

УДК 657.9

**Коваленко О.В.***аспірант кафедри бухгалтерського обліку  
Київського національного економічного університету  
імені Вадима Гетьмана*

## ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ КУЛЬТУРНИХ ЦІННОСТЕЙ У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

Стаття присвячена розгляду та формуванню теоретичних основ обліку культурних цінностей в бюджетних установах України. Висвітлено особливості організації обліку культурних цінностей у бюджетних установах (музеях). Досліджено важливість впровадження єдиних методологічних засад ведення обліку культурних цінностей, а також розглядається питання застосування в бюджетних установах національних стандартів на підставі міжнародних.

**Ключові слова:** культурні цінності, музей, бюджетні установи, музейний облік, джерела фінансування, Музейний фонд України, основні засоби, первісна вартість, активи спадщини.

### **Коваленко О.В. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА КУЛЬТУРНЫХ ЦЕННОСТЕЙ В БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ**

Статья посвящена рассмотрению и формированию теоретических основ учета культурных ценностей в бюджетных учреждениях Украины. Освещены особенности организации учета культурных ценностей в бюджетных учреждениях (музеях). Исследована важность внедрения единых методологических основ ведения учета культурных ценностей, а также рассматривается вопрос применения в бюджетных учреждениях национальных стандартов на основе международных.

**Ключевые слова:** культурные ценности, музей, учреждения, музейный учет, источники финансирования, Музейный фонд Украины, основные средства, первоначальная стоимость, активы наследия.

### **Kovalenko O.V. PECULIARITIES OF CULTURAL PROPERTY REGISTRATION IN THE PUBLIC SECTOR**

The article deals with the examination and formulation of the theoretical basis for cultural property registration in the budget-funded entities in Ukraine. The paper reports on peculiarities of the cultural property registration in the state-financed institutions (museums). The author explores both the importance of introducing the unified methodological basis for registering cultural property in public sector, and implementation of the national standards under the provisions of the international standards.

**Keywords:** cultural values, museum, public institutions, museum records, funding sources, Museum Fund of Ukraine, fixed assets, acquisition cost, heritage assets.

**Постановка проблеми.** Визначальною проблемою модифікації обліку культурних цінностей у бюджетних установах в умовах ринку є відсутність дієвих механізмів єдиних підходів удосконалення системи обліку відповідно до вимог міжнародних стандартів, а також створення єдиного організаційного та інформаційного забезпечення обліку. Сьогодні ключовим напрямом реформування обліку культурних цінностей та звітності є перехід на національні стандарти, які відповідають міжнародним стандартам.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Розвитку теорії і практики бухгалтерського обліку бюджетних установ сприяли роботи українських і зарубіжних науковців: С.М. Альошина, П.Й. Атамаса, А.М. Белова, Т.П. Вахненко, Є.П. Вороніна, В.І. Горелого, Є.П. Дедкова, Р.Т. Джоги, О.В. Дипканта, С.Я. Зубілевич, А.М. Кузьмінського, С.О. Нефедова, Л.Д. Сафоновой, С.В. Свірко, С.І. Смірнова, І.Т. Соборнікова, Є.Ю. Шари, О. Шуляка, І.Д. Фаріона, О.О. Чечуліної, М.Г. Чумаченка та інших. Проте питанням особливостей обліку культурних цінностей у бюджетних установах науковцями не було приділено достатньої уваги.

**Постановка завдання.** Метою написання статті є висвітлення особливостей організації обліку культурних цінностей у бюджетних установах.

**Виклад основного матеріалу.** Бухгалтерський облік використовується в усіх галузях і підгалузях господарювання. Система способів та прийомів методики ведення бухгалтерського обліку, за допомогою яких обліковуються відповідні об'єкти суб'єкта господарювання, проводиться з метою контролю та управління ресурсами. У кожному виді діяльності, у кожній галузі господарювання бухгалтерський облік має певні особливості, в тому числі і в музейній справі.

Культурні цінності як будь-який актив, яким користується суб'єкт господарювання на праві влас-

ності або в оперативному управлінні (використанні), підлягають обліку з метою формування повної та достовірної інформації про діяльність установи (музею) та її майновий стан. Культурні цінності є специфічними об'єктами, що мають характерні риси, і тому дані необоротні активи потребують спеціального порядку обліку, що забезпечить їх повне та всебічне відображення.

Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби» в Україні (далі – НП(С)БОДС 121) визначені методологічні засади формування в бухгалтерському обліку та розкриття у фінансовій звітності інформації про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи та незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи (далі – основні засоби) для суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі.

Відповідно до НП(С)БОДС 121, об'єкт основних засобів визнається активом, коли: існує ймовірність отримання суб'єктом бухгалтерського обліку в державному секторі майбутніх економічних вигід, пов'язаних з його використанням або він має потенціал корисності для суспільства; і вартість об'єкта основних засобів може бути визначена.

Музейні фонди за класифікацією основних засобів віднесені до групи «Інші необоротні матеріальні активи». Для цілей бухгалтерського обліку об'єкт основних засобів у бухгалтерському обліку в державному секторі оцінюється за первісною вартістю.

Для музеїв актуальним є отримання основних засобів безоплатно або за результатами конфіскації. Первісною вартістю основних засобів, отриманих безоплатно від фізичних та юридичних осіб (крім суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі), є їх справедлива вартість на дату отримання з урахуванням витрат, передбачених даним НП(С)

БОДС 121. Первісна вартість основних засобів, отриманих безоплатно від суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі, дорівнює первісній (переоціненій) вартості основних засобів суб'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі, що їх передав, з урахуванням витрат, передбачених НП(С) БОДС 121, з наведенням нарахованої суми зносу.

Умовна вартість застосовується до активів (за відсутності активного ринку у разі використання повноважень конфіскації, безоплатної передачі), що мають історично успадковану вартість та потенціал користності, який обмежується характеристиками культурної або історичної спадщини, зокрема музейні фонди (історичні будинки та пам'ятники, археологічні ділянки, заповідники та природоохоронні зони, твори мистецтва тощо).

НП(С)БОДС 121 передбачено проведення оцінки після первісного визнання та переоцінка основних засобів.

Витрати на поліпшення об'єкта основних засобів (реконструкцію, реставрацію), збільшують його первісну вартість протягом усього строку використання, якщо існує ймовірність отримання суб'єктом бухгалтерського обліку в державному секторі майбутніх економічних вигід, що перевищують первісно оцінений рівень його продуктивності, та/або збільшення потенціалу користності цього об'єкта.

Витрати на утримання об'єкта основних засобів (проведення технічного нагляду, технічного обслуговування та ремонту), які здійснюються для відновлення або підтримання суб'єктом бухгалтерського обліку в державному секторі майбутніх економічних вигід або потенціалу користності на первісно оціненому рівні продуктивності об'єкта основних засобів, визнаються витратами звітної періоду, в якому вони були понесені.

У разі прийняття рішення суб'єктом бухгалтерського обліку в державному секторі об'єкт основних засобів може переоцінюватися, якщо залишок вартості цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу. У разі переоцінки об'єкта основних засобів здійснюється одночасна переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт.

Порогом суттєвості для проведення переоцінки об'єктів основних засобів приймається величина, що дорівнює 10-відсотковому відхиленню залишкової вартості об'єктів основних засобів від їх справедливої вартості.

Переоцінена первісна вартість та сума зносу об'єкта основних засобів визначаються множенням відповідно первісної вартості і суми зносу об'єкта основних засобів на індекс переоцінки. Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість. Відомості про зміни первісної вартості та суми зносу основних засобів заносяться до регістрів їх аналітичного обліку.

Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів суб'єктом бухгалтерського обліку в державному секторі зараховується до фонду дооцінки активів, а сума уцінки – до складу витрат звітної періоду, крім окремих випадків.

Залишок фонду дооцінки активів на дату річного балансу списується на фінансовий результат минулих звітних періодів. За НП(С)БОДС 121 музейні фонди не підлягають амортизації.

Таким чином, відповідно до чинного законодавства України, музейні предмети, музейні колекції та музейні зібрання державної частини Музейного

фонду України закріплюються за музеями на праві оперативного управління та обліковуються на позабалансових рахунках в музейних установах. Крім того, у разі отримання музейних предметів, музейних колекцій та музейних зібрань безкоштовно або за результатами конфіскацій музейні установи за НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» мають можливість відобразити їх у складі основних засобів за первісною вартістю, що розраховується на підставі переоціненої вартості або умовної вартості активів. Даним стандартом бухгалтерського обліку передбачена методика подальшої оцінки основних засобів, а також подання додаткової інформації у примітках до фінансової звітності [4; 5].

Міністерством фінансів України запроваджується застосування в державному секторі Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Для основних засобів перекладений та опублікований на офіційному сайті Міністерства фінансів України МСБОДС 17 «Основні засоби». Цей Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору базується в основному на Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку (МСБО) 16 (переглянутому в 1998 році) «Основні засоби», опублікованому Комітетом з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО).

Цей Стандарт має застосовуватися в обліку основних засобів усіма суб'єктами господарювання, які готують і подають свої фінансові звіти за принципом нарахування в бухгалтерському обліку, за винятком:

а) застосування іншого облікового підходу, прийнятого відповідно до положень іншого Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку для державного сектору;

б) випадків, коли йдеться про активи спадщини. Однак вимоги до розкриття інформації, визначені у параграфах 73, 74 та 77, поширюються на ті активи спадщини, які є визнаними.

МСБОДС 17 «Основні засоби» застосовується до всіх суб'єктів державного сектора, за винятком Державних комерційних підприємств.

У МСБОДС 17 «Основні засоби» присвячено розділ «Активи спадщини», де наведені притаманні риси активів спадщини, можлива методика їх бухгалтерського обліку з урахуванням потенціалу користності, вимоги до розкриття інформації про такі активи.

Так, відповідно до МСБОДС 17, деякі активи визначаються як «успадковані» через їх культурне, історичне значення або певне значення для середовища. Прикладами активів спадщини можуть бути історичні будівлі і пам'ятники, місця археологічних розкопок, заповідні зони і природні заповідники, твори мистецтва.

Суб'єкти господарювання державного сектора можуть утримувати значні обсяги активів спадщини, набутих протягом багатьох років і різними способами, у тому числі шляхом придбання, у результаті дарування, заповіту та конфіскації. Ці активи рідко утримують з метою генерування грошових коштів, крім того, можуть існувати певні законодавчі або соціальні перешкоди для їх використання з такою метою.

Даний Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку не вимагає від суб'єкта господарювання в державному секторі (тобто музеїв) визнання активів спадщини, які в іншому випадку відповідали б визначенню і критеріям визнання як основні засоби. У разі визнання активів спадщини суб'єктові господарювання треба дотримуватися вимог до розкриття інформації, наведених у цьому Стандарті. У цьому

випадку суб'єкт господарювання може застосовувати вимоги оцінки, визначені цим Стандартом, але їх застосування не є обов'язковим.

Отже, за міжнародними стандартами, методика відображення в бухгалтерському обліку активів спадщини в державних установах не передбачає їх обов'язкового урахування у складі основних засобів. Такий підхід в цілому відповідає національним вимогам щодо відображення музейних цінностей в бухгалтерському обліку.

Окремо варто зазначити, що, на відміну від Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектора, урахування корисності музейних цінностей з метою обліку, відповідними Національними стандартами бухгалтерського обліку в Україні, не передбачено [17].

Наведені в Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку вимоги до розкриття інформації про активи спадщини передбачають значно ширший спектр інформації, ніж той, що пропонується до розкриття НП(С)БОДС 121 «Основні засоби».

Підсумовуючи вищевикладене, підхід, передбачений МСБОДС 17 «Основні засоби», є більш об'єктивним та повним у порівнянні з тим, що викладений у НП(С)БОДС 121 «Основні засоби». У зв'язку з цим установам у державному секторі (зокрема, музеям) для відображення в бухгалтерському обліку більш доречним було б використання методики передбаченої Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 17, основні положення якої не суперечать приписам чинного законодавства України, що регламентують здійснення музейної справи, і надають можливість відображення як в бухгалтерському обліку культурних цінностей за їх ринковою вартістю на кожну звітну дату та з урахуванням потенціалу їх корисності, так і в музейному обліку для формування об'єктивних даних про оцінку культурних цінностей в науково уніфікованому паспорті. Порядок заповнення науково уніфікованого паспорта та пропозиції до його удосконалення були розглянуті в пункті 2.1 даного розділу.

Наказом Міністерства фінансів України № 611 ввід 26.06.2013 р. затверджено нормативно-правові акти з бухгалтерського обліку бюджетних установ, серед яких: План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та Положення з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ [8].

План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ визначає склад рахунків і субрахунків, які застосовуються бюджетними установами. Порядок застосування цього Плану рахунків наведено у додатку 1 до даного Плану рахунків.

Зазначеним Порядком встановлені призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти діяльності бюджетних установ (далі – установи). Ведення позабалансових рахунків здійснюється за простою схемою (без застосування методу подвійного запису).

Рахунки класу 1 «Необоротні активи» призначені для узагальнення інформації про наявність і рух основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, довгострокових фінансових інвестицій, незавершеного капітального будівництва та зносу необоротних активів [6].

Так, рахунок 11 «Інші необоротні матеріальні активи» призначено для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух інших необоротних матеріальних активів, які не відображені у складі об'єктів обліку на рахунку 10 «Основні засоби».

На субрахунку 111 «Музейні цінності, експонати зоопарків, виставок» обліковуються дві групи активів, одна з яких – музейні цінності (незалежно від вартості), крім предметів мистецтва та природознавства, старовини і народного побуту та експонатів наукового, історичного і технічного значення, які обліковуються у порядку, встановленому для обліку цих цінностей у державних музеях.

Отже, музейні цінності, що обліковуються на балансі бюджетних установ (музеїв), мають відображатися у складі інших необоротних матеріальних активів на рахунку 111 «Музейні цінності, експонати зоопарків, виставок» незалежно від їх вартості, крім встановлених обмежень для обліку цінностей у державних музеях.

Клас 0 «Позабалансові рахунки» призначений для обліку матеріальних цінностей, інших активів та зобов'язань, що належать установі або перебувають у тимчасовому розпорядженні. Бухгалтерський облік зазначених цінностей ведеться за простою системою, за якою записи про надходження, вибуття, використання, продаж матеріальних цінностей, бланків документів суворої звітності, утворення умовних прав і зобов'язань, списання з балансу майна внаслідок нестачі, псування та дебіторської заборгованості проводяться тільки на одному позабалансовому рахунку із зазначенням змісту і кількісно-вартісних показників операції.

Враховуючи те, що музейні предмети, музейні колекції та музейні зібрання державної частини Музейного фонду України закріплюються за музеями на праві оперативного управління, їх бухгалтерський облік ведеться на рахунку 01 «Орендовані необоротні активи», що призначений для обліку необоротних активів, прийнятих від сторонніх організацій за балансовою (залишковою) і первісною вартістю орендодавця в оренду або у користування.

Відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, для відображення операцій з музейними цінностями застосовуються такі рахунки:

- 111 «Музейні цінності, експонати зоопарків, виставок»,
- 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів»,
- 363 «Розрахунки з відшкодування завданих збитків»,
- 364 «Розрахунки з іншими дебіторами»,
- 401 «Фонд у необоротних активах за їх видами»,
- 641 «Розрахунки за податками і зборами в бюджет»,
- 675 «Розрахунки з іншими кредиторами»,
- 711 «Доходи за коштами, отриманими як плата за послуги»,
- 801 «Видатки з державного бюджету на утримання установи та інші заходи»,
- 802 «Видатки з місцевого бюджету на утримання установи та інші заходи»,
- 811 «Видатки за коштами, отриманими як плата за послуги»,
- 812 «Видатки за іншими джерелами власних надходжень»,
- 813 «Видатки за іншими надходженнями спеціального фонду».

До особливостей обліку музейних цінностей належить така характеристика, як строк корисного використання: для деяких музейних предметів вона може перевищувати кілька сотень років, а для деяких мати значно менший період. За міжнародними стандартами бухгалтерського обліку, що пропонуються до застосування для бюджетних установ (музеїв) як такі, що надають більш об'єктивну та повну інформацію

про музейні цінності (активи спадщини), при відображенні в бухгалтерському обліку має бути врахований потенціал корисності історичної спадщини, так як дана характеристика музейних цінностей впливає на їх вартість та може обмежуватися і залежить від їх фізичного стану (наприклад, руїни). Показник потенціалу корисності історичної спадщини (музейних цінностей) є аналогом загального показника строку корисного використання необоротних активів, що впливає на підходи до розрахунку зносу, а саме:

- нараховується у разі, якщо визначений кінцевий термін корисного використання,
- не нараховується у разі, якщо термін корисного використання безстроковий.

**Висновки з проведеного дослідження.** Підсумовуючи викладений матеріал, можна зазначити, що облік культурних цінностей у бюджетних установах має свої специфічні особливості. Саме тому при застосування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в національних бюджетних установах (музеях) фактор строку використання має бути врахований для відображення в бухгалтерському обліку при формуванні аналітичних даних про музейні предмети, що дозволить зосередити контроль за більш цінними коштовними екземплярами музейних предметів, які мають високий показник корисності історичної спадщини (строк використання не обмежений – безстроковий).

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. «Инструкция по учету и хранению музейных ценностей, находящихся в государственных музеях СССР». – Москва, 1984. – С. 151.
2. Брюшкова Л.П. Учет музейных ценностей // Музей. – 2009. – № 8. – С. 13-20.
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору 17 «Основні засоби» : Стандарт затверджений Комітетом з питань державного сектору Міжнародної федерації бухгалтерів [Електронний ресурс] // Верховна Рада України : [сайт]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/document/81063/17a.pdf> – Назва з екрану.
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 40 (МСБО 40) «Інвестиційна нерухомість» : Наказ Міністерства фінансів України [Електронний ресурс] // Верховна Рада України : [сайт]. – Режим доступу : [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_026/page](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_026/page) – Назва з екрану.
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 (МСБО 16) «Основні засоби» : Наказ Міністерства фінансів України [Електронний ресурс] // Верховна Рада України : [сайт]. – Режим доступу : [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_014](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_014) – Назва з екрану.
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби» : Наказ Міністерства фінансів України [від 12.10.2010р. № 121] [Електронний ресурс] // Верховна Рада України : [сайт]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10> – Назва з екрану.
7. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» : Наказ Міністерства фінансів України [від 18.10.1999 р. № 242] [Електронний ресурс] // Верховна Рада України : [сайт]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99> – Назва з екрану.
8. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» : Наказ Міністерства фінансів України [від 27.04.2000 р. № 92] [Електронний ресурс] // Верховна Рада України : [сайт]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00> – Назва з екрану.
9. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ : Наказ Міністерства фінансів України [від 26.06.2013 р. № 611] [Електронний ресурс] // Верховна Рада України : [сайт]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13> – Назва з екрану.