

УДК 657.9

Коваленко О.В.

*аспірант кафедри бухгалтерського обліку  
Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана***ОСОБЛИВОСТІ АНАЛІТИЧНОГО ОБЛІКУ НАЯВНОСТІ ТА РУХУ КУЛЬТУРНИХ ЦІННОСТЕЙ**

Унікальні музейні предмети і колекції, що містять винятково важливу інформацію про події, явища, факти з життя держави, суспільства або окремих видатних осіб, мають наукове, історичне, художнє або інше культурне значення. Для формування національної самосвідомості українського народу та його самовизначення велике значення має внесок України до всесвітньої культурної спадщини. У зв'язку з цим виникає потреба здійснювати належний облік і контроль культурних цінностей, забезпечувати охорону, зберігання, консервацію та реставрацію музейних предметів і колекцій. У статті досліджено питання особливостей аналітичного обліку наявності та руху культурних цінностей. Наводиться характеристика типових форм первинних документів з їх обліку.

**Ключові слова:** культурні цінності, первинна реєстрація, інвентаризація, акти на матеріально-відповідальне зберігання, акти прийому та видачі культурних цінностей, інвентарна книга, науково уніфікований паспорт, акт вибуття музейних предметів, акт внутрішньої музейної передачі.

**Коваленко О.В. ОСОБЕННОСТИ АНАЛИТИЧЕСКОГО УЧЕТА НАЛИЧИЯ И ДВИЖЕНИЯ КУЛЬТУРНЫХ ЦЕННОСТЕЙ**

Уникальные музейные предметы и коллекции, содержащие важную информацию о событиях, явлениях, фактах из жизни государства, общества или отдельных выдающихся лиц, имеют научное, историческое, художественное или иное культурное значение. Для формирования национального самосознания украинского народа и его самоопределения большое значение имеет вклад Украины в мировое культурное наследие. В связи с этим возникает потребность осуществлять надлежащий учет и контроль культурных ценностей, обеспечивать охрану, хранение, консервацию и реставрацию музейных предметов и коллекций. В статье исследованы вопросы особенностей аналитического учета наличия и движения культурных ценностей. Приводится характеристика типовых форм первичных документов по их учету.

**Ключевые слова:** культурные ценности, первичная регистрация, инвентаризация, акты на материально-ответственное хранение, акты приема и выдачи культурных ценностей, инвентарная книга, научно унифицированный паспорт, акт выбытия музейных предметов, акт внутренней музейной передачи.

**Kovalenko O.V. FEATURES ANALYTICAL ACCOUNTING PRESENCE AND MOVEMENT OF CULTURAL PROPERTY**

The unique exhibits and collections that contain crucial information about events, phenomena, facts about the state, society or some prominent individuals have scientific, historical, artistic or other cultural significance. For the formation of national consciousness Ukrainian people and their determination is of great importance for Ukraine's contribution to the world cultural heritage. In this regard, there is a need to carry out proper accounting and control of cultural property, provide security, storage, conservation and restoration of museum objects and collections. This article explores the question of analytical accounting features presence and movement of cultural property. Presents the characteristics of typical forms of primary documents from their account.

**Keywords:** cultural values, initial registration, inventory, acts on the material custody, acts of acceptance and issuance of cultural property inventory book, scientific unified passport, certificate of retirement exhibits, museum act of domestic transmission.

**Постановка проблеми.** Культурні цінності – це активи, які мають специфічні властивості як об'єкти обліку: мають наукове, історичне, художнє або інше культурне значення, мають необмежений термін використання, при зберіганні можливе збільшення вартості, знаходиться під особливим контролем держави. Чинним законодавством регламентовано ведення державного обліку та наукової документації стосовно фондової роботи музеїв з культурними цінностями. Положення, що регламентують ведення бухгалтерського обліку, не передбачають врахування особливої інформації про культурні цінності. У зв'язку з цим виникає потреба у відображенні в документах аналітичного бухгалтерського обліку інформації про особливості культурних цінностей.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Значний вклад у розвиток теорії бухгалтерського обліку та аналітичного обліку первинних документів зробили вітчизняні вчені, зокрема: М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, А.М. Герасимович, С.Ф. Голов, М.В. Кужельний, Л.Г. Лінник, Л.Г. Ловінська, Є.В. Мних, М.С. Пушкар, В.В. Сопко, М.Г. Чумаченко, В.Г. Швець, В.О. Шевчук, а також зарубіжні науковці: А.С. Бакаєв, Т.С. Безруких, В.Ф. Палій, Я.В. Соколов, Є.С. Хендріксен, Л.З. Шнейдман та інші. Проте питанням особливості аналітичного обліку наявності та руху культурних цінностей науковцями не було приділено достатньої уваги.

**Постановка завдання.** Завдання статті полягає в тому, щоб проаналізувати стан первинного обліку культурних цінностей та надати пропозиції з їх удосконалення.

**Виклад основного матеріалу.** Державний облік музейних фондів покликаний визначити та зареєструвати музейні зібрання, які являються національним надбанням. Облік необхідний для систематизування пам'яток та згрупування їх за чіткими критеріями. Система державного обліку регламентується положеннями законів України.

Порядок та основні форми державного обліку музейних цінностей здійснюються на основі «Інструкції по учету и хранению музейных ценностей» 1985 року. Процес обліку відбувається у декілька етапів: первинна реєстрація, наукова інвентаризація (розділ III, пункт 82) [1, с. 28-29].

Первинна реєстрація відноситься до обліку пам'яток, які надійшли у музей (шляхом придбання, передачі, дарування), їх атрибуції та обов'язкового документального оформлення. Основними документами державного обліку є акти прийому (видачі), книги надходжень за інвентарними номерами. Акти прийому та акти видачі – це першочергові документи державного обліку музейних фондів, які складаються при видачі та прийомі предмету. Забороняється зберігати у музеї предмети не оформленні актами прийому. У актах прийому та видачі обов'язково точно вказуються рік, місяць, дата надходження, від

кого (кому), з якою метою та на який термін прийнятий чи переданий предмет. Предмети обов'язково перераховуються один за одним за назвою, додається коротка характеристика та опис, вказуються розмір, матеріал, відмічається стан збереження предмета, шифр та номер за книгою надходжень. При прийомі на постійне зберігання вказується вартість предмета, а також його історія. Якщо предмет потребує додаткової експертизи, до акту додаються документи експертної комісії з висновком, скріплені печаткою. Акти затверджуються директором музею або його заступником з наукової роботи. Усі акти реєструються у спеціальних книгах реєстрації актів. Музей може вести дві книги реєстрації актів: прийому та видачі предметів на постійне зберігання та на тимчасове, або чотири книги реєстрації для цих чотирьох видів актів. Записи у кожній з книг реєстрації актів можуть продовжуватися підряд багато років, але нумерація актів прийому та видачі кожного року повинна починатися з першого номера. Акти передачі предметів на матеріально-відповідальне зберігання потрібно нумерувати підряд, без розділення за роком та реєструвати у окремі книзі.

Після складання акту культурних цінностей (пам'ятки), що надходять до музею, проходять засідання фондово-закупівельної комісії. Фондово-закупівельна комісія є дорадчим органом при дирекції музею, який діє в межах повноважень, визначених Міністерством культури України. Рішення про прийняття предметів у музей приймається колегіально на засіданні фондово-закупівельної комісії із складанням протоколу. На основі цього протоколу складається акт прийому музейних предметів до основного або науково-допоміжного фонду.

Пам'ятки, віднесені до постійного зберігання, реєструються до основного фонду або науково-допоміжного фонду. Основний фонд – частина музейного зібрання, яка складається з музейних предметів різних типів. У складі фонду музейні предмети об'єднують у окремі колекції. Предмети, які мають найбільшу музейну цінність і представлені в одному примірнику, складають особливо цінну частину основного фонду. Усі пам'ятки, віднесені до основного фонду, фіксуються у книзі надходжень та передаються на зберігання зберігачу за актом на матеріально-відповідальне зберігання. Перед заповненням книги надходження сторінки книги прошнуровуються, пронумеровуються і на останній сторінці скріплюються печаткою. До актів долучаються всі супровідні документи. У книзі надходжень обов'язково вказуються шифр, номер, назва предмету, опис, розміри, матеріал, стан збереження, джерело надходження, дата і вартість (у разі придбання предмету). Порядковий номер за книгою надходжень закріплюється за даним предметом. Такий номер проставляється на предметі та в акті прийому культурних цінностей до музею.

У музеї існує певна традиція ведення облікової документації, яка основана на чинному законодавстві, а також на багаторічному досвіді. При надходженні предмета до музею науковим співробітником оформляється акт на постійне або тимчасове зберігання. Акти на постійне або тимчасове зберігання реєструються у книгах реєстрації актів на постійне та тимчасове зберігання. Після чого на засідання фондово-закупівельної комісії на основі складеного протоколу предмет відноситься до основного або допоміжного фонду музею та надходить до відділу науково-облікового документування фондів. Після опрацювання предмет передається на матеріально-відповідальне зберігання зберігачу за групою на основі акту. Акти

на матеріально-відповідальне зберігання реєструються у книзі видачі актів на матеріально-відповідальне зберігання.

У випадку, коли предмети видаються для наукового вивчення або експонування, оформлюється акт внутрішньомузейної передачі, який реєструється у книзі реєстрації актів внутрішньомузейної видачі. За виникненням потреби передати експонати на тимчасове зберігання за межі музею оформлюється акт видачі на тимчасове зберігання за межі музею. До таких випадків слід віднести передачу музейних предметів з музеїв районного підпорядкування до обласних, за причини неможливості надати відповідні умови для зберігання деяких груп предметів (дорогоцінні метали, вогнепальна зброя). Подібними актами оформляється передача предметів на виставки за межами музею, які також реєструються у книзі реєстрації актів видачі на тимчасове зберігання за межами музею. Усі книги реєстрації відносяться до документів довічного зберігання, нумеруються, прошнуровуються та скріплюються печаткою [3].

Таким чином відбувається первинна реєстрація, яка має надзвичайно важливе значення: документально оформлює, встановлює основні критерії надходження та зберігання, а також допомагає систематизувати та згрупувати пам'ятки.

Не менш важливим етапом є наукова інвентаризація – основна форма вивчення, опису та наукового визначення музейних предметів основного фонду. Перед занесенням інформації до інвентарної книги складається науково-уніфікований паспорт, графі якого повинні відповідати інвентарній книзі. Паспорт складається науковим співробітником музею, який несе відповідальність за зміст наукового опису предмета, засвідчується завідуючим відділом, до складу якого входить науковий співробітник, а також головним зберігачем, затверджується заступником директора з наукової роботи. Завідувач відділу обліку має передати предмети та картки музейним зберігачам, що заповнюють інвентарні книги окремих фондових груп, які також є документами вічного зберігання і перед заповненням нумеруються, прошнуровуються та на останній сторінці скріплюються печаткою. У музеї науково-уніфіковані паспорти заповнюються науковими співробітниками, затверджуються завідуючим його відділу, зберігачем групи та зам. директора з наукової роботи. Детальний, розгорнутий опис та наукове вивчення предмету наводиться в інвентарній книзі, яка заповнюється зберігачем групи.

Наукова інвентаризація надзвичайно важлива, під час неї фіксуються результати наукового вивчення музейних предметів з метою юридичного закріплення предмета за відповідним музейним зібранням і охороною наукових даних про нього.

Предмети, які містять дорогоцінні метали та коштовне каміння, повинні бути обстежені службою пробірного контролю Міністерства фінансів України. За результатом обстеження, якщо предмет дійсно містить дорогоцінний метал і коштовне каміння, згідно з актом даної служби предмет отримує спеціальний інвентарний номер і заноситься до спеціальної інвентарної книги відповідно до групи дорогоцінних металів. Акт служби пробірного контролю включає дані про назву, вагу, пробу дорогоцінного металу, назву коштовного каміння, що записується до уніфікованого паспорта та інвентарної книги. Таким чином, коштовні речі мають три номери: за книгою надходжень, за інвентарною групою, за спеціальною інвентарною книгою.

Каталогізація є структурним елементом обліку та передбачає створення колекцій з метою подальшого експонування та широкої популяризації.

Отже, державний облік у музеях культурних цінностей, їх наукове опрацювання надзвичайно важливі для ідентифікації та класифікації, складання музейних колекцій, зберігання та упорядкування, каталогізації з можливістю пошуку та контролем за станом збереження.

На сучасному етапі ринкових відносин принципи і організація обліку культурних цінностей широко обговорюються і виступають об'єктом пильної уваги економістів.

Досвід законотворення в Україні свідчить про те, що облік культурних цінностей є однією з найбільш важливих складових бухгалтерського обліку, до якої привернуто багато уваги з боку законотворців.

Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про культурні цінності та розкриття її у фінансовій звітності визначає М(С)БО ДС 121 8 «Основні засоби», який розроблено міжнародного стандарту М(С)БО ДС 17 «Основні засоби».

Обов'язковою умовою достатнього рівня організації обліку культурних цінностей на підприємстві є правильно оформлені первинні документи, організація документації і документообігу.

Бухгалтерський облік, відображаючи всі господарські операції безперервно в міру їхнього здійснення, перетворюється на організовану систему накопичення, обробки, зберігання, передачі та використання облікової інформації в управлінні. Обов'язковою передумовою при цьому є складання відповідного документа на кожну операцію, незалежно від її змісту та обсягу. А тому документація у бухгалтерському обліку виступає як спосіб первинного спостереження за всією діяльністю [5, с. 35].

Відомо, що кожна господарська операція – це відповідний обсяг економічної інформації. І щоб можна було цю інформацію контролювати, її треба не просто записати на рахунках бухгалтерського обліку, а спочатку оформити документально. Відтак первинний документ стає основним, найважливішим носієм інформації. З моменту оформлення первинного документу починається бухгалтерський облік.

Під час оформлення первинного документу аналізується сама господарська операція з погляду її законності та економічної доцільності, тобто здійснюється поточний контроль. Правильно оформлений документ засвідчує відповідні права та обов'язки фізичних та юридичних осіб: заповнені реквізити об'єднують певну кількість показників, котрі, як правило, характеризують економічний бік операції.

Саме на підставі первинних документів здійснюють попередній, поточний та наступний контроль. Для здійснення контролю використовується й синтезована інформація, але її теж формують за даними первинних документів [7, с. 165].

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» стверджує, що підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи.

Надходження та оприбуткування будь-якого об'єкта культурних цінностей в музеях підтверджується відповідним документом. Документ повинен містити підписи посадових осіб, які прийняли культурну цінність. До нього додаються також документи, які мають опис культурної цінності.

Первинні документи, що пройшли обробку, повинні мати відмітку, яка виключає можливість їх повторного використання: при ручній обробці – дату запису до облікового реєстру, а при автоматизованій обробці – відбиток штампу, відповідального за їх обробку.

Для оформлення внутрішніх документів з обліку культурних цінностей використовуються зовнішні або супроводжуючі документи (табл. 1).

Не менш важливим питанням, пов'язаним із забезпеченням збереження культурних цінностей, є проведення атрибуції (виявлення основних ознак) отриманих об'єктів історичної спадщини з подальшою їх документальною фіксацією.

Так, усі предмети, що надійшли до музею на постійне зберігання, після складання акта та первинної атрибуції (виявлення основних ознак, що визначають назву, призначення, будову (структуру), матеріал, техніку виготовлення, розміри, авторство, хронологію і географію створення та побутування предмета) протягом місяця мають бути розглянуті фондово-закупівельною комісією музею.

У книзі надходжень як документі охоронного порядку має бути зареєстрований предмет, що надійшов, під певним порядковим номером, який одночасно проставляється на ньому, і дається стислий опис предмета, який унеможливує його підміну, а в разі втрати або крадіжки – сприяє розшуку предмета.

Кожен музейний предмет має бути занесений до книги надходжень під окремим номером, який одночасно проставляється в акті його приймання на постійне зберігання.

Запис колекції у книгу надходжень або у книгу науково-допоміжного фонду має бути проведений тільки за наявності предметного опису її складу (колекційного опису).

Як зазначалось вище, наукова інвентаризація – це друга, основна стадія обліку музейних предметів

Таблиця 1

Супроводжуючі документи з обліку культурних цінностей

Назва господарської операції	Договір купівлі-продажу, інші угоди	Товарно-транспортна накладна	Доручення	Податкова накладна	Платіжне доручення, розрахунковий чек	Акт виконаних робіт
1. Придбання культурних цінностей на умовах розрахунку	+	+	-	+	+	-
2. Реставрація культурних цінностей своїми працівниками	-	-	-	-	-	+
3. Безкоштовне отримання культурних цінностей	+	+	+	-	-	-
3. Реставрація культурних цінностей згідно з договором	+	+	-	+	+	+

і колекцій основного фонду, на якій фіксуються наслідки вивчення та наукової атрибуції з метою закріплення предметів за певною музейною колекцією. Науковій інвентаризації підлягають усі предмети основного фонду музею.

Науковий співробітник музею, який одержав предмет для інвентарного опису, у найкоротший термін за результатами вивчення музейного предмету виявляє основні ознаки: назву, авторство, хронологію і географію створення та побутування, призначення, устрій, матеріал, техніку виготовлення, розміри предмета тощо, з метою підготовки його для різнобічного музейного використання, визначає його наукову, художню, історичну, етнографічну та меморіальну цінність і заносить дані про предмет до інвентарної книги.

Попередньо зазначені дані вписуються у науково уніфікований паспорт. Науково уніфікований паспорт музейного предмета – документ, що фіксує усі етапи інвентаризації, вивчення, наукового визначення, реставрації, публікації і використання предмета на всьому відрізу часу його знаходження в певному музеї.

Науково уніфікований паспорт заповнюється від руки, при допомозі друкарської машинки або комп'ютера, завіряється підписом фахівця, що його складає, та візується матеріально відповідальною особою. Обов'язковим для науково уніфікованого паспорта є наявність фотографії (9 x 13 см) або, як виняток, замальовки.

Форма науково уніфікованого паспорта Музейного фонду України затверджена Порядком занесення унікальних пам'яток Музейного фонду України до Державного реєстру національного культурного надбання.

Роботу з виявлення і занесення унікальних пам'яток Музейного фонду України до Державного реєстру проводять музеї всіх форм власності та інші власники унікальних пам'яток, тобто зазначений Порядок розповсюджується як на державні установи, так і на приватні організації та фізичних осіб [5].

У музейних установах робота з відбору унікальних пам'яток Музейного фонду України до Державного реєстру проводиться за планом, що затверджу-

ється їх директорами. Робота з відбору унікальних пам'яток Музейного фонду України до Державного реєстру, що належать іншим власникам, проводиться їх власниками за сприяння державних музеїв.

Відбір унікальних пам'яток до Державного реєстру в музеях проводиться з основного фонду за кожною групою збереження окремо і попредметно на основі науково уніфікованого паспорта та вимог щодо його заповнення.

**Висновки з проведеного дослідження.** Підсумовуючи, необхідно відзначити, що для вирішення проблеми уніфікації в організації обліку культурних цінностей необхідно запровадити типові міжвідомчі форми первинної документації.

З метою посилення системи внутрішнього контролю в музеях слід розробляти графіки документообігу. Графік документообігу відображає рух первинного документу від моменту його складання до передачі в архів з вказівкою відповідальних осіб і термінів здійснення. Він є важливою складовою якісної організації обліку культурних цінностей.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. «Инструкция по учету и хранению музейных ценностей, находящихся в государственных музеях СССР». – Москва, 1984. – С. 151.
2. Брюшкова Л.П. Проблема учета музейных фондов как направление научных исследований. // В сб. «Научно-исследовательская работа в музее.» Тезисы докладов на конференции МГУ-КИ, 2005 г. – М., 2006. – С. 45-51.
3. Брюшкова Л.П. Учет музейных ценностей // Музей. – 2009. – № 8. – С. 13-20.
4. Перевозчиков В.И. Проблема учета фондов в условиях применения современных информационных систем. // Актуальные проблемы сохранения Музейных фондов Российской Федерации. – Ростов-на-Дону. – 2001. – С. 91-99.
5. Музейна справа та музейна політика в Україні ХХ століття. – К.: Злотограф, 2004. – С. 80-93.
6. Рутинський М.Й., Стецюк О.В. Музеєзнавство: навч. посібник. – К.: Знання, 2008. – 428 с.
7. Шляхтина П.М. Основы музейного дела. Теория и практика: учебное пособие. – СПб.: Высшая школа, 2005. – С. 155-159.