

УДК 657
JEL Classification M4**Хорунжак Н.М.¹***д-р. екон. наук, професор***E-mail** : nadija_choru@ukr.net**Сисюк С.В.¹***канд. екон. наук, доцент***E-mail** : svitva0406@ukr.net¹*Кафедра обліку і оподаткування**Західноукраїнський національний університет
Тернопіль, Україна*

ОСНОВНІ ЗАСОБИ ТА МУЗЕЙНІ ФОНДИ: ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ

Анотація

Реформування обліку в державному секторі супроводжується потребою вирішення проблемних питань, пов'язаних з ідентифікацією, оцінкою та обліковим відображенням таких специфічних активів суб'єктів як основні засоби та музейні фонди. Наявність прогалів в обліку й контролі таких активів негативно позначається на раціональності витрачання бюджетних коштів, що знижує ефективність функціонування бюджетних установ.

У статті пропонується теоретичне обґрунтування можливостей розвитку й удосконалення облікового відображення музейних фондів з урахуванням досвіду обліку основних засобів державного сектору, обґрунтовується підхід до процедури оцінки й визнання таких цінностей (предметів), системи документування та схеми їх надходження в установу. Для досягнення комплексності в питаннях підвищення ефективності використання музейних фондів в процесі діяльності розглянуто питання організації та здійснення контролю названих цінностей з виокремленням завдань і способів їх реалізації. Пропозиції базуються на аналізі управлінських запитів і викликів, наявних у сучасних умовах функціонування бюджетних установ.

В основу дослідження покладено правила, принципи й процедури обліку та контролю, що складають базу їх організації, методології й практики й використання яких дозволяє систематизувати та узагальнити рекомендації щодо структури й порядку облікового та контрольного процесу за основними засобами і музейними фондами в державному секторі. До таких методів відносяться: критичний аналіз законодавчих положень, оцінка чинних систем обліку та контролю шляхом моніторингу рівня забезпечення управлінських запитів, узагальнення позитивного досвіду і моделювання їх удосконалених структур.

Результатом розробленого підходу є пропозиція щодо системи оцінки музейних фондів, структури облікової та контрольної систем, які в своїй концептуальній основі орієнтуються на оптимізацію облікового й контрольного процесів і їх документального забезпечення, що загалом призведе до раціоналізації та ефективності використання основних засобів і музейних фондів у державному секторі.

Ключові слова: *основні засоби, музейні фонди, облік, контроль, аудит, нормативне регулювання, документальне оформлення, державний сектор, удосконалення.*

Вступ. Економічний розвиток будь-якої країни визначається її ресурсним забезпеченням і рівнем ефективності його використання. В сучасних умовах не лише виробничі, а й інші галузі відіграють суттєву роль у формуванні соціально-економічного становища та іміджу держав. Окрім цього, сучасні запити людини виходять вже далеко за межі задоволення фізіологічних потреб і низка галузей функціонує в цьому напрямі. Затребуваними наразі є туристичні послуги, в складі яких вагоме місце займають місця відвідувань, особливо різноманітні музеї та виставки.

В Україні діяльність музеїв регламентується Законом «Про музеї та музейну справу», який частково зосереджує увагу і на питаннях управління належними таким суб'єктам цінностями і їх обліку.

Слід зауважити, що зважаючи на специфіку музейних цінностей, їх різноманіття, особливості використання та низку інших характеристик, важливо належним чином організувати інформаційну базу управління ними. Основою такої бази виступає система обліку й контролю.

Проблематика облікового відображення та здійснення ефективного контролю музейних цінностей актуалізується у зв'язку з потребою оптимізації їх використання в процесі провадження діяльності відповідними суб'єктами. Найбільшу їх частку становлять суб'єкти, котрі є складовими державного сектору економіки.

Модернізація бухгалтерського обліку в державному секторі, уведення в дію національних облікових стандартів для цього сектору та Плану рахунків, суттєво позначилися на веденні обліку музейних цінностей.

З огляду на те, що окремих стандарт обліку щодо музейних цінностей відсутній є потреба у формуванні відповідних інструктивних і методичних матеріалів для вирішення проблемних питань їх облікового відображення.

Іншим, не менш важливим проблемним напрямом дослідження є також організація контролю таких цінностей.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Дослідження питань обліку в державному секторі в останні роки у зв'язку з потребою реалізації завдань Стратегії його модернізації знаходиться у полі зору багатьох вчених. Серед них Адамик О.В., Джога Р.Т., Лучко М.Р., Свірко С.В. і багато інших.

Загалом, багато науковців і практиків висвітлюють актуальні питання застосування стандартів обліку, методику рахункового відображення, організації системи документообороту тощо.

Не менш активно здійснюються дослідження питань контролю в цій сфері, що репрезентовані в працях Зорій Н.М., Лучка М.Р., Петрик О.А. та багатьох інших.

Вагомість таких досліджень підтверджується чинною практикою обліку й контролю, які суттєво трансформуються та змінюються відповідно до нових умов і запитів.

В таких умовах важливим завданням, що стоїть перед практиками є вирішення проблем організації обліку та контролю специфічних об'єктів. У їх складі слід назвати музейні фонди.

Аналіз наявних публікацій з такого напрямку дозволяє погодитися з висновком Прохаської І.В. про те, що «правильно розроблені та застосовані алгоритми обліку предметів дають змогу легко інтегрувати інформацію про музейні предмети до електронної бази даних, полегшують пошукову роботу, надають повну та достовірну інформацію щодо складу музейного фонду. Проте, наразі, цьому питанню приділяється недостатня увага» [14, с.91].

Але різноманіття такого роду цінностей (які в бухгалтерському обліку також ідентифікуються як активи) привертає увагу вузького кола українських науковців. При цьому наявні публікації характеризуються інтересом саме до конкретного їх виду.

Зокрема, наприклад, Коваленко О.В. у свій час досліджувала культурні цінності, їх облік, класифікацію, оцінку в бюджетних установах. Науковець справедливо вважає, «...що облік культурних цінностей у бюджетних установах має свої специфічні особливості».

В умовах запровадження національних стандартів обліку в державному секторі, що мають в своїй основі вимоги міжнародних облікових стандартів, вчена акцентує увагу

на тому, що «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) [4, с.186].

Варто погодитися з таким підходом, а також акцентувати увагу на питаннях оцінки музейних цінностей (предметів), оскільки вартісна величина таких цінностей може відрізнитися в рази, що спричиняє не лише потребу в їхньому класифікаційному розмежуванні, а й в організації збереження та здійсненні витрат на нього.

Навіть короткий огляд публікацій засвідчує, що попри живий інтерес до тематики обліку і контролю в державному секторі, недостатньо дослідженими є питання, що стосуються облікового відображення та контрольного процесу музейних цінностей. Якщо ж розглядати їх з позиції національного багатства, то такі дослідження потрібно активно розвивати.

Метою дослідження є висвітлення специфіки обліку та контролю музейних фондів і основних засобів, ідентифікація наявних проблем й альтернатив і розробка пропозицій щодо удосконалення цих систем та формування високоякісної інформаційної бази управління такими специфічними ресурсами.

Методологія дослідження. В основу дослідження покладено правила, принципи й процедури обліку та контролю, що складають базу їх організації, методології і практики й використання яких дозволяє систематизувати та узагальнити рекомендації щодо структури й порядку облікового та контрольного процесу за основними засобами і музейними фондами в державному секторі. До таких методів відносяться: критичний аналіз законодавчих положень, оцінка чинних систем обліку та контролю шляхом моніторингу рівня забезпечення управлінських запитів, узагальнення позитивного досвіду і моделювання їх удосконалених структур.

Результати дослідження. Оцінюючи чинні підходи до ведення обліку музейних цінностей, варто звернути увагу на деякі важливі теоретичні моменти, що належать до групи нормативно-правових. Найперше – це той факт, що в основному нормативно-правовому акті, такому як Закон України «Про музеї та музейну справу» відсутнє трактування такого поняття.

Натомість, є означення іншого поняття – «музейний предмет», який визначається як «культурна цінність, якість або особливі ознаки якої роблять необхідним для суспільства її збереження, вивчення та публічне представлення [12].

У стандарті 121 «Основні засоби» таке поняття також не ідентифіковане. Натомість вжито словосполучення «музейні фонди» в якості однієї з груп основних засобів, облік яких передбачається вести згідно передбаченого в Плані рахунків субрахунку під однойменною назвою.

Проте, недоліком в даному випадку можна вважати те, що саме поняття таких фондів не визначене у вищеназваному стандарті, а лише розглянуто їх склад через приведення прикладу об'єктів, котрі рекомендується відносити до музейних фондів.

Семантично-сміслові значення поняття «музейні фонди» дещо ширше, ніж власне «музейні цінності» чи «музейні предмети», тож цілком логічно, що в Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [13] в склад перших входять:

1) 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;

2) експонати тваринного світу в зоопарках та інших аналогічних установах незалежно від їх вартості.

Таке розмежування для цілей обліку є достатньо загальним, зважаючи на широкий спектр і розмаїття складових елементів музейних фондів.

Ми акцентуємо свою увагу на тих музейних фондах, котрі є державною власністю, однак насправді частина аналогічних цінностей знаходиться в комунальній (або навіть приватній) власності.

З огляду на це, Хмелевська А.В., Стрижова В. Г., Капучак І.О., досліджуючи музейні предмети й розглядаючи питання їх обліку, пропонують виокремлювати у їх складі музейний фонд державної частини та музейний фонд недержавної частини з подальшою деталізацією складу кожної з вищезгаданих груп [15, с. 195].

Визнаючи слушним такий розподіл слід зауважити, що варто зважати на наявність суттєвих відмінностей при організації їх обліку суб'єктами різних форм власності.

Певним чином ілюструє проблему, пов'язану з потребою здійснення раціональної класифікації складових музейного фонду, є той факт, що статистична звітність, зокрема форма державного статистичного спостереження № 8-нк (річна) «Звіт про діяльність музею» містить Розділ 1, в якому відображається інформація про музейні предмети основного фонду, які належать до державної або недержавної частин Музейного фонду України [2].

А, загалом, у статистиці узагальнюються дані про кількість предметів основного фонду музею; кількість днів на рік, відкритих для відвідування музею; загальна кількість відвідувачів музею тощо.

Дослідження публікацій, пов'язаних з обліком, свідчить, що багато науковців і практиків вживають словосполучення «музейні цінності» та «музейні предмети» як синоніми.

Загалом, попри наявність деяких дискусійних моментів, що пов'язані зі смисловим навантаженням (зокрема зважаючи на трактування поняття цінність як «властивість того чи іншого предмета, явища задовольняти потреби, бажання, інтереси соціального суб'єкта (індивіда, групи людей суспільства)» [5, с. 707]), з синонімічним вживанням обох словосполучень можна погодитись.

З точки зору обліку і цінності, і предмети є однаковими його об'єктами з тою різницею, що вони можуть мати суттєву різницю у вартості.

Саме вартісний критерій, а також виокремлення в складі рахунків бухгалтерського обліку субрахунку 1111 «Музейні фонди», накладають специфічний відбиток на облік і контроль цінностей, котрі до них відносяться.

Припускаємо, що така назва автоматично прив'язує такого роду цінності до музеїв (в тому числі не лише як окремих суб'єктів діяльності, а й як структурних підрозділів різноманітних організацій, в тому числі бюджетних).

Тож, якщо виходити з первинної основи, то слід розглянути ці цінності (ми синонімічно вважаємо можливим вживання і іншої їх ідентифікації – предмети), як одну зі складових необоротних активів, котра характеризується дійсно разучими особливостями.

Попри це, для них, як і для основних засобів чи інших видів необоротних активів (котрі з урахуванням тих інновацій, що пов'язані з запровадженням національних стандартів обліку в державному секторі отримали загальну назву «нефінансові активи»), характерний певний механізм придбання й формування первісної вартості.

Основні етапи придбання та оприбуткування основних засобів та музейних фондів придбаних за державні кошти та отримані безкоштовно можна систематизувати

наступним чином (рис. 1).

І було б все досить просто, якби не специфічність таких активів, як музейні фонди. НП(С)БО ДС 121 «Основні засоби» містить щодо таких активів окремі вимоги та положення.

Зокрема, даним стандартом (Розділ 1 п.9) зазначено досить специфічне ставлення музейних предметів: «Умовна вартість застосовується до активів (за відсутності активного ринку, а також у разі використання повноважень конфіскації, безоплатної передачі), що мають історично успадковану вартість та потенціал корисності, який обмежується характеристиками культурної або історичної спадщини, зокрема музейні фонди (історичні будинки та пам'ятники, археологічні ділянки, заповідники та природоохоронні зони, твори мистецтва тощо) [8].



Рис. 1. Етапи оприбуткування музейних фондів СДСЕ

Примітки. Сформовано авторами з урахуванням чинної практики

Вирішення оцінної дилеми щодо музейних предметів лежить в площині методологічних засад обліку і вони відповідно до філософського принципу перевалювання сутності над формою визначають, що при визнанні таких предметів слід брати до уваги саме первісну вартість.

Але такий підхід може насправді повністю нівелювати дійсну вартість активу, що класифікується як музейний фонд.

Саме тому варто підтримати позицію Калюги Є.В та Герасименко О. М. котрі вважають найбільш вдалим варіант, «коли музейні предмети відобразатимуться в бухгалтерському обліку за вартістю, установлену кваліфікованими експертами на основі методик, затверджених компетентними органами (Міністерством культури України; Фондом державного майна України; Міністерством фінансів України).

І, якщо, активний ринок відсутній первісною вартістю слід визнавати не умовну вартість, як це передбачено в НП(С)БОДС 121 «Основні засоби», а справедливу вартість, якою є оціночна вартість музейного предмета, встановлена у відповідності до нормативно-правових актів України [3, с. 24].

В бухгалтерському обліку музейні фонди зараховуються до складу активів з дотриманням вимог пунктів 4, 5, 7 та 8 Розділу II НП(С)БОДС 121 «Основні засоби». Саме цим документом, як уже зазначалося, регламентується визнання та порядок встановлення їх первісної оцінки.

Щодо цього Ляшенко А. зазначає, що «оскільки первісну оцінку (вартість) музейних фондів іноді визначити практично неможливо, вони зараховуються до складу активів за умовною вартістю.

Умовна вартість застосовується до активів (за відсутності активного ринку, а також у разі конфіскації, безплатної передачі), що мають історично успадковану вартість і потенціал корисності, який обмежується характеристиками культурної або історичної спадщини, зокрема музейних фондів (історичні будинки та пам'ятники, археологічні ділянки, заповідники та природоохоронні зони, твори мистецтва тощо) (п. 9 розд. II НП(С)БОДС 121)» [6].

При зміні потенціалу корисності активів, їх визнання та оцінка здійснюються аналогічно, як це робиться щодо основних засобів.

Слід зауважити, що наразі єдиний підхід до визначення умовної вартості відсутній, що на наш погляд, негативно позначається на співставності активів. Це пов'язано з тим, що «розмір умовної вартості може визначатися законодавчими та іншими нормативно-правовими актами або складатися із сум страхування від пожежі, крадіжок, втрат, пошкоджень або іншої можливої шкоди» [6].

Не вдаючись до більш детального аналізу можливих варіантів оцінки, зауважимо, що зважаючи на вагомість такого роду активів не лише для окремо взятої країни, а й в глобальному масштабі загалом, доцільно більш предметно врегулювати оціночне питання шляхом прийняття відповідних міжнародних угод і нормативів.

Незважаючи на наявність позитивного досвіду регулювання цих питань в розвинених країнах і прописування деяких положень в Міжнародних правилах ІНКОТЕРМС (зокрема, в тому числі в частині страхування), є потреба у чіткому міжнародному регулюванні питань оцінки музейних предметів.

Зважаючи на їх специфіку, облік таких об'єктів ведеться також з низкою особливих підходів.

Зокрема, якщо порівнювати його з обліком основних засобів (рис. 2), то є різниця не лише в складі документального забезпечення, а й у самих етапах облікових робіт (рис. 3).

Слід зауважити, що обидва акти для відображення передавання й зарахування музейних предметів, вказані на рис. 2, окрім назви, надзвичайно схожі за змістом і формою.

Однак важливою їх відмінністю є структура таблиця, що містить характеристики цих предметів. Зокрема, щодо цінностей, що складають, або мають вміст дорогоцінних металів, у таблиці передбачено додаткові графи, котрі містять інформацію про специфічні характеристики, яких немає в акті щодо предметів без дорогоцінних металів і каменів [1]:

- 1) дорогоцінний метал в розрізі: назва; маса (г), проба;
- 2) дорогоцінне каміння в розрізі: назва; маса (карат);
- 3) загальна маса предмета (г) (тоді як для інших предметів в другому акті передбачено графу «Кількість одиниць (шт)»).

Також один акт від другого відрізняється одиницею вимірювання в графі «Розміри», а саме для предметів з цінними металами та каміннями – це грами, для інших предметів – сантиметри.

Окрім цього слід звернути увагу на той важливий факт, що є суттєві відмінності в

організації обліку музейних предметів (за Інструкцією з організації обліку музейних предметів від 21.07.2016 р. №580, затвердженої наказом Міністерства культури України (далі Інструкція №580)) та бухгалтерського обліку музейних фондів (за НП(С)БОДС та відповідними методичними рекомендаціями).

Зважаючи на об'єктивність взаємозв'язку обох видів обліку (облік музейних предметів за Інструкцією №580 часто називають фондовим обліком) надзвичайно принципово такий зв'язок ідентифікувати.

Дослідження цього питання дозволяє виявити суттєві відмінності в підходах. Зокрема, на рис. 3 зображено поетапність обліку, котрий здійснюється відповідно до Інструкції №580, та його конструктивні зв'язки з системою бухгалтерського обліку.

Проблема полягає в тому, що згідно чинних норм (Інструкція №250 та нормативно-правових документах і рекомендаціях з бухгалтерського обліку) розмежовано облік музейних предметів. Ті з них, котрі є «предметами мистецтва та природознавства, старовини і народного побуту та експонати наукового, історичного і технічного значення, облік яких ведеться у порядку, встановленому для обліку таких цінностей у державних музеях, та які включені до складу Музейного фонду України, в реєстрах бухобліку не відображаються» [6].

До каденції бухгалтерського обліку та відображення в ньому відносяться тільки «музейні цінності (незалежно від вартості) й експонати тваринного світу в зоопарках та інших аналогічних установах незалежно від їх вартості, які як музейні фонди відносяться до групи «Інші необоротні матеріальні активи» (п.3.2.1, Розділ II)» [8].

Відсутність цілісного взаємозв'язку у цьому питанні, на наш погляд, негативно позначається на збереженні та використанні цінностей Музейного фонду України.

Визнаючи логічність, ретельність і достатньо високий рівень організації обліку таких цінностей, відсутність їх відображення системою бухгалтерського обліку може спричинити зловживання та недостатній рівень їх контролю й ефективності використання.

Усвідомлюючи дискусійність, пов'язану з дублюванням інформації, яку як аргумент можна наводити, захищаючи чинний обліковий підхід, зауважимо, що такого роду цінності часто мають надзвичайно велику вартість, а тому додатковий механізм їх контролю унеможливить, або, щонайменше, суттєво знизить втрати й крадіжки.

Ще один, не менш специфічний, момент в обліку та контролі музейних фондів стосується амортизації.

Найперше, на що слід звернути увагу, – це те, що оскільки Інструкція №580 не стосується бухгалтерського обліку, то поняття амортизації в ньому також відсутнє. З огляду на той факт, що цінності, котрі обліковуються згідно вказаної інструкції, – не є об'єктами бухгалтерського обліку, тож цілком логічним було не включення в інструкцію питання щодо амортизації (зносу).

Отже, музейні фонди (пам'ятки культурної спадщини національного або місцевого значення, які внесені або підлягають внесенню до Державного реєстру нерухомих пам'яток України тощо) не амортизуються.

Цьому є щонайменше кілька пояснень.

По-перше, такі цінності не зараховуються на баланс, що автоматично означає неможливість нарахування амортизації.

По-друге, аргументом цього є те, що вони є об'єктами з невизначеним строком корисного використання.

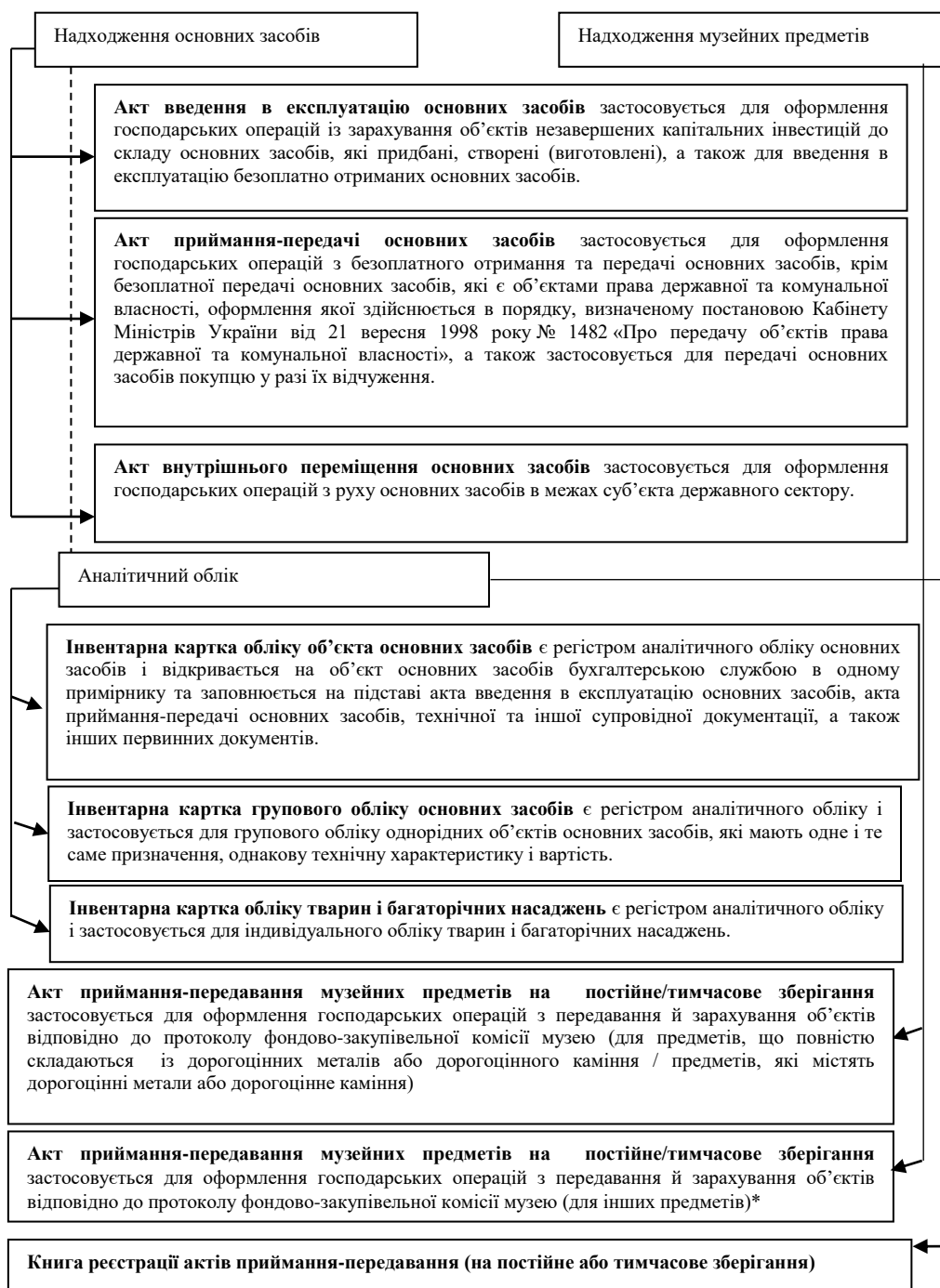


Рис. 2. Документальне оформлення надходження основних засобів і музейних фондів

Примітка. Систематизовано відповідно до [1; 7; 11]

Отже, врахувавши положення бухгалтерського нормативного документа НП(С)БОДС 121 (п. 2, Розділ IV), можна зробити саме такий висновок.

Тобто, на активи, що обліковуються на рахунку 1111 «Музейні фонди» амортизація не нараховується. Окрім цього, щодо них не реалізується вимога про вартісний критерій (6000 чи 20000 грн).

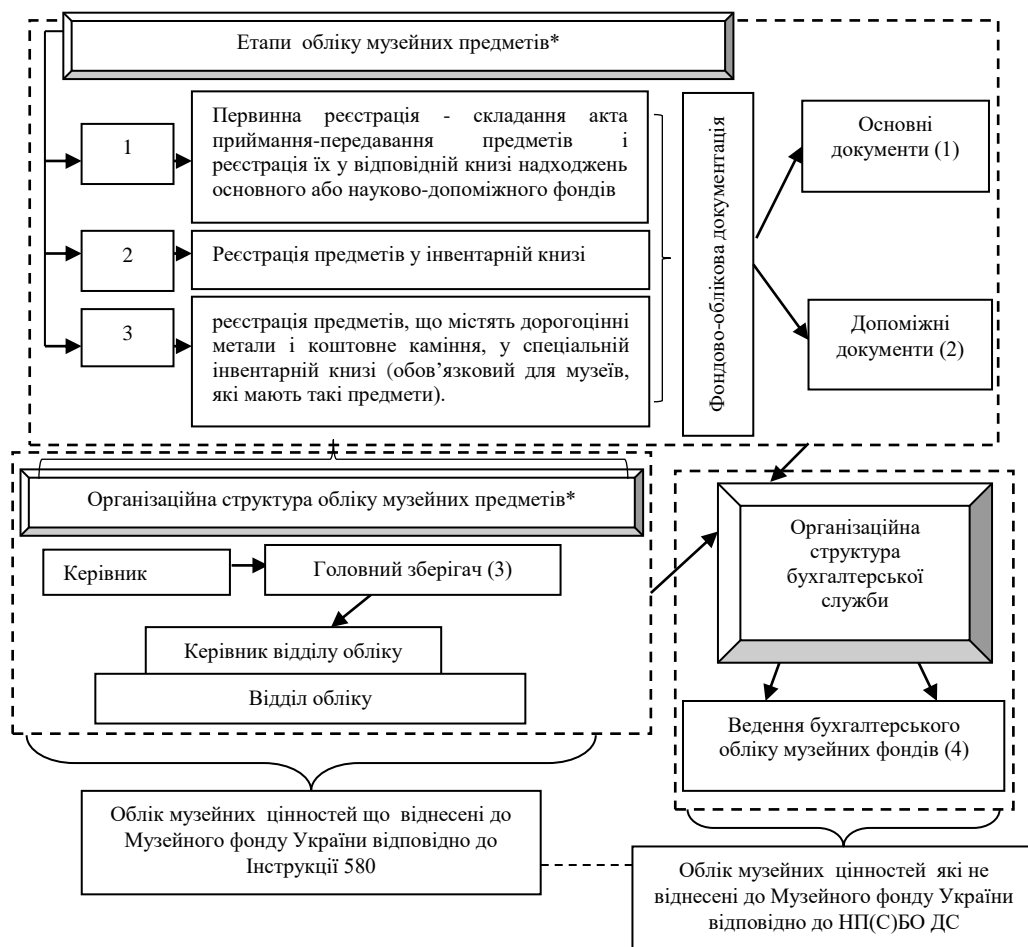


Рис. 3. Системи обліку музейних предметів і їх взаємозв'язок

Примітки: * - сформовано з урахуванням [1];

(1) – перелік визначено в Положенні про Музейний фонд України п. 10 [9] : акти приймання і передачі музейних предметів на постійне або тимчасове зберігання; книга надходжень основного фонду і колекційні описи до неї; інвентарні книги з шифром, що відповідають структурі основного фонду; архівні описи, описи археологічних і природничо-наукових колекцій; спеціальні інвентарні книги для обліку музейних предметів, що містять дорогоцінні метали і коштовне каміння; книга надходжень науково-допоміжного фонду; науково уніфікований паспорт музейного предмета; реставраційний паспорт музейного предмета;

(2) – перелік визначено п.3 Інструкції №58 [1]: книги надходжень експериментального фонду, фонду сировинних матеріалів; опис книг обліку; топографічні описи предметів; інші необхідні для організації обліку в музеї документи;

(3) – якщо передбачено штатом, в іншому випадку обов'язки виконує керівник, або посадова призначено у встановленому порядку посадова особа;

(4) – буде охарактеризовано нижче.

Є особливості обліку, котрі мають місце щодо музейних експонатів, наприклад наукового, технічного призначення, предметів народного побуту тощо.

Щодо таких предметів нарахування амортизації є доцільним і виправданим. Зокрема, такої позиції слід обов'язково дотримуватися, якщо ці предмети є функціональними і в музеях відвідувачам дозволяється самостійно чи під наглядом музейних працівників ознайомлюватися з їх функціями та дією.

З огляду на той, факт, що такі предмети можна ідентифікувати в складі інших необоротних активів, вони підлягають амортизації.

Остання згідно Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору №11, «нараховується в першому місяці їх передачі у використання в розмірі 50 % первісної вартості та решта 50 % первісної вартості – у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) (п. 6, Розділ 2) [7].

Це досить простий та швидкий (з позиції затрат робочого часу облікових працівників), але не найкращий з економічної точки зору спосіб нарахування амортизації. В цьому контексті слід виходити зі специфіки суб'єктів державного сектору (бюджетних установ), їх витрат (видатків), специфіки їх нагромадження та списання.

Дослідження цих питань вимагає більш глибоких наукових пошукувань, тому можна стверджувати, що це перспективний і актуальний напрям розвитку наукової думки і практики обліку, котрий ймовірно буде предметом і наших подальших досліджень.

Загалом, основне призначення системи обліку полягає у забезпеченні якісного контролю за збереженням і використанням належних суб'єкту господарювання активів. Тому важливо максимально оптимізувати їх облікове відображення саме для досягнення ефективної реалізації контрольної функції обліку.

Окрім цього, облік виступає основним інформаційним джерелом системи зовнішнього контролю, який надзвичайно актуальний щодо досліджуваних об'єктів (основних засобів і музейних фондів).

Контроль використанням нефінансових активів потребує належного інформаційного забезпечення, оскільки інформація у разі відсутності, недостатності чи недостовірності може негативно вплинути на результати дій.

Окремі елементи інформаційного та методичного забезпечення контролю в державному секторі, зокрема й в бюджетних установах музейного типу, потребують більш детального розгляду, зважаючи на останні тенденції у сфері державного контролю та інформаційних технологій.

Інспектування таких суб'єктів Держаудитслужбою проводиться у формі ревізії, тому для якісного її здійснення доцільно, насамперед, визначити її завдання, напрями та об'єкти.

Однак, при цьому контроль за веденням обліку та дотриманням умов зберігання музейних предметів державної частини Музейного фонду України здійснює Мінкультури.

Таким чином, спостерігається як і в обліку дві системи (рис. 4).

Тож, результати ревізій дозволяють не лише встановити та покарати винних у зловживаннях чи неналежному виконанні своїх обов'язків відповідальними працівниками, а й розробити заходи з усунення недоліків.

Натомість, контроль музейних предметів державної частини Музейного фонду України з боку Міністерства культури має за мету встановлення їх фактичної наявності і розробку заходів з посилення зберігання.

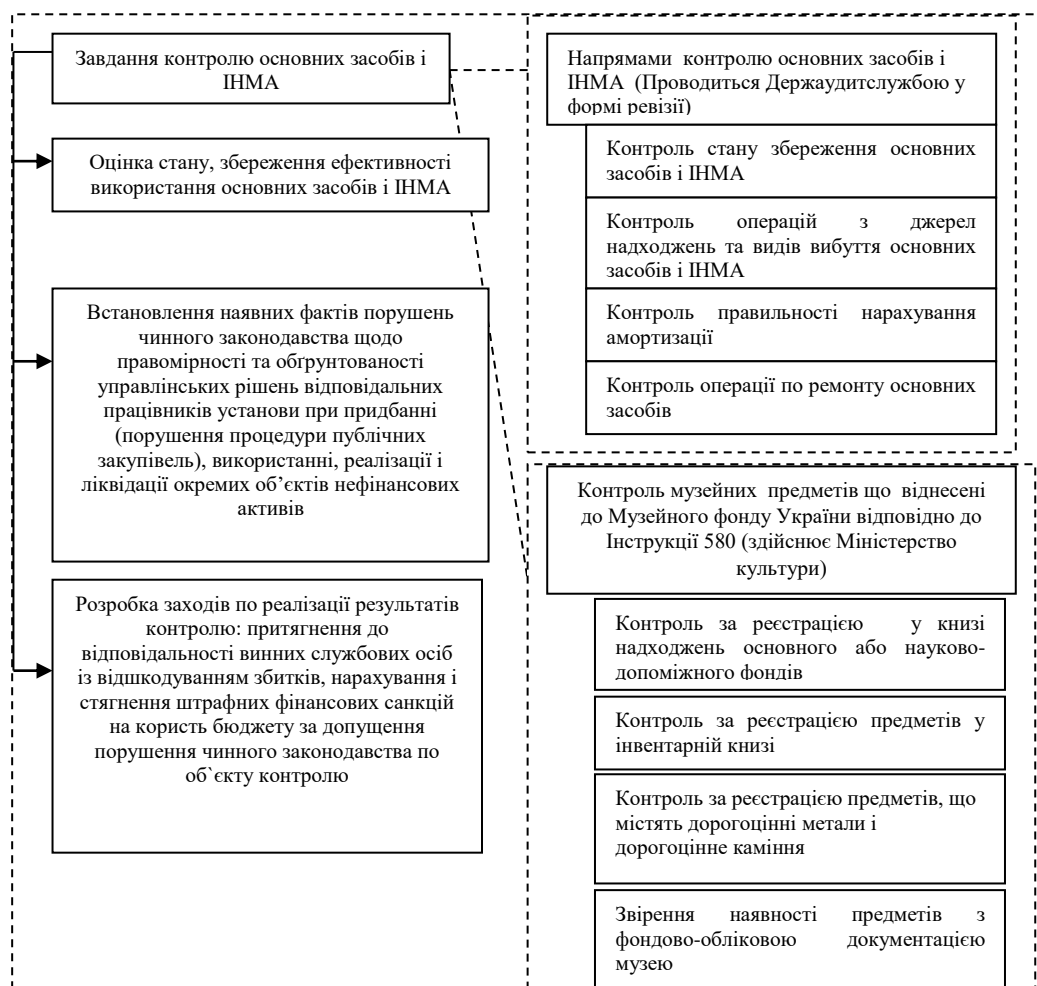


Рис. 4. Напрями та об'єкти контролю основних засобів та музейних фондів

Примітки: * - сформовано з урахуванням чинної практики

Іншою формою контролю в державному секторі є державний фінансовий аудит. Попри те, що він націлений здебільшого на оцінку результатів діяльності та використання коштів (виконання бюджетних програм), його принципи, організаційні засади й методика можуть бути ефективно адаптовані для контролю основних засобів і музейних фондів. В такому разі об'єктом аудиту будуть названі вище активи.

Метою аудиту виступатиме оцінка стану їх збереження та результативності використання, встановлення проблем та причин, котрі перешкоджають ефективному їх використанню, а також надання обґрунтованих рекомендацій щодо якісних змін в організації та управлінні такими активами. Реалізація завдань контролю різними контролюючими суб'єктами й з використанням різних форм, за умови логічного інтеграційного механізму взаємодії в поєднанні з відповідним узгодженням повноважень, забезпечить якісні результати контролю музейних фондів. Щодо основних засобів, то чинна система проведення контролю є достатньо якісною та дієвою.

Висновки і перспективи.

Проведений аналіз специфіки та наявної практики обліку й контролю основних

засобів і музейних фондів дозволяє констатувати факт потреби в їх удосконаленні з урахуванням сучасних вимог і запитів, в тому числі спричинених застосуванням положень національних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору.

Результатом проведення дослідження є розроблення пропозицій щодо системи оцінки музейних фондів, структури облікової та контрольної систем, які в своїй концептуальній основі орієнтуються на оптимізацію облікового й контрольного процесів і їх документального забезпечення, що загалом сприятиме раціоналізації та підвищенню ефективності використання основних засобів і музейних фондів у державному секторі та їх збереженню. В перспективі дослідження вище розглядуваних питань щодо основних засобів і музейних фондів доцільно аналізувати в контексті посилення взаємозв'язку бухгалтерського та фондового обліку, а також формування їх єдиної комп'ютерної інформаційної системи.

Проблематику контролю варто досліджувати з ухилом на комп'ютеризацію, удосконалення організації взаємодії різних контролюючих органів і розвиток форм контролю.

Список використаних джерел

1. Інструкція з організації обліку музейних предметів: Наказ Міністерства культури України від 21.07.2016 р. №580.
2. Інструкція щодо заповнення форми державного статистичного спостереження № 8-нк (річна) «Звіт про діяльність музею» : Наказ Державного комітету статистики України від 27.09.2010 р. № 402.
3. Калюга, Є., Герасименко, О. Вартісна оцінка музейних предметів. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка*. 2018. №5(200) С. 19-26.
4. Коваленко, О. В. Особливості обліку культурних цінностей у бюджетних установах. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2015. Випуск 10. Частина 2. С. 183-186.
5. Лісовий, В., Шинкарук, В. та ін. Філософський енциклопедичний словник. Київ : Абрис, 2002. 742 с.
6. Ляшенко А. Музейні фонди: порядок обліку. *Uteka*. 12.03.2018 р. Retrieved from: <https://uteka.ua/ua/publication/budget-13-byudzhet-buxgalterskij-uchet-otchetnost-i-kaznachejskoe-obsluzhivanie-52-muzejnje-fondy-poryadok-ucheta>
7. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору: Наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 р. №11. Retrieved from: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive / main? cat_id=83023.
8. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби»: Наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. № 1202. Retrieved from: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10>.
9. Положення про Музейний фонд України: Постанова Кабінету Міністрів України від 03.11.2010 р. №1007. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1147-2000-%D0%BF#Text>.
10. Порядок проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами: Постанова Кабінету Міністрів України від 20 квітня 2006 р. №550. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/550-2006-%D0%BF#Text>
11. Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання: Наказ Міністерства фінансів України від 13.09.2016 р. № 818. Retrieved from: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF>
12. Про музеї та музейну справу : Закон України № 250/95-ВР від 29.06.95 р. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/249/95-%D0%B2%D1%80#Text>
13. Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі : Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2015 р. №1219. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16#n24>.
14. Прохаська, І. Документальний облік фондового зібрання НМНАПУ. *Вісник Київського національного університету культури і мистецтв*. 2019. №2(2). С. 90-104. DOI: 10.31866/2617-7943.2.2.2019.188460.

15. Хмелевська, А. В., Стрижова, В. Г., Капучак, І. О. Організація обліку в музейних установах. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2009. № 6. Т. 1. С.191-196.

16. Михальчишина Л.Г. Матеріальні ресурси як об'єкт бухгалтерського обліку. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки*. 2010. № 4 (54). С. 128-131.

17. Михальчишина Л. Г. Оцінка ефективності операцій з управління нерухомим майном. *Збірник наукових праць Вінницького національного аграрного університету. Серія: економічні науки*. 2012. Вип. 4 (70), Т. 2. С. 161-167.

18. Жарікова О.Б., Пащенко О.В. Методичні підходи здійснення експертної грошової оцінки об'єктів нерухомості. *Облік і фінанси*. №4 (82) 2018. С.114-123.

*Дата надходження статті до редакції: 05.08.2020
І рецензування 09.10.2020 Прийняття в друк: 22.12.2020*

Khorunzhak N.M.¹

Doctor of Economy Science, Professor

E-mail : nadija_choru@ukr.net

Sysiuk S.V.¹

Ph.D., Associate Professor

¹Department of Accounting and Taxation

West Ukrainian National University

Ternopil, Ukraine

E-mail : svitva0406@ukr.net

FIXED ASSETS AND MUSEUM FUNDS: FEATURES OF ACCOUNTING AND CONTROL IN THE PUBLIC SECTOR

Abstract

The reform of public sector accounting is accompanied by the need to address problems related to the identification, valuation and recording of fixed assets and museum holdings. The presence of deficiencies in the accounting and control of such assets affects the rationality of spending budget funds and reduces the efficiency of the functioning of budgetary institutions.

The article proposes a theoretical substantiation of the possibilities for the development and improvement of the reflection of museum funds, taking into account the experience of accounting for fixed assets of the public sector, substantiates an approach to the procedure for assessing and recognizing such values (objects), the documenting system and the scheme of their entry into institutions. To achieve comprehensiveness in matters of increasing the efficiency of the use of museum funds in the process of activity, the issues of organizing and monitoring the named values are considered, highlighting the tasks and methods of their implementation. The proposals are based on the analysis of management requests and challenges.

The study is based on the rules, principles and procedures of accounting and control, which form the basis of their organization, methodology and practice. Their use allows you to systematize and generalize recommendations on the structure and procedure of the accounting and control process of fixed assets and museum funds of the public sector.

These methods include: a critical analysis of legislative provisions, an assessment of the existing accounting and control systems by monitoring the level of provision of management requests, generalization of positive experience and modeling of their improved structures.

The result of the research is proposals concerning the system for evaluating museum funds, the structure of accounting and control systems, which in their conceptual basis are guided by the optimization of accounting and control processes and their documentary support. In general, this will lead to an increase in the efficiency of the use of fixed assets and museum funds in the public sector.

In the future, it is advisable to analyze the study of the above issues in the context of strengthening the relationship between accounting and stock accounting, as well as the formation of their unified computer information system. The problem of control should be investigated with a focus on computerization, improving the organization of interaction between various regulatory bodies and the development of forms of control.

Keywords: fixed assets, museum funds, accounting, control, audit, normative regulation, documentation, public sector, improvement.

References

1. Instruksiiia z orhanizatsii obliku muzeinykh predmetiv (2016). Instructions for organizing the accounting of museum objects: Nakaz Ministerstva kultury Ukrainy No580 [in Ukrainian].
2. Instruksiiia shchodo zapovnennia formy derzhavnoho statystychnoho sposterezhennia № 8-nk (richna) «Zvit pro diialnist muzeiu» (2010). Instructions for filling in the form of state statistical observation № 8-nk (annual) "Report on the activities of the museum": Nakaz Derzhavnoho komitetu statystyky Ukrainy No402 [in Ukrainian].
3. Kaliuha, Ye., Herasymenko, O. (2018). Vartisna otsinka muzeinykh predmetiv [Valuation of museum objects]. *Visnyk Kyivskoho natsionalnoho universytetu imeni Tarasa Shevchenka*, 5(200), 19-26 [in Ukrainian].
4. Kovalenko, O. V. (2015). Osoblyvosti obliku kulturnykh tsinnosti u biudzhetykh ustanovakh [Features of accounting for cultural values in budgetary institutions]. *Naukovi visnyk Khersonskoho derzhavnoho universytetu*, 10(2), 183-186. [in Ukrainian].
5. Lisovyi, V., Shynkaruk, V. et al. (2002). Filosofskiy entsyklopedychnyi slovnyk [Philosophical encyclopedic dictionary]. Kyiv: Abrys. [in Ukrainian].
6. Liashenko, A. (2018). Muzeini fondy: poriadok obliku [Museum funds: the order of accounting]. *Uteka*. Retrived from: <https://uteka.ua/ua/publication/budget-13-byudzhet-buxgalterskij-uchet-otchetnost-i-kaznachejskoe-obsluzhivanie-52-muzejne-fondy-poryadok-ucheta> [in Ukrainian].
7. Metodychni rekomendatsii z bukhhaltenskoho obliku osnovnykh zasobiv subiektiv derzhavnoho sektoru (2015). Methodical recommendations on accounting of fixed assets of public sector entities. Retrived from: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=83023 [in Ukrainian].
8. Natsionalne polozhennia (standart) bukhhaltenskoho obliku v derzhavnomu sektori 121 «Osnovni zasoby» (2010). [National Regulation (Standard) of Public Sector Accounting 121 "Fixed Assets"]. Retrived from: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10> [in Ukrainian].
9. Polozhennia pro Muzeinyi fond Ukrainy (2010). Regulations on the Museum Fund of Ukraine No1007. Retrived from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1147-2000-%D0%BF#Text> [in Ukrainian].
10. Poriadok provedennia inspektuvannia Derzhavnoiu audytorskoiu sluzhboiu, yii mizhrehionalnymi terytorialnymi orhanamy (2006). The procedure for conducting inspections by the State Audit Office and its interregional territorial bodies. Retrived from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/550-2006-%D0%BF#Text> [in Ukrainian].
11. Pro zatverdzhennia typovykh form z obliku ta spysannia osnovnykh zasobiv subiektamy derzhavnoho sektoru ta poriadku yikh skladannia (2016). Retrived from: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF> [in Ukrainian].
12. Pro muzei ta muzeinu spravu (1995). About museums and museum business: Zakon Ukrainy No250/95-VR. Retrived from: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF> [in Ukrainian].
13. Poriadok zastosuвання Planu rakhunkiv bukhhaltenskoho obliku v derzhavnomu sektori (2015). Retrived from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16#n24> [in Ukrainian].
14. Prokhat'ska, I. (2019). Dokumentalnyi oblik fondovoho zibrannia NMNAPU [Documentary accounting of the stock collection of NMNAPU]. *Visnyk Kyivskoho natsionalnoho universytetu kultury i mystetstv*, 2(2), 90-104. DOI: 10.31866/2617-7943.2.2.2019.188460 [in Ukrainian].
15. Khmelevska, A. V., Stryzhova, V. H., & Kapuchak, I. O. (2009). Organization of accounting in museum institutions [Orhanizatsiia obliku v muzeinykh ustanovakh]. *Visnyk Khmelnytskoho natsionalnoho universytetu*. 6. T. 1. S.191-196 [in Ukrainian].
16. Mykhalchyshyna, L.H. (2010). Materialni resursy yak obiekt bukhhaltenskoho obliku. *Visnyk Zhytomyrskoho derzhavnoho tekhnolohichnoho universytetu. Serii: Ekonomichni nauky*, 4(54), 128-131.
17. Mykhalchyshyna, L. H. (2012). Otsinka efektyvnosti operatsii z upravlinnia nerukhomym mainom. *Zbirnyk naukovykh prats Vinnytskoho natsionalnoho ahrarnoho universytetu. Serii: ekonomichni nauky*, 4(70), 161-167.
18. Zharikova, O.B., Pashchenko, O.V. (2018). Metodychni pidkhody zdiisnennia ekspertnoi hroshovoi otsinky obiektiv nerukhomosti. *Oblik i finansy*, 4(82), 114-123.

Received: 08/05/2020

Revision: 10/09/2020 Accepted: 12/12/2020