

ОБЛІКОВО-ЕКОНОМІЧНІ ОСОБЛИВОСТІ ЗДІЙСНЕННЯ КІНОВИРОБНИЦТВА УКРАЇНСЬКИМИ СУБ'ЄКТАМИ ГОСПОДАРЮВАННЯ

ДВНЗ «Український державний хіміко-технологічний університет», м. Дніпро

Проаналізовано сучасний стан дослідженості обліково-економічних особливостей здійснення кіновиробництва українськими суб'єктами господарювання. Проаналізовано структуру витрат на створення фільму. За результатами аналізу української нормативної бази виявлено основних учасників кінопроцесу та його основні етапи. Виявлено відмінності щодо авторського та суміжних прав, які існують в українській та міжнародній практиці кіновиробництва. Проаналізовано основні напрями та форми фінансування діяльності українських суб'єктів господарювання, що здійснюють процес кіновиробництва. Проаналізовано організаційно-правові форми ведення діяльності, які доцільніше застосовувати для суб'єктів господарювання, які здійснюють процес кіновиробництва в Україні. Виявлено особливості оподаткування суб'єктів господарювання, що здійснюють кінопроцес в Україні.

Ключові слова: кіновиробництво, національний фільм, копродукція, витрати на створення фільму, доходи від кіновиробництва, особливості оподаткування кіновиробництва, обліково-економічні особливості.

Постановка проблеми

Розвиток будь-якого суспільства залежить від підвищення його культурного рівня. В свою чергу, культурний рівень суспільства загалом безпосередньо пов'язаний з творчою діяльністю особистості, яка характеризує міру засвоєння нею духовних цінностей. Таке засвоєння можливе за наявності розвинутої інфраструктури закладів культурного характеру (зокрема, театрів, музеїв, бібліотек, кінотеатрів та ін.) та відповідної державної програми розвитку напрямів культури в країні.

Враховуючи результати аналізу української та міжнародної практики, доцільно зазначити, що на сьогоднішній день значне місце у культурному збагаченні суспільства займає, безпосередньо, розвиток кінематографу. З усіх видів мистецтва кіно займає унікальне місце у сучасному світі й, відповідно, у житті особистості. Слушно зазначити, що кінематограф сьогодні — це соціальний інститут, який здійснює вплив на життя суспільства, формуючи свідомість глядача. При цьому, враховуючи сучасний стан розвитку науково-технічного прогресу, суспільство вимагає від кінематографа нових досягнень у вигляді удосконалення технічних прийомів, підвищення креативності ідей та ін. Отже, між сучасним суспільством та світом кіно існує по-

стійний зв'язок, який спроможний передавати наші почуття, звички, звичаї, традиції: кіноіндустрія спроможна охоплювати майже усі сфери суспільної свідомості. При цьому, безпосередньо сам процес кіновиробництва є складним, має свої особливості, зокрема й обліково-економічні, які мають враховуватися як самими виробниками кінопродукції, так й державою загалом під час здійснення фінансування конкретних картин з метою підвищення культурного рівня суспільства та задоволення потреб особистості у творчому та духовному розвитку. На жаль, на сьогоднішній день в українській практиці проблемам оптимізації процесів фінансування та здійснення кіновиробничої діяльності суб'єктами господарювання не приділяється достатньо уваги, що потребує проведення відповідних досліджень та формування конкретних рекомендацій, практична реалізація яких дозволить українським суб'єктам господарювання, які здійснюють процес кіновиробництва в Україні, збільшувати обсяги своєї діяльності та, при цьому, мати більші економічні результати у вигляді доходів і прибутків.

Аналіз останніх досліджень і публікацій

На сьогоднішній день проблемам і питанням виявлення обліково-економічних особливостей здійснення кіновиробництва українськи-

ми суб'єктами господарювання в спеціальній літературі приділяється увага, однак, досить тезисно. Так, розглядаються та аналізуються перспективи розвитку вітчизняного кіновиробництва шляхом участі в проектах копродукції [1], аналізуються основні проблеми фінансового та правового забезпечення [2], підготовки кадрів та розвитку інфраструктури, розв'язання яких необхідне для спільного кіновиробництва [1], розглядаються особливості формування ефективної системи взаємозв'язку між ланками кінопроцесу [3], аналізуються особливості обліку складових кінопроцесу [4] та ін. Однак, такий стан питання вимагає здійснення більш поглибленого дослідження особливостей здійснення кіновиробничої діяльності українськими суб'єктами господарювання у площині виявлення нормативно-правових та облікових аспектів, які впливають на кінцеві результати процесу кіновиробництва, зокрема, підходів до формування доходів, витрат, розмірів податків та чистого прибутку українськими кіновиробниками.

Вклад основного матеріалу

Складність здійснення економічного оцінювання основних елементів процесу кіновиробництва та загалом виконання аналітичних розрахунків, пов'язаних з калькулюванням кінокартин, визначенням основних статей витрат і доходів, а також формуванням чистого прибутку кіновиробника в українській практиці обґрунтовується тим, що на сьогоднішній день відсутні вітчизняні методики, які б враховували особливості української кіноіндустрії, а у своїй практиці такі суб'єкти господарювання використовують закордонні методики, які не завжди релевантно відображають усі економічні аспекти.

Отже, важливим аспектом оцінювання й аналізу обліково-економічних особливостей здійснення кіновиробництва українськими суб'єктами господарювання є виявлення особливостей щодо розрахунку їх витрат, доходів і прибутку.

Загалом усі витрати на створення фільму (собівартість кінокартини) включає два блоки витрат, а саме:

– витрати на творчу складову (гонорари сценаристу, продюсеру, режисеру, головним акторам і вартість авторських прав на книгу, за якою знято фільм);

– виробничі витрати (поточні витрати на зйомки, монтаж і витрати на роботи після зйомки, зокрема, витрати на виробництво фільмокопій, дубляж, субтитри, рекламу, страхування тощо).

Багато нормативних нюансів та відмінностей виникає під час оцінки витрат на творчу складову, зокрема, визначення вартості авторських прав. Так, згідно зі статтею 17 Закону Ук-

раїни «Про авторське право та суміжні права», автором аудіовізуального твору є:

- режисер-постановник;
- автор сценарію і (або) текстів, діалогів;
- автор спеціально створеного для аудіовізуального твору музичного твору з текстом або без нього;
- художник-постановник;
- оператор-постановник [5].

Крім цього, згідно з нормами чинного в Україні законодавства, одна і та сама фізична особа може суміщувати дві або більше із наведених у цьому переліку авторських функцій. Аналізуючи зміст Закону України «Про авторське право та суміжні права» [5], слушно зазначити, що роль продюсера як особи-творця аудіовізуального твору його нормами не визначається, при цьому, автором аудіовізуального твору не може бути юридична особа.

Однак, норми Закону України «Про державну підтримку кінематографії в Україні» визначають виключне право на фільм як майнове право юридичної або фізичної особи, що дає право тільки цій особі на використання фільму в будь-якій формі і будь-яким дозволеним способом [6].

У міжнародній же практиці кіновиробництва саме продюсер є правовласником фільму.

Такі розбіжності можуть викликати певні труднощі з позицій права та оцінювання сум до сплати необхідних податків, визначення витрат та оцінювання доходів у процесі кіновиробництва, зокрема, при здійсненні виробництва копродукції, яка виступає результатом процесу спільного кіновиробництва щонайменше двох країн, які залучені не лише до виробництва, а й до фінансування фільму. Урахування цих розбіжностей важливо ще й для оцінювання віддачі від здійснених інвестицій в кінопроцес (зокрема, для оцінювання витрат на створення фільму, визначення розмірів виплат за відносними компенсаціями та відкладеними виплатами тощо).

Норми Закону України «Про державну підтримку кінематографії в Україні» дозволяють виявити, виходячи з особливостей застосування авторського та суміжних прав, основних учасників кінопроцесу, зокрема:

– автором фільму виступає фізична особа, власна праця якої визначає творчий задум і (або) способи його реалізації у фільмі;

– виконавцем фільму виступає фізична особа, яка власною працею брала участь у реалізації творчих задумів авторів фільму в процесі його створення;

– виробником фільму є суб'єкт кінематографії, який взяв на себе відповідальність за виробництво фільму;

– продюсером фільму виступає фізична або

юридична особа, яка організовує або організовує і фінансує виробництво та розповсюдження фільму;

– суб'єктом кінематографії є фізична або юридична особа, яка займається будь-яким видом професійної діяльності у сфері кінематографії [6].

Отже, аналізуючи норми законів [5] та [6], видно, що в одному з нормативних актів відсутнє визначення авторських і суміжних прав продюсера фільму як учасника кінопроцесу, в іншому – наводиться його юридична та фінансова відповідальність, а отже, й наявність прав щодо аудіовізуального твору, у процесі виробництва й реалізації якого він, продюсер, задіяний. Друге нормативне трактування є наближеним до визначеного у міжнародній практиці.

Доходи кіновиробників також мають певну структуру, а саме:

– доходи, які отримуються на території країни (зокрема, надходження від кінотеатрів, телебачення, інші надходження та ін.);

– доходи, які отримуються за межами країни (зокрема, надходження від кінотеатрів та інших покупців прав на фільм, телебачення та ін.);

– доходи від платних каналів;

– доходи від продажу носіїв інформації, на яких записаний аудіовізуальний твір;

– інші доходи.

За результатами співставлення доходів та витрат кіновиробника за конкретний звітний період визначається його прибуток до оподаткування, який відображається у формах фінансової звітності.

У міжнародній кінематографічній практиці існує теорія голлівудського обліку, згідно з якою у фінансовій звітності відображаються значні за обсягами доходи й, при цьому, незначні за обсягами прибутки. Виникнення такої назви пов'язано з особливостями ведення обліку процесів кінозйомок, які притаманні американським центрам кінематографії. Відповідно до думки І.Г. Чалого, особливості такого обліку базуються на механізмах зниження прибутковості діяльності за рахунок штучного завищення накладних витрат [4]. За рахунок використання такого інструментарію більшість американських кінокомпаній за даними фінансової звітності є збитковими. Однак, використання зазначеного виду креативного обліку дозволяє здійснити детальний структурний аналіз витратних статей діяльності та виявити можливості оптимізації такої структури в залежності від впливу різних внутрішніх і зовнішніх факторів [7].

Враховуючи українські особливості оподаткування кіновиробників, доцільно зазначити, що згідно з нормами Податкового Кодексу України

[8], кінематографічна діяльність оподатковується податком на прибуток за загальними правилами (на сьогоднішній день ставка податку на прибуток становить 18%). Крім цього, тимчасово, до 01.01.2018 року звільняються від оподаткування податком на додану вартість операції з постачання національних фільмів, визначених Законом України «Про кінематографію» [9], виробниками, демонстраторами та розповсюджувачами національних фільмів, а також постачання робіт і послуг з виробництва, у тому числі тиражування, національних фільмів та іноземних фільмів, дубльованих, озвучених, субтитрованих державною мовою на території України, а також постачання робіт і послуг з дублювання, озвучення та (або) субтитрування державною мовою іноземних фільмів на території України [8].

Для застосування цієї норми Закону кінокартина має відповідати критеріям національного фільму, а саме:

– виробництво фільму здійснюється на території України;

– авторське право або ж права власності на фільм повністю чи частково належать суб'єктам національного кінематографічного ринку;

– основна частина звукової низки фільму була створена українською мовою тощо.

Згідно з нормами Закону України «Про державну підтримку кінематографії в Україні», безпосередньо виробництво фільму становить собою процес створення кінофільму, що поєднує співпрацю авторів і виконавців фільму та інших суб'єктів кінематографії, який складається з періодів (етапів) виробництва (розвиток кінопроєкту, розробка режисерського сценарію, підготовчий період, знімальний період, монтажньо-тонувальний період тощо) [6].

Для формування релевантної та достовірної інформації щодо кожного з зазначених періодів (етапів) виробництва кінопродукції важливого значення набуває формування обґрунтованих підходів до побудови підсистеми управлінського обліку суб'єкта національного кінематографічного ринку та формування відповідної управлінської звітності, яка використовує у якості інформаційної бази дані бухгалтерського обліку такого кіновиробника.

Обліково-економічні особливості здійснення кіновиробництва українським суб'єктом господарювання залежать, перш за все, від його організаційно-правової форми та системи оподаткування, на якій він знаходиться. Так, виходячи з результатів аналізу нормативної бази, що діє на сьогоднішній день в Україні, можна зазначити, що для здійснення кіновиробничої діяльності суб'єктам господарювання доцільніше за-

стосовувати, наприклад, товариство з обмеженою відповідальністю, оскільки засновниками можуть бути як фізичні та юридичні особи України, так і фізичні та юридичні особи іноземних держав, що є актуальним для виробництва копродукції та загалом відповідає специфічним нормативним документам відносно авторських та суміжних прав, що діє у сфері кінематографу. При цьому, товариства з обмеженою відповідальністю можуть знаходитись на загальній системі оподаткування чи використовувати спрощену систему оподаткування, виходячи з особливостей, які передбачені нормами Податкового кодексу України. Якщо мова йде про спрощену систему оподаткування, то у випадку суб'єкта господарювання, що здійснює процес кіновиробництва, можлива до використання 3-тя група Єдиного податку. При цьому, є певні критерії щодо доходу за фінансовий рік, а також ставки Єдиного податку.

Крім перелічених вище, важливим аспектом здійснення кіновиробництва є знаходження джерел фінансування такого виду діяльності. Окрім безпосередньо здійснення інвестицій і внесків у статутний фонд суб'єкта господарювання, на сьогоднішній день розповсюдженими формами фінансування діяльності у сфері кінематографу є отримання фінансової допомоги, яка може бути поворотною або безповоротною, державного фінансування та меценатської підтримки. Використання усіх зазначених форм фінансування має свої особливості з позицій оподаткування. Зокрема, якщо фінансова допомога є безповоротною, то її сума, згідно з нормами Податкового Кодексу України, включається до складу інших доходів суб'єкта господарювання за конкретний звітний період, в якому вона отримана, що, у підсумку, впливає на розмір прибутку до оподаткування та чистого прибутку підприємства. Сума ж поворотної фінансової допомоги не включається до складу доходу суб'єкта господарювання, якщо вона повернена протягом 12 календарних місяців з дня її отримання. Що стосується внесків у статутний фонд суб'єкта господарювання, зокрема, нерезидентом, то реєстрація товариства з обмеженою відповідальністю з іноземними інвестиціями має також особливості у формуванні статутного фонду. Іноземні засновники можуть робити внесок у статутний фонд лише у валюті першої категорії (доларах США та євро), якщо ж у гривні, то це можливо лише у вигляді виручених коштів від продажу валюти зі спеціального, раніше відкритого, рахунку іноземного інвестора. Не приймаються також внески до статутного фонду у вигляді готівки. З метою державного захисту іноземного інвестора усі іноземні інвестиції підлягають реєстрації. Здійснення внеску інве-

стицій до статутного фонду українського суб'єкта господарювання є одним з основних способів придбання корпоративних прав такого суб'єкта господарювання. Усі особливості отримання українськими компаніями меценатських коштів регулюються нормами Закону України «Про благодійну діяльність та благодійні організації» [10].

Висновки

Отже, враховуючи отримані результати за проведеними дослідженнями, доцільно зазначити, що на сьогоднішній день у сфері обліково-економічного забезпечення здійснення кіновиробництва українськими суб'єктами господарювання є певні проблемні аспекти, які потребують, перш за все, нормативного врегулювання безпосередньо в межах країни та з урахуванням вимог світової спільноти задля полегшення виробництва кінопродукції.

Напрямом подальших досліджень у окресленій науковій царині має стати обґрунтування методичного підходу до побудови підсистеми управлінського обліку українського суб'єкта господарювання з урахування особливостей здійснення такого виду діяльності та наявних економіко-правових особливостей на національному кінематографічному ринку.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. *Розумна О.П.* Перспективи розширення участі українського кінематографу в проектах копродукції. Аналітична записка // Національний інститут стратегічних досліджень [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.niss.gov.ua/articles/530/>.
2. *Мостовая Ю.* Украинское кино: достижения, проблемы, перспективы // Независимый аудитор [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://n-auditor.com.ua/ru/component/na_archive/1083?view=material.
3. *Черкасова Н.О.* Специфіка кінематографу і кінопрокатної системи в сучасній моделі кінопроцесу // Культура України. – 2011. – Вип.3. – С.15-22.
4. Чалий І.Г. Бухоблік для дорослих. МСФЗ-трансформація. Управління прибутком. Податки / І.Г. Чалий. – Харків: Фактор, 2011. – 400 с.
5. *Закон України* від 26.04.2017 № 3792-12 «Про авторське право і суміжні права» зі змін. та доп. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/3792-12>.
6. *Закон України* від 27.11.2015 №3081-д «Про державну підтримку кінематографії в Україні» зі змін. та доп. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/JH2DL7LG.html.
7. *Куциньська М.В.* Аналіз сутності та існуючих видів креативного обліку // Глобальні та національні проблеми економіки: електронне наукове видання (ISSN (Online): 2313-2137). –2015. – Вип.3. – С.899-902. [Електронний ресурс].

– Режим доступу: http://global-national.in.ua/archive/3-2015/03_2015.pdf.

8. Податковий кодекс України зі змін. та доп. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

9. Закон України від 13.01.1998 № 9/98-ВР «Про кінематографію» зі змін. та доп. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/Z980009.html.

10. Закон України від 05.07.2012 № 5073-VI «Про благодійну діяльність та благодійні організації» зі змін. та доп. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://base.spinform.ru/show_doc.fwx?rgn=57826.

Надійшла до редакції 18.10.17
Рецензент: д.е.н., доц. Гармідер Л.Д.

УЧЕТНО-ЭКОНОМИЧЕСКИЕ ОСОБЕННОСТИ ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ КИНОПРОИЗВОДСТВА УКРАИНСКИМИ СУБЪЕКТАМИ ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ

Куцинская М.В.

Проанализировано современное состояние исследованности учетно-экономических особенностей осуществления кинопроизводства украинскими субъектами хозяйствования. Проанализирована структура затрат на создание фильма. По результатам анализа украинской нормативной базы выявлены основные участники кинопроцесса и его основные этапы. Выявлены отличия относительно авторского и смежных прав, которые существуют в украинской и международной практике кинопроизводства. Проанализированы основные направления и формы финансирования деятельности украинских субъектов хозяйствования, которые осуществляют процесс кинопроизводства. Проанализированы организационно-правовые формы ведения деятельности, которые целесообразнее применять для субъектов хозяйствования, которые осуществляют процесс кинопроизводства в Украине. Выявлены особенности налогообложения субъектов хозяйствования, которые осуществляют кинопроцесс в Украине.

Ключевые слова: кинопроизводство, национальный фильм, копродукция, затраты на создание фильма, доходы от кинопроизводства, особенности налогообложения кинопроизводства, учетно-экономические особенности.

ACCOUNTING AND ANALYTICAL FEATURES OF FILM PRODUCTION' IMPLEMENTATION BY UKRAINIAN BUSINESS ENTITIES

Kutsyns'ka M.V.

The current state of the accounting and economic features of the cinema production by Ukrainian business entities researching has been analyzed. The cost structure for the film has been analyzed. According to the results of the Ukrainian normative base analysis, the main participants of the cinema process and its main stages have been identified. Differences in copyright and related rights existing in Ukrainian and international cinema production practices have been revealed. The basic directions and forms of financing of Ukrainian business entities activity, which carry out a process of film production, have been analyzed. The organizational and legal forms of activity, which is more expedient to apply for the business entities, which carry out the process of film production in Ukraine, have been analyzed. The peculiarities of taxation of business entities, which engaged in the cinema process in Ukraine, have been revealed.

Keywords: film production, national film, co-production, film production costs, film production revenue, peculiarities of filmmaking taxation, accounting and economic peculiarities.