scientific and community collections. *Australian Accounting Review*. 1997. URL: <https://www.semanticscholar.org/paper/Financial-Reporting-of-Cultural%2C-Heritage%2C-and-Micallef-Peirson/9b70b41050fb6b22249a2b787a7883145b0894c9>

## REFERENCES

1. Titova A. V. (2024). Development of accounting and reporting methodology in religious organizations (Using the example of Orthodox religious organizations). Diss. Cand. Sci. (Econ.). Ekaterinburg: UrFU; 2024. 247 p. (In Russ.).
2. Alborov R. A., Kozmenkova S. V., Mosunova E. L. Accounting for the recognition of intangible assets, their valuation and revaluation results. *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet = International Accounting*. 2022;10(496):1090-1115. (In Russ.).
3. Druzhilovskaya E. S. Definition, composition and recognition of intangible assets under FAS 14/2022. *Buhuchet v zdavoohranenii = Accounting in Healthcare*. 2023;1:34-42. (In Russ.).
4. Zheleznyakova E. A., Samoylov N. N. The impact of FAS 14/2022 "Intangible assets" on the financial statements of commercial organizations in the context of IFRS. *Uchet. Analiz. Audit. = Accounting. Analysis. Auditing*. 2025;12(3):32-47. (In Russ.).
5. Konovalova I. R., Rafeyeva E. S. Current issues in accounting for works of art in commercial and non-state non-profit organizations. *Narodnoe hozyajstvo. Voprosy innovacionnogo razvitiya = National Economy. Issues of Innovative Development*. 2010;4:337-347. (In Russ.).
6. Rybak K. E. Accounting for objects of intangible cultural heritage in museums. *Kul'tura: upravlenie, ehkonomika, pravo = Culture: Management, Economics, Law*. 2020;3:18-29. (In Russ.).
7. Fedorova O. S. Current issues of applying FAS 14/2022 based on our consulting practice. *Nalogi i finansovoe pravo = Taxes and Financial Law*. 2024;6:7-85. (In Russ.).
8. Grindina N. Accounting for museum collections. *Uchrezhdeniya kul'tury i iskusstva: buhgalterskij uchyot i nalogoblozhenie = Cultural and Art Institutions: Accounting and Taxation*, 2006;661-15. (In Russ.).
9. Shestakov V. A. Features of cost formation for items in the museum fund of the Russian Federation. *Perspektivy nauki = Prospects of Science*. 2013;11(50):169-171. (In Russ.).
10. Allan D. B. Accounting for public heritage facilities — assets or liabilities of the government? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 2000;13(2):219-236. DOI: 10.1108/09513570010323434
11. Carnegie G., & Wolnizer P. Unravelling the rhetoric about the financial reporting of public collections as assets: A response to Micallef and Peirson. *Australian Accounting Review*. 1999;9:16-21.
12. Wolnizer P. W. Auditing as independent authentication. Diss. Dr. Sci. (Econ.). Sydney: Sydney University Press; 1985. 285 p.
13. Pallot J. Elements of a theoretical framework for public sector accounting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 1992;5(1):38-59. DOI: 10.1108/09513579210008244
14. Hassan A. G. Ouda. Towards a practical accounting approach for heritage assets: An alternative reporting model for the NPM practices. *Journal of Finance and Accounting*. 2014;2(2):19-33. DOI: 10.12691/jfa-2-2-1
15. Ahmad N. The accounting practices of heritage assets. *International Journal of Economics and Financial Issues*. 2016;6(6S):80-83.
16. Micallef F., G. Peirson financial reporting of cultural, heritage, scientific and community collections. *Australian Accounting Review*. 1997. URL: <https://www.semanticscholar.org/paper/Financial-Reporting-of-Cultural%2C-Heritage%2C-and-Micallef-Peirson/9b70b41050fb6b22249a2b787a7883145b0894c9>

## ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ / ABOUT THE AUTHORS

**Антон Владимирович Чепулянис** — кандидат экономических наук, доцент, директор Департамента экономики и финансового планирования, ООО «БалтПроект», Санкт-Петербург, Российская Федерация  
**Anton V. Chepulyanis** — Cand. Sci. (Econ.), Assoc. Prof., Director of the Department of Economics and Financial Planning, BaltProekt LLC, Saint Petersburg, Russian Federation  
<https://orcid.org/0000-0002-2565-9624>

*Автор для корреспонденции / Corresponding author:*  
[anthonas@yandex.ru](mailto:anthonas@yandex.ru)

**Анна Викторовна Титова** — кандидат экономических наук, доцент кафедры государственного и муниципального управления, Уральский государственный экономический университет, Екатеринбург, Российская Федерация  
**Anna V. Titova** — Cand. Sci. (Econ.), Assoc. Prof. of Department of State and Municipal Management, Ural State University of Economics, Yekaterinburg, Russian Federation  
<http://orcid.org/0000-0001-8202-4353>  
[averz@yandex.ru](mailto:averz@yandex.ru)

*Конфликт интересов: авторы заявляют об отсутствии конфликта интересов.*  
*Conflicts of Interest Statement: The authors have no conflicts of interest to declare.*

*Статья поступила в редакцию 12.01.2026; после рецензирования 02.03.2026; принята к публикации 22.07.2026.*

*Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.*

*The article was submitted on 12.01.2026; revised on 02.03.2026 and accepted for publication on 22.07.2026.*

*The authors read and approved the final version of the manuscript.*